MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**13896.723348/2016-59**
ACÓRDÃO	1101-002.130 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NPL ENGENHARIA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. REsp Nº 973.733/STJ. IRRF. PAGAMENTO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU DA CAUSA.

O termo inicial do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação rege-se pelo art. 150, § 4º, do CTN, quando há pagamento antecipado, ainda que parcial, inexistente confissão integral do débito. Na ausência de pagamento antecipado ou na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN. Inteligência do entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 973.733, julgado sob o rito dos recursos repetitivos.

O Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre pagamento sem comprovação da operação ou da causa submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, nos termos da Súmula CARF nº 114, de observância obrigatória.

JUROS MORATÓRIOS. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. TAXA SELIC. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Aplicação do entendimento consolidado na Súmula CARF nº 108, de observância obrigatória, nos termos da Portaria ME nº 129, de 1º de abril de 2019.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

IRPJ. LUCRO REAL. DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE, USUALIDADE E COMPROVAÇÃO.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Somente são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da fonte produtora, nos termos do art. 47 da Lei nº 4.506/1964 e do art. 299 do RIR/99. Considera-se necessária a despesa diretamente vinculada às operações exigidas pela atividade empresarial. A despesa deve ser usual ou normal no tipo de transações ou atividades da empresa, ainda que ocorra de forma excepcional. A escrituração regular faz prova a favor do contribuinte apenas quando respaldada por documentos hábeis e idôneos, conforme art. 9º do Decreto-lei nº 1.598/1977. A dedutibilidade exige comprovação do pagamento e da efetividade da despesa, ônus que incumbe ao contribuinte. A simples prova do desembolso não basta para caracterizar a dedutibilidade.

EXCLUSÕES INDEVIDAS. GLOSA.

Somente poderão ser excluídos do lucro líquido na apuração do lucro real os valores expressamente previstos na legislação do imposto de renda.

IRPJ/CSLL. MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, quando decorrente de glosa de despesas ou de desconsideração de planejamento tributário, por exemplo, não configura conduta autônoma em relação à infração punida pela multa de ofício incidente sobre o tributo apurado ao final do período. Nessa hipótese, a ausência de antecipação constitui efeito direto e indissociável da infração principal. Caracterizada a dupla penalização sobre o mesmo fato gerador, aplica-se o princípio da consunção, pelo qual a sanção mais gravosa absorve a de menor alcance. A multa de ofício prevalece e afasta a multa isolada. Entendimento alinhado à jurisprudência atual do CARF, do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal. Ressalva-se a exigibilidade da multa isolada nos casos de infração autônoma pela falta de recolhimento de estimativas, quando inexistente apuração de tributo ao final do período.

LANÇAMENTO REFLEXO

Aplicam-se à CSLL, no que couber, as mesmas normas de apuração e pagamento do IRPJ, nos termos do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, inclusive quanto à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

PAGAMENTO SEM CAUSA/OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA. CAUSA ILÍCITA.

DOCUMENTO VALIDADO

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, a alíquota de trinta e cinco por cento, o pagamento cuja causa ou a operação não for comprovada. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, compra e venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte.

Para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, contrato etc., é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. E mais, a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita, possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte.

No IRPJ e na CSLL, a sociedade pratica o fato gerador, como dedução de custos/despesas indedutíveis, omissão de receita etc., e responde como contribuinte por fato gerador próprio. No IR-Fonte, a mesma sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável tributário, na qualidade de substituto tributário, pelo imposto devido pelo beneficiário do pagamento. A base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, pois o pagamento efetuado é considerado líquido.

Verifica-se, pois, que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 está em consonância com o parágrafo único do art. 45 do CTN, cujo teor estabelece que “A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações. Nesse sentido, não há falar-se na impossibilidade de imputação de responsabilidade tributária no caso de aplicação do art. 61 da Lei nº 8981.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para afastar a multa isolada de

DOCUMENTO VALIDADO

Original

IRPJ/CSLL sobre estimativas; vencido o Conselheiro Edmilson Borges Gomes que dava provimento em menor extensão somente para manter a multa isolada.

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado para exigir Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), relativos aos fatos geradores dos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, no montante total de R$ 4.238.744,80, incluídos o principal, os juros de mora e a multa de ofício de 75%. Houve ainda lançamento de multa isolada de 50% sobre as diferenças entre as estimativas do IRPJ e da CSLL apuradas na fiscalização e os valores efetivamente recolhidos.

2. O presente processo dá continuidade ao procedimento fiscal que resultou na lavratura de autos de infração referentes ao ano-calendário de 2010, cujo crédito tributário se encontra registrado no Processo nº 13896.724054/2015-63.

3. Conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF), a fiscalização iniciou-se em 30/06/2015, motivada pelo envolvimento da empresa NIPLAN ENGENHARIA S/A na operação "Lava Jato", deflagrada pela Receita Federal do Brasil (RFB), pelo Ministério Público Federal (MPF) e pela Polícia Federal (PF). A operação desbaratou um esquema de corrupção na Petrobras que envolvia as maiores empreiteiras do país.

4. Durante a fiscalização, a autoridade fiscal lavrou diversos Termos de Intimação para comprovar a efetividade dos serviços prestados por algumas pessoas jurídicas à NIPLAN ENGENHARIA S/A, dos quais resultaram diversas respostas por escrito fornecidas pela contribuinte.

5. A fiscalização realizou diligências junto a alguns prestadores de serviços contratados pela NIPLAN ENGENHARIA S/A, ocasião em que também lavrou diversos Termos de Intimação.

6. No curso do procedimento fiscal, relativamente aos anos-calendário de 2011 a 2013, a autoridade fiscal apurou as seguintes irregularidades tributárias:

i) despesas não necessárias à atividade operacional da contribuinte efetuadas com as empresas (1) NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA, CNPJ 02.763.210/0001-67, doravante NIPLAN CONSTRUÇÕES, (2) TECPLAN REPRESENTAÇÕES TÉCNICAS LTDA, CNPJ 56.827.314/0001-17, doravante TECPLAN e (3) PCRN Empreendimentos e Participações Ltda, CNPJ 10.954.320/0001-34, doravante PCRN;

DOCUMENTO VALIDADO

ii) **despesas não comprovadas e não necessárias para a atividade operacional da contribuinte**, efetuadas com as empresas (1) MERCOSUL CONSULTORIA E ASSESSORIA TRIBUTÁRIA, CNPJ 04.757.040/0001-33, doravante MERCOSUL; e (2) OMEGA CONSULTORIA, PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO DE BENS LTDA; CNPJ 09.035.103/0001-61, doravante OMEGA.

iii) **utilização de documentos inidôneos**, relacionadas a despesas e pagamentos das operações do CONSORCIO URC, cujas operações com as empresas (1) JAMP ENGENHEIROS ASSOCIADOS LTDA, CNPJ 03.813.899/0001-50, doravante JAMP, e (2) EMPREITEIRA RIGIDEZ, CNPJ 05.279.268/0001-28, doravante RIGIDEZ, **não foram comprovadas.**

7. A íntegra da narrativa dos fatos consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF) (e-fls. 5340 - 5477).

8. Em impugnação o contribuinte alegou, em síntese, preliminarmente, decadência, ausência de análise conclusiva dos documentos societários, fiscais, contábeis e gerenciais por ela apresentados na fase de auditoria; ofensa ao art. 142 do CTN; ausência de norma antielisiva; no mérito, defendeu que: durante a fase de auditoria apresentou informações e documentos para comprovar a efetividade dos serviços prestados pelas as aludidas empresas; alega que as exclusões indevidas nas bases do IRPJ e da CSLL na verdade, se referiam a créditos de Imposto de Renda na Fonte – IRRF referentes à sua parcela das operações do Consórcio URC; não seria cabível a cobrança de multa isolada; bem como de IRRF à alíquota de 35%, com base no art. 61 da Lei 8.981/95, por se configurar incompatibilidade de bases de cálculo para fatos geradores e tributos diversos; não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

9. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares suscitadas e, no mérito, julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário exigido, conforme ementa abaixo transcrita:

> **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**
>
> Ano-calendário: 2011, 2012, 2013
>
> PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM.
>
> Em conformidade com o Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, na ausência de pagamento antecipado realizado pelo sujeito passivo, não há que se falar no lançamento por homologação previsto no art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional - CTN, e, nesta hipótese, o prazo decadencial de cinco anos rege-se pelo disposto no art. 173 do mesmo Código.
>
> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**
>
> Ano-calendário: 2011, 2012, 2013
>
> DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. GLOSA.
>
> Para a dedutibilidade de custos e/ou despesas referente a serviços prestados por terceiros, não é suficiente a simples apresentação de nota fiscal. É necessário a prova da efetiva prestação dos serviços. Não comprovada a efetividade da prestação dos serviços, os valores correspondentes não são dedutíveis para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, justificando a sua glosa.

DOCUMENTO VALIDADO

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA.

É legitima a glosa de custos quando não for efetivamente comprovado o pagamento e o recebimento de bens, direitos e mercadorias ou utilização do serviço consignado em documentos considerados inidôneos, produzidos em nome de pessoa jurídica inexistente de fato. É requisito essencial para a sua dedutibilidade a comprovação da efetiva prestação do serviço.

EXCLUSÕES INDEVIDAS. GLOSA.

Somente poderão ser excluídos do lucro líquido na apuração do lucro real os valores expressamente previstos na legislação do imposto de renda.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. NÃO CONCOMITÂNCIA.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período. A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito 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: 2011, 2012, 2013

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA.

Se sujeita à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, 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

10. Em recurso voluntário, contribuinte apresentou as alegações a seguir, cujos tópicos serão analisados em detalhe no voto.

i) **Cerceamento de defesa e ofensa ao art. 142 do CTN**

DOCUMENTO VALIDADO

Original

a) A fiscalização autuou a Recorrente sem apresentar contraprova técnica, limitando-se a interpretação própria sobre a necessidade das despesas. Presumiu, sem qualquer prova, que serviços de engenharia de projetos, acompanhamento de obras, representação comercial e consultoria empresarial não eram necessários às atividades da empresa. Ao agir assim, descumpriu o art. 142 do CTN e comprometeu a validade dos autos de infração;

b) caberia à fiscalização comprovar tecnicamente que os serviços não eram necessários à Recorrente ou que não foram efetivamente prestados;

c) não comprovou a relação entre indício e fato presumido, nem apresentou prova técnica ou financeira que demonstrasse a desnecessidade ou ausência dos serviços. Optou por presunções simples e não buscou a verdade material, o que maculou a exigência fiscal;

Glosa de despesas de prestação de serviços

d) atendeu todas as intimações fiscais e apresentou oito cartas-resposta, arquivos magnéticos e petições com documentação para comprovar a efetividade dos serviços, quais sejam, planilhas detalhadas, contratos, relatórios gerenciais, balancetes, notas fiscais e comprovantes de pagamento;

e) os documentos societários, fiscais, contábeis e gerenciais apresentados comprovam a efetividade e licitude dos serviços, o fluxo financeiro, a mutação patrimonial das empresas, as despesas incorridas pela Recorrente, a tributação das receitas, a regular escrituração, a existência de empregados, a transmissão das obrigações acessórias, a existência jurídica das prestadoras e a boa-fé das partes;

f) os documentos societários, fiscais, contábeis e gerenciais apresentados lastreiam as prestações de serviços nos anos-calendário de 2011 a 2013 e afastam as ilações da fiscalização sobre a não necessidade e não usualidade das despesas;

ii) Serviços prestados pela Niplan Construções

a) os documentos apresentados no procedimento fiscal demonstram que a Niplan Construções prestou serviços especializados de engenharia de projetos e gerenciamento de obras à Recorrente, especialmente nas regiões Norte e Nordeste;

b) a segregação dessas atividades visou maior eficiência, mas, em 2011, a Recorrente decidiu concentrá-las novamente. A documentação reduzida decorre do curto período de prestação dos serviços, o que não autoriza concluir que as despesas foram desnecessárias;

c) o Auditor Fiscal baseou-se apenas em indícios, sem provar a inexistência dos serviços, chegando a afirmar que a empresa teria sido utilizada para reduzir carga tributária e transferir recursos aos sócios;

iii) Serviços prestados pela Tecplan

a) a TECPLAN, empresa autônoma fundada em 1986, prestou serviços de representação comercial à Recorrente e a outras empresas, conforme contratos, notas fiscais com memórias de cálculo, razão contábil e demais documentos apresentados;

DOCUMENTO VALIDADO

b) a atividade é regulada pela Lei nº 4.886/65, e os pagamentos realizados estão compatíveis com os contratos e registrados na contabilidade, sem indícios de redução tributária ou desvio de recursos. A autoridade fiscal ignorou provas documentais e baseou-se em presunções, o que torna injusta a glosa das despesas com a TECPLAN;

c) não cabe prevalecer presunção de que as despesas de representação comercial tiveram como único objetivo reduzir tributos, pois essa conclusão é vaga e não se fundamenta em evidências técnicas;

c) demonstrou que a TECPLAN presta serviços de representação comercial à Recorrente e a terceiros, mas o Auditor Fiscal insiste em considerá-las desnecessárias. Ao desconsiderar provas documentais e sustentar presunções, o Auditor Fiscal incorre em má-fé e compromete a legitimidade da glosa;

iv) Serviços prestados pelas empresas Mercosul e Omega

a) a fiscalização não exaure os meios de prova e presume a inexistência de serviços, assim como ocorrera nos casos da TECPLAN e da NIPLAN Construções;

b) quanto à Mercosul, o Termo de Verificação Fiscal revela ausência de aprofundamento, pois o Auditor apenas registra a não apresentação de documentos sem verificar os serviços; a autuação se apoia novamente em presunções, sem afirmação e sem comprovação de que os serviços não ocorreram;

c) quanto à Omega, o Auditor reproduz trechos de outros itens, inclusive com erros de referência, sem análise individualizada das alegações e documentos apresentados;

d) a Omega atendeu à intimação e apresentou informações detalhadas, mas a fiscalização desconsidera esse conteúdo e autua sem fundamentação técnica, apenas com base em presunções;

v) Exclusões indevidas nas bases do IRPJ e da CSLL

a) reconhece a incorreção dos lançamentos nas DIPJs de 2013 (ano-calendário 2012) e 2014 (ano-calendário 2013), solicitou a retificação de ofício durante a fiscalização, mas o pedido foi desconsiderado e houve lançamento do IRPJ e da CSLL sem análise da composição dos valores;

b) demonstra, por documentos contábeis, que as exclusões correspondiam a créditos de IRRF relativos à participação nas operações do Consórcio URC, valores compensáveis com os tributos indevidamente excluídos;

c) afirma não conseguir apresentar os documentos fiscais do Consórcio porque permanecem sob responsabilidade da líder ENGEVIX, já anteriormente intimada para apresentar documentação semelhante, sem resultado;

d) junta documentos contábeis que comprovam a composição dos valores de IRRF, mas o Auditor Fiscal deixou de buscar tais informações junto à ENGEVIX e desconsiderou as alegações com base em presunções;

vi) Aplicação de dupla penalidade – multa de ofício e multa isolada

DOCUMENTO VALIDADO

impossibilidade de aplicar multa isolada por falta de pagamento das estimativas mensais quando já incide multa pelo não recolhimento do principal, porque a infração já se encontra sancionada pela penalidade aplicável ao descumprimento da obrigação tributária.

vii) Ausência de análise conclusiva dos elementos carreados aos autos do processo administrativo

a) a contabilidade faz prova dos fatos registrados, conforme previsão legal, e a autoridade administrativa não questionou a validade dos registros da Recorrente, da TECPLAN e da Niplan Construções;

b) os balancetes e livros razão comprovam a existência e efetividade dos serviços, mas a fiscalização desconsiderou esses documentos. Sem motivação específica, ignorou também contratos, notas fiscais e memórias de cálculo, não analisando o acervo probatório apresentado;

c) o relatório de auditoria, de forma genérica e sem substância, utilizou presunção simples para afirmar que as despesas não foram comprovadas;

d) a autoridade fiscal tinha o dever legal de apreciar todas as provas, mas não cumpriu essa obrigação, tornando a glosa das despesas baseada exclusivamente em presunções;

viii) Cobrança indevida do IRRF sobre pagamento sem causa e decadência do lançamento do mesmo

a) ainda que se admita a glosa das despesas e a incidência de IRPJ e CSLL, não cabe exigir IRRF à alíquota de 35%, previsto no art. 61 da Lei 8.981/95 e no art. 674 do RIR/99, porque existe incompatibilidade entre bases de cálculo e fatos geradores distintos;

b) decadência da cobrança do imposto relativo às despesas realizadas até 08.12.2011 com JAMP e RIGIDEZ, porque o tributo vence no próprio pagamento e o AIIM foi lavrado em 09.12.2016; portanto, após cinco anos;

c) jurisprudência administrativa e judicial demonstra que, quando há cobrança de IRPJ e CSLL sobre despesas glosadas consideradas indedutíveis, não cabe exigir também o IRRF;

d) a fiscalização aplicou IRPJ e CSLL sobre despesas tidas como não necessárias e indedutíveis e, ao mesmo tempo, exigiu IRRF por pagamento sem causa, situação que contraria esse entendimento;

e) cita jurisprudência do Carf para defender seu posicionamento;

vi) Ausência de norma antielisiva

a autoridade fiscal aplicou suposta norma antielisiva para justificar a glosa das despesas, mas o ordenamento jurídico não autoriza a desconsideração de negócios jurídicos sem regulamentação do art. 116, parágrafo único, do CTN. Diante da ausência dessa norma, impõe-se o cancelamento dos autos de infração;

vii) Não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício

o art. 161 do CTN autoriza juros apenas sobre obrigação tributária principal não paga. Os juros incidem sobre tributos ou multa isolada convertida em obrigação principal, mas não sobre multa

DOCUMENTO VALIDADO

de ofício lançada com o tributo, pois isso contraria o próprio art. 161. O art. 61 da Lei nº 9.430/96 também limita os juros ao valor dos tributos e contribuições. Como parte do crédito refere-se à multa de ofício, não existe base legal para cobrar juros sobre essa penalidade.

11. Por fim, em síntese, requer o provimento do recurso voluntário para reformar o acórdão recorrido. Caso a decisão permaneça, requer a anulação do lançamento do IRRF sobre pagamento sem causa, pois, conforme jurisprudência administrativa, não cabe cobrar IRRF quando já houve exigência de IRPJ e CSLL sobre valores indedutíveis. Subsidiariamente, requer o reconhecimento da decadência dos lançamentos de IRRF relativos às despesas incorridas até 08/12/2011, com base no § 4º do art. 150 do CTN. Enfim, o provimento do recurso voluntário com base nas alegações ora elencadas.

12. É o relatório.

VOTO

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

13. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

14. Cinge-se a controvérsia à glosa de despesas consideradas pela autoridade fiscal como **não necessárias,** referentes às empresas NIPLAN CONSTRUÇÕES, TECPLAN e PCRN; **despesas não comprovadas e não necessárias** referentes às empresas MERCOSUL e OMEGA; e despesas apropriadas com **documentos inidôneos**, referentes às empresas JAMP e RIGIDEZ; bem como à incidência de IR-Fonte sobre pagamentos sem comprovação da operação ou da causa e multa isolada em relação à falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Preliminar de nulidade do auto de infração

Cerceamento de defesa e ofensa ao art. 142 do CTN

15. A recorrente alega cerceamento de defesa e ofensa ao art. 142 do CTN, ao argumento de que, a autoridade administrativa não analisou de forma conclusiva os documentos societários, fiscais, contábeis e gerenciais juntados aos autos, não aprofundou o trabalho fiscal e desconsiderou evidências fáticas que embasavam as prestações de serviços consideradas desnecessárias.

16. Por fim, observa que "*a fiscalização não identificou corretamente a matéria tributável, dando origem a um lançamento absolutamente precário e pautado em meras presunções, em total afronta ao disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, a cobrança de tais valores objetos dos autos lavrados não pode prosperar*".

17. Com base nessas razões alega que os autos de infração são manifestamente insubsistentes e devem ser cancelados por violação ao artigo 142 do CTN.

DOCUMENTO VALIDADO

18. Como se observa, as alegações dizem respeito a matérias de mérito, invocadas diversas vezes ao longo dos recursos voluntários, as quais serão examinadas adiante.

19. Por essa razão, afasto as preliminares de nulidade, por tratarem de questões que serão analisadas no mérito, em tópico próprio.

Mérito

Dedutibilidade de despesas

20. Aduz a recorrente que a fiscalização autuou sem apresentar contraprova técnica, limitando-se a interpretar que serviços de engenharia, representação comercial e consultoria não eram necessários às suas atividades. Sustenta que a autoridade presumiu a desnecessidade sem qualquer comprovação, optou pelo caminho mais fácil e deixou de cumprir o dever de apuração aprofundada, violando o art. 142 do CTN, o que torna os autos de infração insubsistentes.

> 18. Sem qualquer juntada de contraprova técnica, a fiscalização autuou a Recorrente, baseando-se exclusivamente em sua particular interpretação da necessidade das despesas de prestação de serviços pela Recorrente.
>
> 19. Repita-se, a fiscalização simplesmente presumiu que: serviços contratados de engenharia de projetos e acompanhamentos de obras, serviços de representação comercial e serviços de consultoria empresarial não seriam necessários às atividades da Recorrente. Não comprovou por qualquer forma técnica!
>
> 20. Ao assim proceder, a fiscalização, optando pelo "caminho mais fácil", furtando-se do seu dever de realizar um aprofundado trabalho fiscal, tendente a apontar, com exatidão, todo o contexto em que se deu o lançamento, ofende o art. 142 do CTN, e tornam absolutamente insubsistentes os autos de infração.

21. Conforme a recorrente, a fiscalização analisou de forma incompleta os documentos e, mesmo diante de dúvidas, não realizou apuração técnica. Sustenta que a autoridade não comprovou a relação entre indícios e fatos presumidos, nem apresentou prova de que as despesas não eram necessárias, não ocorreram ou não foram pagas. "*Em outras palavras, a fiscalização não buscou a chamada verdade material, optando por presunções simples que macularam a exigência fiscal*".

22. Observa que os documentos societários, fiscais, contábeis e gerenciais apresentados ao Auditor Fiscal comprovam a prestação dos serviços nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, o que torna insustentáveis as conclusões de que as despesas não foram necessárias e usuais.

23. Registra que atendeu integralmente às intimações fiscais, apresentou Cartas-resposta com arquivos magnéticos e documentos que comprovam a efetividade dos serviços contratados, incluindo planilhas demonstrativas e cópias de contratos de prestação de serviços, representação comercial, engenharia e consultoria empresarial.

24. Em relação à NIPLAN CONSTRUÇÕES, TECPLAN e PCRN, por serem empresas nas quais os sócios da Recorrente também possuíam participações societárias, aduz que a apresentação de documentos se deu uma forma mais detalhada e completa.

DOCUMENTO VALIDADO

25. Quanto as empresas JAMP e RIGIDEZ, aduz que apresentou todos os documentos e informações que possuía, de forma restrita, uma vez que tais empresas eram contratadas do Consórcio Integradora URC, no qual a Recorrente possuía uma participação minoritária de 31%, juntamente com as empresas NM Engenharia e Construções Ltda. e Engevix Engenharia S/A, a qual era líder do consórcio, responsável pela contratação de serviços e pela retenção do IRRF.

26. Alega ainda que, em relação às empresas MERCOSUL e OMEGA, também apresentou todos os documentos e informações que possuía.

27. Na sequência tece comentários sobre cada um dos serviços prestados e glosados pela autoridade fiscal, sem no entanto apresentar documentação comprobatória.

28. Vejamos a legislação sobre **glosa de despesas**.

29. Acerca da dedutibilidade de despesas, o art. 47 da Lei 4.506, de 1964, matriz legal do art. 299 do RIR/99, ao tratar do "*lucro operacional*" dispõe que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte produtora, as quais devem ser usuais e normais.

> Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da emprêsa e a manutenção da respectiva fonte produtora.
>
> § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da emprêsa.
>
> § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da emprêsa.

30. Como se vê, o legislador estabeleceu no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, dentre outros critérios, que a despesa dedutível deve ser necessária e usual.

31. Necessária é a despesa paga ou incorrida para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica. Nesse contexto, a transação ou a operação que gerou a despesa deve ser confrontada com a respectiva atividade para aferir sua necessidade. É dizer, deve estar direta, intrínseca ou intimamente ligada à atividade empresarial, ao ciclo produtivo da pessoa jurídica. Haja vista a infinidade de atividades passíveis de serem exercidas pelas pessoas jurídicas, optou o legislador por estabelecer conceitos abertos os quais devem ser analisados no caso concreto e no contexto da atividade desenvolvida.

32. A despesa também deve ser usual ou normal nos tipos de transações, operações ou atividades da pessoa jurídica, ainda que ocorra de forma excepcional ou esporádica no curso dos negócios.

33. No tocante à comprovação de despesas, o § 1º do art. 9º do Decreto-lei 1.598, de 1977, matriz legal do art. 923, do RIR/99, dispõe que a escrituração regular faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis de acordo com sua natureza ou preceito legal. Veja-se:

> Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

DOCUMENTO VALIDADO

> § 1º - A **escrituração** mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (Grifo nosso)

34. Como se vê, a escrituração regular para ter força probante das despesas nela registradas deve estar lastreada em documentos hábeis e idôneos segundo a natureza dessas despesas. Trata-se, portanto, de consectário lógico no sentido de que a despesa dedutível somente poderá ser deduzida, para fins de apuração do lucro real, se comprovado o pagamento (liquidação da despesa) e a efetividade (realização da despesa). Trata-se de ônus do contribuinte. Nesse sentido caminha a jurisprudência do Carf. Veja-se:

> IRPJ - DESPESAS INCOMPROVADAS - Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido. (Acórdão CARF nº 101-92.706, de 09.06.1999)
>
> CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – DEDUTIBILIDADE. – As quantias apropriadas à conta de custos ou despesas operacionais, para efeito de determinação do lucro real, devem satisfazer às condições de necessidade, normalidade e usualidade, bem como ter comprovado o efetivo fornecimento dos bens ou serviços contratados. A eventual prova do desembolso dos recursos, por si só, não é bastante para tornar dedutível o gasto suportado. (Acórdão CARF nº 101-94.409, de 04.11.2003)
>
> IRPJ. INDEDUTIBILIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EMPRESA ESTRANGEIRA E NACIONAL. AUSÊNCIA DE CONTRATO E DE RELATÓRIO DOS SERVIÇOS PRESTADOS. LAUDO TÉCNICO INEXISTENTE. AUSÊNCIA DE PROVAS. LANÇAMENTO PROCEDENTE. Não se pode atestar - como dedutível - uma despesa oriunda da prestação de serviços de assessoria e de consultoria técnicas sem um mínimo de detalhamento expresso do que fora contraprestado. Trabalho desse jaez não se perfaz apenas com uma menção lacônica assentada em notas fiscais, em recibos emitidos, acompanhados ou não de contratos próprios, dando conta de que fora prestado um serviço genérico de assessoria ou de consultoria. É um imperativo comprobatório de que os serviços técnicos se façam acompanhar de contratos, propostas técnicas firmadas pelas partes, papéis de trabalhos aplicáveis à espécie, planejamento de implantação, anteprojeto, relatórios profissionais exaustivos e conclusivos com avaliação dos serviços pactuados e dos resultados finais após expressão de testes ou de ensaios de consistência do que fora implantado, entre outros. (Acórdão CARF nº 107-07.940, de 23.02.2005)

35. No caso em análise, a autoridade fiscal identificou irregularidades tributárias em despesas consideradas não necessárias à atividade da empresa, envolvendo NIPLAN CONSTRUÇÕES, TECPLAN e operações do Consórcio URC com JAMP e RIGIDEZ, cujas comprovações não foram apresentadas. Vejamos os fatos apurados.

Empresas Jamp e Rigidez

36. A autoridade fiscal fiscalização intimou o contribuinte a comprovar as operações do Consórcio URC com JAMP e Rigidez, verificou a apropriação proporcional de receitas e despesas que reduziu indevidamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL e constatou, diante da falta de

DOCUMENTO VALIDADO

comprovação das operações e da admissão da Engevix de que os serviços não ocorreram, a necessidade de glosar as despesas e lançar o IRRF de 35%, fato que evidencia o caráter fraudulento das operações (e-fls. 5346 – 5354).

> ***3.2. OPERAÇÕES DO CONSÓRCIO URC COM AS EMPRESAS JAMP E RIGIDEZ***
>
> *[...]*
>
> *O fiscalizado foi intimado em 14/08/2015, através do TERMO DE INTIMAÇÃO 02, a apresentar documentos e esclarecimentos sobre as operações do CONSÓRCIO URC com as empresas JAMP e RIGIDEZ, cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência.*
>
> *[...]*
>
> *O fiscalizado alegou que a administração do **CONSÓRCIO URC**, sua representação perante a PETROBRÁS e as contratações de fornecedores cabiam à empresa líder **ENGEVIX, à qual também cabiam a guarda e conservação de todos os documentos comprobatórios de suas operações**.*
>
> *Em que pesem as alegações aduzidas pelo fiscalizado, **as receitas e despesas do CONSÓRCIO URC foram lançadas por totais na apuração do seu resultado, na proporção de 31%**, equivalente à sua participação no referido consórcio, reduzindo indevidamente a sua base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Sendo assim, **ao constatar a existência de despesas cujas operações não foram comprovadas por qualquer das partes envolvidas, esta fiscalização deve proceder à glosa nos mesmos moldes em que as mesmas foram lançadas**, ou seja, na proporção da participação de cada consorciada, a fim de reconstituir o resultado tributável para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, a par do disposto no art. 2º da Instrução Normativa RFB 1.199/2011.*
>
> *As despesas com as empresas JAMP e RIGIDEZ, cujas operações não foram comprovadas, conforme será relatado adiante, por obviedade, não são necessárias para a atividade das consorciadas, deixando de enquadrar-se nos requisitos de dedutibilidade previstos nos arts. 290, 299 e 300 do Decreto 3.000/99. Os pagamentos relativos a operações não comprovadas sujeitam-se à tributação do IRRF à alíquota de 35%, a par do disposto no art. 674 do Decreto 3.000/99, sendo esta tributação imputada a cada consorciada de forma proporcional à sua participação no consórcio.*
>
> ***A ENGEVIX, empresa líder do CONSÓRCIO URC, foi intimada por esta fiscalização a comprovar as despesas lançadas no referido consórcio com as empresas JAMP e RIGIDEZ.** Em atendimento a ENGEVIX apresentou carta em 28/09/2015, cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência, cabendo esclarecer que, para preservar o sigilo fiscal da mesma, somente serão mostrados os textos de estrito interesse ao fiscalizado.*
>
> *[...]*
>
> *Observa-se que a consorciada **ENGEVIX admitiu de forma expressa que não houve a efetiva prestação de serviços das empresas JAMP e RIGIDEZ para o CONSÓRCIO URC, evidenciando o caráter fraudulento da documentação apresentada**.*

37. A autoridade fiscal realizou diligências nas empresas JAMP e RIGIDEZ, fez intimações para apresentação de documentos, obteve admissões de inexistência de prestação de serviços,

DOCUMENTO VALIDADO

registrou a ausência de comprovação das parcelas declaradas como efetivamente prestadas, elencou fraudes societárias e contratuais identificadas pela RFB e pelo MPF no âmbito da Operação Lava Jato, mencionou a baixa de ofício da RIGIDEZ e fundamentou a glosa das despesas e o lançamento do IRRF sobre pagamentos referentes a operações não comprovadas no Consórcio URC (e-fls. 5354 – 5370).

> ***3.3. DILIGÊNCIA NA EMPRESA JAMP***
>
> *Tendo em vista elucidar os fatos, esta* ***fiscalização intimou a empresa JAMP a apresentar documentos e esclarecimentos para comprovar a efetiva prestação dos serviços para a ENGEVIX.*** *Em atendimento a JAMP apresentou carta em 03/09/2015, cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência, cabendo observar que, para preservar o sigilo fiscal da diligenciada, somente serão mostrados os dados referentes às operações de estrito interesse ao fiscalizado.*
>
> *[...]*
>
> ***O representante legal da JAMP****, nos itens 9 e 10 de sua carta,* ***informou que****, em cumprimento ao seu dever de colaboração e em razão do compromisso legal de dizer a verdade sobre tudo o que lhe for perguntado, conforme disposto no art. 14, §4º da Lei 12.850/2013, e nos termos de seu acordo de colaboração premiada firmado com o MPF no âmbito da OPERAÇÃO LAVA JATO, declarava que, em relação aos contratos especificados na planilha ora transcrita,* ***parte ou a integralidade dos valores recebidos da ENGEVIX e do CONSÓRCIO URC não se referiam a efetiva prestação de serviços, tendo sido repassados a terceiros.***
>
> *Observa-se que o representante da JAMP informou que* ***uma parcela dos contratos firmados seria referente a serviços efetivamente prestados, no entanto, sob intimação, não apresentou quaisquer documentos comprobatórios da parcela efetivamente prestada.***
>
> Por fim, considerando que a **ENGEVIX admitiu de forma expressa que não houve a efetiva prestação dos serviços da JAMP para o CONSÓRCIO URC e considerando que a JAMP também admitiu que parte dos serviços não foram efetivamente prestados**, cabe proceder à glosa das despesas contabilizadas pelo fiscalizado, relativas a serviços da empresa JAMP para o CONSÓRCIO URC, bem como ao lançamento do IRRF sobre os pagamentos efetuados pelo CONSÓRCIO URC para a empresa JAMP, posto que referentes a operações não comprovadas, na proporção da sua participação no referido consórcio.
>
> ***3.4. DILIGÊNCIA NA EMPRESA RIGIDEZ***
>
> *No tocante às despesas relativas à empresa RIGIDEZ, cabe inicialmente lembrar que as investigações no âmbito da OPERAÇÃO LAVA JATO constataram que a empresa RIGIDEZ era controlada pelo operador financeiro ALBERTO YOUSSEF e prestou-se à distribuição de propinas para agentes públicos e políticos mediante contratos fraudulentos firmados com o CONSÓRCIO URC.*
>
> ***O GFRAU – GRUPO ESPECIAL DE COMBATE À FRAUDE*** *– da Divisão de Fiscalização da 8ª RF –* ***efetuou procedimento de diligência na empresa RIGIDEZ,*** *comandado pelo TDPF-D 08.1.90.00-2014-03788-1,* ***tendo constatado que a empresa e seus representantes não se encontram no endereço cadastral informado à RFB a à JUCESP, bem como não possui capacidade operacional para cumprimento de seu objeto social****, declarado como "ADMINISTRAÇÂO DE OBRAS, ATIVIDADES DE CONSULTORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL, EXCETO CONSULTORIA TÈCNICA ESPECÍFICA".*

DOCUMENTO VALIDADO

> O referido grupo especial formalizou **representação propondo a baixa de ofício da RIGIDEZ**, cuja cópia segue anexada no processo 13896.723348/2016-59 e cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência, **nos quais resta evidenciada a interposição fraudulenta de pessoas no seu quadro societário e a fraude nas assinaturas apostadas em documentos levados a registro na JUCESP e nos contratos firmados.** A referida representação resultou na baixa de ofício da empresa RIGIDEZ, através do ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DERAT SÃO PAULO 336, de 22/05/2015.
>
> Com o propósito de **robustecer as provas,** é oportuno trazer à baila a **denúncia formulada pelo MPF nº âmbito da OPERAÇÃO LAVA JATO**, objeto da ação penal AÇÃO PENAL 5083351 89 2014 404 7000/PR, cujos textos de interesse são transcritos na sequência, nos quais são relatados **elementos que evidenciam a utilização da empresa RIGIDEZ para distribuição de propinas mediante contratos fraudulentos firmados com a ENGEVIX e com o CONSÓRCIO URC.**
>
> **[...]**
>
> Por fim, os elementos apresentados demonstram a **existência de fraude no quadro societário e nos contratos firmados pela empresa RIGIDEZ, fato corroborado pela admissão expressa da ENGEVIX de que não houve a efetiva prestação dos serviços da mesma para o CONSÓRCIO URC.** Sendo assim, cabe proceder à glosa das despesas contabilizadas pelo fiscalizado, relativas a serviços da empresa RIGIDEZ para o CONSÓRCIO URC, bem como ao lançamento do IRRF sobre os pagamentos efetuados pelo CONSÓRCIO URC para a empresa RIGIDEZ, posto que referentes a operações não comprovadas, na proporção da sua participação no referido consórcio.

Consórcio URC

38. A autoridade fiscal apurou irregularidades nas despesas do Consórcio URC com JAMP e Rigidez, constatou que essas operações não comprovadas não atendem aos requisitos de dedutibilidade dos arts. 290, 299 e 300 do Decreto 3.000/99, identificou a sujeição dos pagamentos ao IRRF de 35% conforme art. 674 do mesmo decreto e informou que as glosas e os lançamentos de IRRF relativos a 2011 e 2012, proporcionais à participação de 31% do fiscalizado, foram formalizados nos autos de infração do processo administrativo 13896.723348/2016-59 (e-fls. 5371 – 5372).

> ***3.5. GLOSA DE DESPESAS E LANÇAMENTO DE IRRF – OPERAÇÕES DO CONSÓRCIO URC***
>
> *As **irregularidades** ora relatadas, relativas às despesas do CONSÓRCIO URC com as **empresas JAMP e RIGIDEZ, cujas operações não foram comprovadas, por obviedade, não são necessárias para a atividade da empresa e para a manutenção da respectiva fonte produtora**, deixando de enquadrar-se nos requisitos de dedutibilidade previstos nos arts. 290, 299 e 300 do Decreto 3.000/99, cujo texto segue transcrito na sequência.*
>
> *[...]*
>
> ***As irregularidades ora relatadas, relativas a operações não comprovadas, sujeitam os respectivos pagamentos à tributação do IRRF à alíquota de 35%,** considerados líquidos, cabendo o reajustamento para cálculo da base sobre a qual recairá o imposto, a par do disposto no art. 674 do Decreto 3.000/99, cujo texto segue transcrito na sequência, contendo grifos desta fiscalização.*

DOCUMENTO VALIDADO

> *[...]*
>
> *As glosas de despesas e os lançamentos de IRRF relativos aos fatos geradores ocorridos em 2011 e 2012 no CONSÓRCIO URC, proporcionais a participação de 31% do fiscalizado, foram objeto dos lançamentos de ofício formalizados nos AUTOS DE INFRAÇÃO de IRPJ, CSLL e IRRF do processo administrativo 13896.723348/2016-59, conforme valores relacionados nas tabelas da sequência.*
>
> *[...]*

39. Ao final, apurou a seguine infração (e-fls. 5481)

> **INFRAÇÃO: COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS**
>
> Contabilização de despesas lastreadas em documentos fraudulentos, relativas a serviços que não foram efetivamente prestados pelas empresas JAMP e RIGIDEZ para o CONSORCIO URC.

Empresa Niplan Construções

40. A autoridade fiscal intimou o contribuinte e a empresa Niplan Construções e em seguida detalha as solicitações documentais não atendidas, aponta a ausência de comprovação dos serviços indicados nas notas fiscais, evidencia inconsistências nos contratos mencionados, registra a inexistência de documentos técnicos que provem a efetiva prestação dos serviços, demonstra a vinculação societária e operacional entre Niplan Construções e Niplan Engenharia, expõe os indícios de utilização da prestadora para transferir recursos aos sócios e conclui pela falta de comprovação da necessidade e da efetiva execução dos serviços faturados (e-fls. 5372 – 5390).

> ***4. NIPLAN CONSTRUÇÕES – DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS***
>
> *O fiscalizado foi intimado em 09/09/2015 a apresentar documentos e esclarecimentos sobre as operações efetuadas com a empresa NIPLAN CONSTRUÇÕES, através do TERMO DE INTIMAÇÃO 03, cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência..*
>
> *[...]*
>
> > ***8.*** *Segue anexado ao presente termo o documento intitulado "ANEXO 01 - TERMO DE INTIMAÇÃO – TDPF 0819000-2015-01730-2/03", doravante ANEXO 01, no qual estão listadas as despesas lançadas e os pagamentos efetuados pelo CONTRIBUINTE relativamente às empresas MB ENGENHARIA DE NEGOCIOS LTDA, CNPJ 12.391.019/0001-95, NIPLAN CONSTRUCOES E ENGENHARIA LTDA, CNPJ 02.763.210/0001-67, AXELPAR PARTICIPACOES, IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA, CNPJ 03.838.426/0001-07, MERCOSUL CONSULTORIA & ASSESSORIA TRIBUTARIA LTDA, CNPJ 04.757.040/0001-33, DONOSO CONSULTORIA E COMERCIO LTDA – EPP, CNPJ 05.218.288/0001-99, OMEGA CONSULTORIA, PARTICIPACOES E ADMINISTRADORA DE BENS LTDA. – EPP, CNPJ 09.035.103/0001-61, TECPLAN REPRESENTACOES TECNICAS LTDA, CNPJ 56.827.314/0001-17, PCRN EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA, CNPJ 10.954.320/0001-34, PHSF AUDITORIA E SERVICOS CONTABEIS EIRELI – EPP, CNPJ 11.259.175/0001-34, para as quais solicitam-se os documentos e esclarecimentos relacionados na sequência.*
> >
> > ***8.a****. Cópias dos documentos fiscais, tais como notas fiscais, notas de débito, recibos e outros documentos que tenham embasado as despesas relacionadas no ANEXO 01.*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

8.b. *Cópias dos contratos de prestação de serviços, devidamente associados, de forma expressa, aos documentos solicitados no item anterior.*

8.c*. Cópias dos documentos que comprovam, de forma individualizada, os pagamentos relacionados nº ANEXO 01. Devem ser apresentadas cópias de comprovantes tipo TED, DOC, CHEQUE, SAQUE, DEPÓSITO, extratos, borderôs de cobrança etc., os quais permitam identificar com clareza o valor pago, a data do pagamento, o remetente e o destinatário dos recursos. A falta de apresentação deverá ser expressamente justificada.*

8.d. *Carta esclarecendo, de* ***forma detalhada e exaustiva, para cada documento fiscal e para cada contrato, quais foram os serviços prestados pelas empresas relacionadas no ANEXO 01****. Cabe observar que os esclarecimentos devem ser minuciosamente detalhados, não ficando limitados à simples e genérica descrição eventualmente contida no corpo dos contratos. Assim, a título de exemplo, caso o contrato seja referente a "serviços de consultoria", devem ser detalhados quais foram exatamente os serviços de consultoria prestados, qual a matéria específica objeto da consultoria, em qual departamento da empresa, em qual local, quais profissionais foram utilizados, quantas horas foram gastas, quais foram os relatórios e documentos gerados, quais os resultados obtidos, como foi feita a medição dos valores devidos, como foi calculado o valor devido, enfim, devem ser fornecidos detalhes que permitam a esta fiscalização conhecer com exatidão quais foram os serviços prestados.*

8.e. *Cópia das medições, aferições, controles, relatórios, pareceres, demonstrativos, análises, estudos técnicos, projetos, desenhos, memoriais, planilhas, atas de reunião, publicações, e-mails, correspondências, comprovantes de viagens e demais documentos gerados no curso dos trabalhos, os quais se prestem a comprovar a efetiva prestação dos serviços. Cabe observar que a apresentação isolada de documentos fiscais, contratos e comprovantes de pagamento não é suficiente para comprovar a efetiva prestação dos serviços, posto que não fica afastada a possibilidade de tratar-se de simulação de despesas para reduzir o resultado tributável, para transferência de recursos a sócios, ou para ocultar o pagamento de vantagens indevidas a terceiros.*

8.f. *Demonstrativo com o nome, CPF, formação escolar e qualificação profissional das pessoas utilizadas pelas empresas relacionadas no ANEXO 01 para efetuar a prestação de serviços para o CONTRIBUINTE, associados de forma expressa e individualizada para cada documento fiscal e para cada contrato.*

8.g. *No caso de tratar-se de serviços de engenharia, projetos, obras e administração, apresentar o registro no CREA – Conselho Regional de Engenharia e Agronomia, no CRA – Conselho Regional de Administração – e em qualquer outra entidade fiscalizadora do exercício regular da empresa e dos profissionais disponibilizados para a execução dos serviços prestados.*

8.h*. Em complemento ao item anterior, apresentar a CAT – Certidão de Acervo Técnico – obtida junto ao CREA, com informações da experiência dos profissionais disponibilizados pelas empresas para a execução dos serviços prestados.*

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

8.i. Em complemento ao item anterior, apresentar, para cada contrato de prestação de serviços, as ART – Anotação de Responsabilidade Técnica – geradas para a prestação dos serviços.

***8.j.** No caso de tratar-se de prestação de serviços de terraplenagem ou obras, apresentar demonstrativo relacionando as máquinas, equipamentos e caminhões utilizados, com a indicação da obra e de seu endereço, do número do chassi e do número de série dos veículos, máquinas e equipamentos, bem como do nome e CPF dos operadores e motoristas, no caso de veículos sujeitos a registro nos órgãos de trânsito, apresentar cópia dos documentos de registro e licenciamento.*

***8.k.** No caso de tratar-se de locação de máquinas, equipamentos ou veículos, apresentar a documentação que comprova a entrega e a posterior devolução dos bens locados ao CONTRIBUINTE, documentação que identifica o tipo de equipamento, o número de série, o número do chassi e a placa do veículo, nº caso de veículos sujeitos a registro nos órgãos de trânsito, cópia dos documentos de registro e licenciamento, relatórios de medições, aferições, controles ou quaisquer outros similares, dos quais constem as planilhas de utilização, planilhas de abastecimento de combustível, planilhas de manutenção e planilhas de operadores e motoristas utilizados no curso do contrato.*

***8.l.** Caso as empresas relacionadas no ANEXO 01 não tenham efetivamente prestado serviços para o CONTRIBUINTE, apresentar declaração informando expressamente esta condição.*

[...]

ANEXO 01 - TERMO DE INTIMAÇAO – TDPF 0819000-2015-01730-2 / 03

NIPLAN ENGENHARIA S A - CNPJ 64.667.728/0001-54

(...)

Data	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Histórico
07/01/2010	2.1.1.01.001 - Fornecedores nacionais	D	249.152,05		Pagamento 000043 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
03/02/2010	3.3.1.07.009 - Serviços de terceiros	D	246.478,00		Valor ref. FORA 000045 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
08/02/2010	2.1.1.01.001 - Fornecedores nacionais	D	211.592,53		Pagamento 000044 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
02/03/2010	3.3.1.07.009 - Serviços de terceiros	D	262.383,20		Valor ref. NF-e 000046 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
05/04/2010	3.3.1.07.009 - Serviços de terceiros	D	323.645,00		Valor ref. NF-e 000047 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
09/04/2010	2.1.1.01.001 - Fornecedores nacionais	D	231.319,60		Pagamento 000045 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
22/04/2010	2.1.1.01.001 - Fornecedores nacionais	D	246.246,63		Pagamento 000046 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
04/05/2010	3.3.1.07.009 - Serviços de terceiros	D	384.625,00		Valor ref. NF-e 000048 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
10/05/2010	2.1.1.01.001 - Fornecedores nacionais	D	303.740,83		Pagamento 000047 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
10/09/2010	2.1.1.01.001 - Fornecedores nacionais	D	360.970,57		Pagamento 000048 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
01/06/2011	3.3.1.07.009 - Serviços de terceiros	D	239.385,44		Valor ref. NF-e 000049 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
07/06/2011	2.1.1.01.001 - Fornecedores nacionais	D	55.663,24		Pagamento 000049 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
21/06/2011	2.1.1.01.001 - Fornecedores nacionais	D	169.000,00		Pagamento 000049 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
01/08/2011	3.3.1.07.009 - Serviços de terceiros	D	374.646,00		Valor ref. NF-e 000051 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
08/08/2011	2.1.1.01.001 - Fornecedores nacionais	D	81.205,28		Pagamento 000051 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
23/08/2011	3.3.1.07.009 - Serviços de terceiros	D	383.625,00		Valor ref. NF-e 000052 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
24/08/2011	2.1.1.01.001 - Fornecedores nacionais	D	70.400,00		Pagamento 000051 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
08/09/2011	2.1.1.01.001 - Fornecedores nacionais	D	200.000,00		Pagamento 000051 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
08/09/2011	2.1.1.01.001 - Fornecedores nacionais	D	160.032,06		Pagamento 000052 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
21/09/2011	2.1.1.01.001 - Fornecedores nacionais	D	122.000,00		Pagamento 000052 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
21/09/2011	2.1.1.01.001 - Fornecedores nacionais	D	78.000,00		Pagamento 000052 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
28/09/2011	3.3.1.07.009 - Serviços de terceiros	D	411.764,00		Valor ref. NF-e 000053 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
10/10/2011	2.1.1.01.001 - Fornecedores nacionais	D	206.440,52		Pagamento 000053 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
21/10/2011	2.1.1.01.001 - Fornecedores nacionais	D	100.000,00		Pagamento 000053 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
21/10/2011	2.1.1.01.001 - Fornecedores nacionais	D	80.000,00		Pagamento 000053 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
07/11/2011	3.3.1.07.009 - Serviços de terceiros	D	234.278,00		Valor ref. NF-e 000057 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
25/11/2011	3.3.1.07.009 - Serviços de terceiros	D	387.292,00		Valor ref. NF-e 000058 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
07/12/2011	2.1.1.01.001 - Fornecedores nacionais	D	212.841,56		Pagamento 000057 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
21/12/2011	2.1.1.01.001 - Fornecedores nacionais	D	344.108,94		Pagamento 000058 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
27/12/2011	3.3.1.07.009 - Serviços de terceiros	D	485.239,00		Valor ref. NF-e 000060 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
10/01/2012	2.1.1.01.001 - Fornecedores nacionais	D	231.134,85		Pagamento 000060 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
07/02/2012	2.1.1.01.001 - Fornecedores nacionais	D	200.000,00		Pagamento 000060 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA

[...]

O item 8 do termo 03 solicitou a apresentação de esclarecimentos detalhados e exaustivos sobre os serviços prestados pela NIPLAN CONSTRUÇÕES, no entanto, o ***fiscalizado limitou-se a indicar "anexo 01" em sua carta. Na documentação do citado "anexo 01", limitou-se a apresentar cópias das notas fiscais 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 51, 52, 53, 57, 58 e 60 da NIPLAN CONSTRUÇÕES, e cópia dos comprovantes de pagamento relativos às notas fiscais 45, 46, 49, 51, 52, 53, 57, 58 e 60****.*

DOCUMENTO VALIDADO

*Observa-se que, **a despeito dos documentos adicionais solicitados por esta fiscalização** nos itens 8.e, 8,f, 8.g, 8.h, 8.i, 8.j e 8.k do termo 03, **destinados a comprovar a efetiva prestação dos serviços, o CONTRIBUINTE optou por nada apresentar**. Cabe ressaltar que o item 8.e do termo 03 solicitou a **apresentação de cópia das medições, aferições, controles, relatórios, pareceres, demonstrativos, análises, estudos técnicos, projetos, desenhos, memoriais, planilhas, atas de reunião, publicações, e-mails, correspondências, comprovantes de viagens e demais documentos gerados no curso dos trabalhos. Além disso, o item 8.e do termo 03 alertou o fiscalizado de que a apresentação isolada de documentos fiscais, contratos e comprovantes de pagamento não seria suficiente para comprovar a efetiva prestação dos serviços, posto que não ficaria afastada a possibilidade de tratar-se de simulação de despesas para reduzir o resultado tributável, para transferência de recursos a sócios, ou para ocultar o pagamento de vantagens indevidas a terceiros**.*

*As notas fiscais apresentadas pelo fiscalizado descrevem os serviços como "PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENGENHARIA E GERENCIAMENTO NAS OBRAS LOCALIZADAS NA (sic) REGIÕES NORTE E NORDESTE, CONFORME FATURAMENTO ANEXO, CONTRATO 068/08 DE 01/06/08", **no entanto o fiscalizado deixou de apresentar o suposto contrato 068/08 de 01/06/08**. Para exemplificar, transcrevo na sequência trechos da nota fiscal de prestação de serviços 45, emitida pela NIPLAN CONSTRUÇÕES, na qual o contrato 068/08 de 01/06/08 é citado.*

[...]

***Diante das insuficiências** ora relatadas, o CONTRIBUINTE foi novamente **intimado a fornecer a documentação comprobatória dos serviços prestados pela NIPLAN CONSTRUÇÕES,** através do TERMO DE INTIMAÇÃO 05, cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência.*

[...]

*Em atendimento ao item 1 do termo 05 o fiscalizado **apresentou carta em 08/12/2015**, cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência.*

[...]

*Em sua carta de 08/12/2015 o fiscalizado informa que **NIPLAN CONSTRUÇÕES** foi constituída com o propósito de efetuar serviços de engenharia de projetos a serem utilizados pela **NIPLAN ENGENHARIA,** sendo esta **segregação destinada a uma atuação mais eficiente nas regiões norte e nordeste do país, no entanto, deixou de apresentar quaisquer documentos para comprovar quais serviços foram efetivamente prestados ou qual a sua necessidade para a atividade operacional da empresa**.*

*O item 1.a do termo 05 solicitou a **apresentação de cópia do contrato de prestação de serviços denominado como "068/08 de 01/06/08"**, informado no corpo das notas fiscais emitidas pela NIPLAN CONSTRUÇÕES, **no entanto, o fiscalizado não apresentou qualquer documento ou justificativa para a falta**.*

*O item 8.d do termo 03 **solicitou carta com esclarecimentos detalhados e exaustivos sobre os serviços prestados, no entanto, o fiscalizado limitou-se a informar que NIPLAN CONSTRUÇÕES foi constituída com o propósito de efetuar serviços de engenharia de projetos a serem utilizados pela NIPLAN ENGENHARIA, sem apresentar quaisquer dos documentos exigidos nos itens 8.e, 8,f, 8.g, 8.h, 8.i, 8.j e 8.k do termo 03, destinados a comprovar a efetiva prestação dos serviços,** tais como cópia das medições, aferições, controles,*

DOCUMENTO VALIDADO

relatórios, pareceres, demonstrativos, análises, estudos técnicos, projetos, desenhos, memoriais, planilhas, atas de reunião, publicações, e-mails, correspondências, comprovantes de viagens, demonstrativo da qualificação dos prestadores de serviços e demais documentos gerados no curso dos trabalhos.

Cabe repisar que ***o item 8.e do termo 03 alertou o fiscalizado de que a apresentação isolada de documentos fiscais, contratos e comprovantes de pagamento não seria suficiente para comprovar a efetiva prestação dos serviços****,* ***posto que não ficaria afastada a possibilidade de tratar-se de simulação de despesas para reduzir o resultado tributável, para transferência de recursos a sócios, ou para ocultar o pagamento de vantagens indevidas a terceiros.***

Efetuando consulta na JUCESP esta fiscalização apurou que em 2010 a ***NIPLAN CONSTRUÇÕES*** *era uma sociedade composta por* ***NIPLAN PARTICIPACOES LTDA****, CNPJ 05.505.513/0001-78, detendo 99,9% das quotas, e por* ***TERUKO NISHIMURA,*** *CPF 524.878.908-78, sócia administradora detendo 0,1% das quotas, ou seja, possuía os mesmos administradores e controladores do fiscalizado. Cabe também observar que* ***a NIPLAN CONSTRUÇÕES e a NIPLAN ENGENHARIA operam no mesmo endereço****, RUA DEPUTADO MARTINHO RODRIGUES, 51 – JARDIM PRUDENCIA – SÃO PAULO, sendo que, para diferenciar, a NIPLAN CONSTRUÇÕES indica que está sediada na sala 02 desse endereço.* ***A carta encaminhada pela NIPLAN CONSTRUÇÕES a esta fiscalização, conforme veremos adiante, é assinada pelo diretor financeiro da NIPLAN ENGENHARIA, evidenciando que estamos tratando com duas empresas do mesmo grupo econômico e familiar****.*

Por fim, tendo em vista fornecer ***nova oportunidade para esclarecer e comprovar os serviços prestados pela NIPLAN CONSTRUÇÕES****, as solicitações do TERMO DE INTIMAÇÃO 05 foram* ***reiteradas através do TERMO DE INTIMAÇÃO 12****, cientificado pela via eletrônica em 09/08/2016,* ***no entanto, o fiscalizado optou pelo silêncio e nada apresentou até a data da lavratura do presente termo.***

4.1 DILIGÊNCIA NA NIPLAN CONSTRUÇÕES

Esta fiscalização ***efetuou diligência na empresa NIPLAN CONSTRUÇÕES****, em procedimento instaurado pelo TDPF- DILIGÊNCIA 0819000-2015-02230-6, com o objetivo de elucidar as operações efetuadas pela mesma com a NIPLAN ENGENHARIA. A empresa NIPLAN CONSTRUÇÕES foi intimada, através do TERMO DE INÍCIO DE DILIGÊNCIA 01, a apresentar documentos e esclarecimentos para comprovar a efetiva prestação dos serviços para a NIPLAN ENGENHARIA, conforme textos de interesse transcritos na sequência.*

[...]

Em atendimento ao termo de início de diligência a NIPLAN CONSTRUÇÕES apresentou carta em 13/10/2015, assinada pelo diretor financeiro e representante da NIPLAN ENGENHARIA, revelando estreitos laços entre estas empresas, através da qual encaminha parte dos documentos solicitados, cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência.

[...]

A empresa NIPLAN CONSTRUÇÕES ***deixou de apresentar esclarecimentos ou contratos relativos aos serviços prestados para a NIPLAN ENGENHARIA, bem como deixou de apresentar quaisquer documentos hábeis e idôneos para comprovar a efetiva prestação destes serviços.***

DOCUMENTO VALIDADO

Diante das insuficiências ora relatadas, esta fiscalização encaminhou ***nova intimação à empresa NIPLAN CONSTRUÇÕES, através do TERMO DE INTIMAÇÃO 02,*** *cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência.*

[...]

Cabe comentar o texto dos itens 2 a 5 do termo 02, nos quais esta fiscalização questiona a numeração dos contratos mencionados nas notas fiscais emitidas pela NIPLAN CONSTRUÇÕES para a NIPLAN ENGENHARIA e para a NIPLAN NORDESTE ENGENHARIA LIMITADA, CNPJ 05.451.496/0001-33*. Conforme já visto anteriormente, as notas fiscais da NIPLAN CONSTRUÇÕES emitidas para o fiscalizado indicam em seu corpo que o contrato é o "068/08 de 01/06/08", por sua vez, a nota fiscal 54, emitida para a NIPLAN NORDESTE, estranhamente, também indica em seu corpo que o contrato é o mesmo "068/08 de 01/06/08". Para completar a estranheza, as notas fiscais de serviços 56, 59 e 61, emitidas para o tomador NIPLAN NORDESTE, indicam em seu corpo que o contrato é o "068/08 de 01/06/2011", ou seja, mudou a data do contrato, mas não mudou sua numeração.* ***As coincidências ora relatadas evidenciam que os contratos mencionados nas notas fiscais não refletem a verdade dos fatos.*** *À guisa de melhor esclarecimento, transcrevo na sequência textos extraídos das notas fiscais 45, 54 e 56 da NIPLAN CONSTRUÇÕES, restritos à parte relativa à descrição dos serviços.*

[...]

Por fim, a empresa NIPLAN CONSTRUÇÕES <u>não apresentou quaisquer documentos ou esclarecimentos solicitados no termo 02 até a data da lavratura do presente termo, deixando de comprovar a efetiva prestação de serviços de engenharia para a NIPLAN ENGENHARIA</u>*.*

As folhas de pagamento apresentadas pela NIPLAN CONSTRUÇÕES, anexadas no processo 13896.723348/2016-59, são sintéticas e sem detalhamentos, mas mostram que a soma dos salários brutos.

[...]

As escriturações de 2010 e 2011 da NIPLAN CONSTRUÇÕES mostram que os custos e despesas lançadas limitaram-se basicamente aos salários, encargos e benefícios dos dois funcionários já citados, não havendo, estranhamente, quaisquer despesas típicas de serviços de engenharia ou gerenciamento de obras, tais como materiais de escritório ou informática, serviços de terceiros, viagens, combustíveis, pedágios, hospedagem, refeições etc*. Os lucros contabilizados pela NIPLAN CONSTRUÇÕES em 2010 e 2011, na conta "2.4.1.02.055 Lucros Suspenso – 2010" totalizam expressivos R$3.673.778,00, correspondendo a 92% das receitas de serviços escrituradas na conta "3.1.1.01.001 Serviços Prestados" no mesmo período, no valor de R$4.006.531,60, revelando uma* ***desproporção entre receitas e despesas que não é usual nas atividades econômicas.***

Cabe comentar que a segregação de uma determinada atividade em uma empresa prestadora de serviços pertencente ao mesmo grupo econômico da tomadora não se constitui por si só em ilegalidade, no entanto, a prática mostra que tal expediente pode ser utilizado de forma irregular, para reduzir a base de cálculo imposto de renda da tomadora, mediante despesas não efetivamente prestadas ou desnecessárias para a atividade operacional da empresa, bem como pode ser utilizado para transferir recursos aos sócios através da prestadora. Nesse tipo de expediente a tomadora dos serviços é optante pelo lucro real enquanto

DOCUMENTO VALIDADO

> *que a prestadora dos serviços opta pelo lucro presumido, recebendo grandes receitas, sem qualquer contraprestação de serviços, cuja tributação incide apenas sobre 32% das mesmas. Por fim, a prestadora de serviços contabiliza grandes receitas e pequenas despesas, gerando grandes lucros que são distribuídos aos sócios comuns à tomadora e à prestadora.*
>
> *Nesse sentido, temos que em 2010 e 2011 a NIPLAN ENGENHARIA era optante do lucro real enquanto que a NIPLAN CONSTRUÇÕES era optante do lucro presumido, e conforme comentado anteriormente, as receitas auferidas pela NIPLAN CONSTRUÇÕES totalizaram R$4.006.531,60 nos mesmos períodos, enquanto que os lucros contabilizados totalizaram expressivos R$3.673.778,00, ou seja, cerca de 92% das receitas auferidas nos mesmos períodos, evidenciando que* ***a NIPLAN CONSTRUÇÕES foi utilizada para transferência de recursos aos sócios da NIPLAN ENGENHARIA mediante serviços cuja efetiva prestação e necessidade para a atividade operacional da empresa não foram comprovadas.***
>
> *Cabe observar que não há que se falar em elisão fiscal neste caso, uma vez que* ***o fiscalizado não comprovou a efetiva prestação de serviços da empresa NIPLAN CONSTRUÇÕES, posto que deixou de apresentar o contrato mencionado nas notas fiscais, intitulado como "CONTRATO 068/08 DE 01/06/08", deixou de apresentar os demonstrativos de faturamento citados no corpo das notas fiscais, deixou de demonstrar a origem e formação dos valores faturados, deixou de apresentar esclarecimentos detalhados e documentos comprobatórios, tais como relatórios de medição, aferições, controles, relatórios técnicos ou administrativos, projetos, desenhos, pareceres, análises, diário de obras, atas de reunião, planilhas de trabalho, demonstrativos, correspondências, e-mails, relatórios de viagens e demais elementos passíveis de comprovar a efetiva prestação dos serviços.***

4.2 NIPLAN CONSTRUÇÕES – GLOSA DE DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS

Por fim, **o fiscalizado não comprovou a efetiva prestação dos serviços da NIPLAN CONSTRUÇÕES e tampouco a sua necessidade para a atividade operacional da empresa**, na forma prevista nos artigos 290 e 299 do Decreto 3.000/99, cabendo a glosa das despesas lançadas na escrituração de 2011, conforme relação mostrada na tabela da sequência, resultando nos lançamentos de ofício formalizados nos AUTOS DE INFRAÇÃO de IRPJ e CSLL do processo administrativo 13896.723348/2016-59.

41. Ao final, apurou a seguine infração (e-fls. 5481)

> **INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO COMPROVADAS E NÃO NECESSÁRIAS**
>
> Despesas efetuadas com a empresa NIPLAN CONSTRUÇÕES, relativas a serviços cuja efetiva prestação e necessidade para a atividade operacional da empresa não foram comprovadas.

Empresa TECPLAN

42. A autoridade fiscal intimou o contribuinte e a empresa TECPLAN, aponta a apresentação parcial e insuficiente dos documentos, evidencia a falta de comprovação da prestação dos serviços de representação comercial, registra vínculos societários e operacionais entre TECPLAN e NIPLAN Engenharia, demonstra redundância entre as estruturas de vendas das duas empresas, relata a ausência de comprovação da participação da TECPLAN na intermediação dos contratos que geraram as comissões e fundamenta a glosa das despesas de 2011 a 2013 por

falta de necessidade e de comprovação dos serviços (e-fls. 5390 - 5434).

> ***5. TECPLAN – DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS***
>
> *O fiscalizado foi intimado em 09/09/2015 a apresentar documentos e esclarecimentos sobre as operações efetuadas com a empresa TECPLAN, através do TERMO DE INTIMAÇÃO 03, cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência.*
>
> [...]
>
> *O item 8 do termo 03 solicitou a* ***apresentação de esclarecimentos detalhados e exaustivos sobre os serviços prestados pela TECPLAN, no entanto, o fiscalizado limitou-se a indicar "anexo 01" em sua carta.***
>
> *A documentação apresentada no citado "anexo 01" é formada pelas cópias das notas fiscais, dos comprovantes de pagamento e de contrato de prestação de serviços de representação comercial firmado em 01/11/1999 entre o fiscalizado e a TECPLAN, no entanto,* ***não foram apresentados quaisquer dos documentos complementares solicitados nos itens 8.e, 8,f, 8.g, 8.h, 8.i, 8.j e 8.k do termo 03, destinados a comprovar a efetiva prestação dos serviços.***
>
> ***Cabe ressaltar que o item 8.e do termo 03 solicitou a apresentação de cópia das medições, aferições, controles, relatórios, pareceres, demonstrativos, análises, estudos técnicos, projetos, desenhos, memoriais, planilhas, atas de reunião, publicações, e-mails, correspondências, comprovantes de viagens e demais documentos gerados no curso dos trabalhos****. Além disso, o item 8.e do termo 03 alertou o fiscalizado de que a* ***apresentação isolada de documentos fiscais, contratos e comprovantes de pagamento não seria suficiente para comprovar a efetiva prestação dos serviços, posto que não ficaria afastada a possibilidade de tratar-se de simulação de despesas para reduzir o resultado tributável, para transferência de recursos a sócios, ou para ocultar o pagamento de vantagens indevidas a terceiros****. O item 8.f do termo 03 solicitou a apresentação de demonstrativo com o nome, CPF, formação escolar e qualificação profissional das pessoas utilizadas pela TECPLAN para efetuar a prestação de serviços para o CONTRIBUINTE, no entanto,* ***o fiscalizado optou por nada apresentar.***
>
> *O contrato de prestação de serviços de representação comercial apresentado pelo fiscalizado, firmado em 01/11/1999 entre a NIPLAN ENGENHARIA e a TECPLAN, contém os textos transcritos sequência.*
>
> *[...]*
>
> ***O contrato firmado com a TECPLAN em 01/11/1999 informa que seu objeto é a prestação de serviços de representação comercial****, através dos quais a contratada prestará serviços na área comercial e de intermediação de negócios, sendo sua remuneração através de comissões sobre os valores líquidos das encomendas, de acordo com os percentuais estabelecidos no mesmo. Em suma, o contrato faz presumir que a TECPLAN funcionaria como estrutura de vendas para a NIPLAN ENGENHARIA, recebendo comissões de 2 a 2,5% dos valores dos pagamentos líquidos recebidos pelo fiscalizado em contratos obtidos através dessa estrutura de vendas.* ***Ocorre que o fiscalizado não apresentou qualquer documento para comprovar a efetiva realização dos serviços comerciais e de intermediação por parte da TECPLAN, não apresentou demonstrativos da formação dos valores pagos para a TECPLAN e não comprovou a necessidade destas despesas para a atividade operacional da empresa****.*

DOCUMENTO VALIDADO

*Diante das insuficiências ora relatadas, **o CONTRIBUINTE foi novamente intimado a fornecer a documentação comprobatória dos serviços prestados pela TECPLAN**, através do TERMO DE INTIMAÇÃO – TDPF 08.1.90.00-2015-01730-2/05, cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência.*

[...]

*Cabe esclarecer que os **questionamentos do termo ora transcrito, relativos aos serviços prestados ao fiscalizado pelas pessoas jurídicas ASSEMPRE ASSESSORIA, DHS ASSESSORIA e M R C EMPREENDIMENTOS, e às despesas relacionadas às pessoas físicas NELSON ZICARI**, sócio da empresa **ZICARI REPRESENTACOES**, e para **EGBERTO ACCIOLI FREIRE JUNIOR,** sócio da empresa ASSEMPRE ASSESSORIA, d**ecorrem do fato que estas pessoas também recebem honorários da TECPLAN, conforme apurado em diligência efetuada por esta fiscalização**, cujo detalhamento será visto adiante. Os referidos questionamentos objetivaram **esclarecer a aparente confusão existente entre a estrutura de vendas própria da NIPLAN ENGENHARIA e a da TECPLAN, bem como esclarecer por que a NIPLAN ENGENHARIA paga por despesas da estrutura de vendas da TECPLAN.***

[...]

*Em anexo à sua carta de 08/12/2015, o CONTRIBUINTE reapresentou as notas fiscais emitidas pela TECPLAN, sendo que **apenas algumas notas emitidas em 2012 vieram acompanhadas de planilha com o cálculo de sua composição.** Ressalte-se que **para as notas de 2010, 2011 e 2013 não foram apresentadas planilhas de formação dos valores, a despeito das reiteradas solicitações desta fiscalização. Para exemplificar as planilhas apresentadas para 2012, transcrevo na sequência a nota fiscal 68 da TECPLAN, e da planilha apresentada para justificar seu valor de R$211.512,11.***

[...]

*Observa-se que os serviços pagos através da nota 68, emitida em 03/01/2012, são presumidamente referentes a recebimentos de contratos firmados pela NIPLAN ENGENHARIA com as empresas PETROBRÁS, CONSÓRCIO VWS, NITRO QUÍMICA, BAYER, TOYOTA e ARCELOR MITTAL, **pagos em percentuais, não esclarecidos pelo fiscalizado, que variam de 0,4% a 2,5%, totalizando o valor de R$211.512,11 da referida nota fiscal. Para comprovar a suposta prestação de serviços o fiscalizado apresentou cartas, propostas, contratos e planilhas que relacionam a NIPLAN ENGENHARIA aos clientes NITRO QUÍMICA, BAYER, TOYOTA, ARCELOR MITTAL, sem conter qualquer indício da participação comercial da TECPLAN nas propostas e nº fechamento dos contratos**. Em suma, **não foram apresentados quaisquer documentos para provar a suposta utilização dos serviços da TECPLAN para prospecção, propostas ou fechamento dos contratos com as referidas empresas. Cabe lembrar que para as despesas com a TECPLAN em 2010, 2011 e 2013 o fiscalizado sequer apresentou as planilhas com a formação dos valores.***

*O item 2.a do termo 05 solicitou carta com esclarecimentos detalhados e exaustivos sobre os serviços prestados, no entanto, **o fiscalizado limitou-se a informar que TECPLAN é uma empresa com atuação independente e autônoma desde 1986, mesmo antes da NIPLAN ENGENHARIA ser criada, e que presta serviços para várias empresas**, sendo a NIPLAN ENGENHARIA apenas uma delas. Muito pouco para justificar despesas que totalizaram R$12.212.101,40 de 2010 a 2013. Conforme veremos na sequência, era a NIPLAN ENGENHARIA e a TECPLAN possuíam o mesmo controle societário, de modo que a atuação da TECPLAN não é totalmente independente e autônoma como apregoado pelo fiscalizado.*

DOCUMENTO VALIDADO

Conforme consta do contrato social e suas alterações, ***a empresa TECPLAN é uma sociedade com capital de R$20.000,00,*** *composta por MASSAYOSHI PAULO NISHIMURA, CPF 010.681.178-93, detendo 80% das quotas, por TERUKO NISHIMURA, CPF 524.878.908-78, sócia administradora detendo 10% das quotas, por MITICO NISHIMURA, CPF 499.226.538-34, detendo 5% das quotas, e por MASAKO NISHIMURA, CPF 148.583.678-60, detendo 5% das quotas.* ***A empresa TECPLAN era controlada e administrada com plenos poderes por MASSAYOSHI PAULO NISHIMURA, mesmo controlador da NIPLAN ENGENHARIA, revelando falta de independência entre as partes.*** *As sócias TERUKO NISHIMURA, MITICO NISHIMURA e MASAKO NISHIMURA, são as irmãs e a mãe de MASSAYOSHI PAULO NISHIMURA, ou seja, pertencem ao mesmo grupo familiar.* ***O recibo do sistema SVA encaminhado pela TECPLAN a esta fiscalização foi assinado pelo diretor financeiro da NIPLAN ENGENHARIA, evidenciando que estamos tratando com duas empresas do mesmo grupo econômico e familiar.***

O item 2.b do termo 05 solicitou documentos destinados a comprovar a efetiva prestação dos serviços, tais como cópia das medições, aferições, controles, relatórios, pareceres, *demonstrativos, análises, estudos técnicos, projetos, desenhos, memoriais, planilhas, atas de reunião, publicações, e-mails, correspondências, comprovantes de viagens, demonstrativo da qualificação dos prestadores de serviços e demais documentos gerados no curso dos supostos trabalhos da TECPLAN,* ***no entanto, nada foi apresentado.***

Cabe repisar que o item 2.b do termo 05 ***alertou o fiscalizado de que a apresentação isolada de documentos fiscais, contratos e comprovantes de pagamento não seria suficiente para comprovar a efetiva prestação dos serviço****s, posto que não ficaria afastada a possibilidade de tratar-se de simulação de despesas para reduzir o resultado tributável, para transferência de recursos a sócios, ou para ocultar o pagamento de vantagens indevidas a terceiros.*

Por fim, ***diante da insuficiência dos elementos apresentados e tendo em vista fornecer nova oportunidade para esclarecer e comprovar os serviços prestados pela TECPLAN, foi lavrado o TERMO DE INTIMAÇÃO 12,*** *cientificado ao fiscalizado pela via eletrônica em 09/08/2016, cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência.*

[...]

A despeito das extensos questionamentos contidos no item 2 e seus subitens do termo 12, o fiscalizado limitou-se a apresentar mídia CD em 27/09/2016, ***desacompanhada de carta de acompanhamento ou de quaisquer esclarecimentos, contendo apenas parte dos documentos solicitados nos itens 2.f.a), 2.g.a) e 2.h.a)do termo 12****,* ***relativos às suas despesas*** *com a empresa MARCELO GUIMARÃES SANTOS – ME, e seu sócio MARCELO GUIMARÃES SANTOS, com a empresa ZICARI REPRESENTACOES S/C LTDA e seu sócio NELSON SMALL ZICARI, e com a empresa NN ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA e seu sócio NELSON LUIS NEIVA PEREIRA DE SOUSA.*

[...]

Os documentos apresentados contêm comprovantes de despesas efetuadas pela NIPLAN ENGENHARIA entre 07/2011 e 02/2012 com a NELSON SMALL ZICARI, CPF 075.619.238-21, indicada como "funcionário", referentes a abastecimento e manutenção de veículos, pedágios, estacionamentos, transportes, telefones, hospedagens e refeições. ***É oportuno observar que não foram apresentados os***

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

comprovantes relativos às despesas da NIPLAN ENGENHARIA com a empresa ZICARI REPRESENTACOES S/C LTDA.

Os documentos apresentados contêm comprovantes de despesas efetuadas pela NIPLAN ENGENHARIA entre 07/2011 e 04/2013 com NELSON LUIS NEIVA PEREIRA DE SOUSA, CPF 070.017.208-44, indicada como "funcionário" nos relatórios, referentes a abastecimento e manutenção de veículos, pedágios, estacionamentos, transportes, telefones, hospedagens e refeições. ***É oportuno observar que não foram apresentados os comprovantes relativos às despesas da NIPLAN ENGENHARIA com a empresa NN ENGENHARIA E CONSULTORIA.***

O fiscalizado ***deixou de apresentar quaisquer documentos ou esclarecimentos relativos ao seguintes itens:***

2.a) referente à formação dos valores das notas fiscais emitidas em 2010, 2011 e 2013 pela ***TECPLAN****; 2.b)referente à* ***comprovação da efetiva participação da TECPLAN como representante comercial nos contratos que originaram as comissões que compõe as notas fiscais emitidas pela mesma em 2010, 2011, 2012 e 2013****; 2.c) e 2.d) ambos referentes ao detalhamento e identificação dos representantes comerciais da TECPLAN que originaram as comissões que compõe as notas fiscais emitidas em 2010, 2011, 2012 e 2013 pela mesma; 2.e)* ***referente à justificativa para a falta de documentação comprobatória da efetiva participação da TECPLAN ou de seus representantes comerciais nos contratos*** *das empresas PETROBRAS – RELAM, DEGREMONT, CIA NITRO QUÍMICA, ARCELOR, RHODIA, OUTOTEC, CONFAB e SOCOTHERM, relativos às comissões incluídas na nota fiscal 110 da TECPLAN; 2.f.b e 2.f.c) ambos referentes a esclarecimentos sobre as atividades de representação comercial da empresa ZICARI REPRESENTACOES S/C LTDA e seu sócio NELSON SMALL ZICARI, exercidas de forma simultânea na NIPLAN ENGENHARIA e na TECPLAN; 2.f.d) referente a comprovação da participação da empresa ZICARI REPRESENTACOES S/C LTDA ou seu sócio NELSON SMALL ZICARI nas atividades de representação comercial nos contratos que originaram as comissões que compõe as notas fiscais emitidas em 2010, 2011, 2012 e 2013 pela TECPLAN; 2.f.e) referente aos contratos de prestação de serviços ou representação comercial firmados pelas empresas TECPLAN e NIPLAN ENGENHARIA com a empresa ZICARI REPRESENTACÕES S/C LTDA e com seu sócio NELSON SMALL ZICARI; 2.g.b e 2.g.c) ambos referentes a esclarecimentos sobre as atividades de representação comercial da empresa MARCELO GUIMARÃES SANTOS – ME e de seu sócio MARCELO GUIMARÃES SANTOS, exercidas de forma simultânea na NIPLAN ENGENHARIA e na TECPLAN; 2.g.d) referente à comprovação da participação da empresa MARCELO GUIMARÃES SANTOS – ME e de seu sócio MARCELO GUIMARÃES SANTOS nas atividades de representação comercial nos contratos que originaram as comissões que compõe as notas fiscais emitidas em 2010, 2011, 2012 e 2013 pela TECPLAN; 2.g.e) referente aos contratos de prestação de serviços ou representação comercial firmados pelas empresas TECPLAN e NIPLAN ENGENHARIA com a empresa MARCELO GUIMARÃES SANTOS – ME e de seu sócio MARCELO GUIMARÃES SANTOS; 2.h.b e 2.h.c) ambos referentes a esclarecimentos sobre as atividades de representação comercial da empresa NN ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA e de seu sócio NELSON LUIS NEIVA PEREIRA DE SOUSA, exercidas de forma simultânea na NIPLAN ENGENHARIA e na TECPLAN; 2.h.d) referente à comprovação da participação da empresa NN ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA e de seu sócio NELSON LUIS NEIVA PEREIRA DE SOUSA nas atividades de representação comercial nos contratos que originaram as comissões*

que compõe as notas fiscais emitidas em 2010, 2011, 2012 e 2013 pela TECPLAN e por fim, 2.h.e) referente aos contratos de prestação de serviços ou representação comercial firmados pelas empresas TECPLAN e NIPLAN ENGENHARIA com a empresa NN ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA e de seu sócio NELSON LUIS NEIVA PEREIRA DE SOUSA.

5.1 DILIGÊNCIA NA TECPLAN

*Esta fiscalização efetuou **diligência na empresa TECPLAN,** em procedimento instaurado pelo TDPFDILIGÊNCIA 0819000-2015-02238-1, c**om o objetivo de elucidar as operações efetuadas com a NIPLAN ENGENHARIA. A empresa TECPLAN foi intimada, através do TERMO DE INÍCIO DE DILIGÊNCIA 01, a apresentar documentos e esclarecimentos para comprovar a efetiva prestação dos serviços para a NIPLAN ENGENHARIA,** conforme textos de interesse transcritos na sequência.*

[...]

*Em atendimento ao termo de início de diligência **a TECPLAN limitou-se a apresentar em 26/10/2015, sem carta de encaminhamento ou esclarecimentos, uma mídia DVD e um recibo de autenticação gerado no sistema SVA da RFB,** assinado pelo diretor financeiro e procurador da NIPLAN ENGENHARIA, DAISON DE ALMEIDA, CPF 087.762.758-41, acompanhado de instrumento de procuração assinado pelo sócio MASSAYOSHI PAULO NISHIMURA, CPF 010.681.178-93.*

*A empresa **TECPLAN apresentou cópias do contrato social e suas alterações, das folhas de pagamento de 01/2010 a 12/2013, e dos livros Diário e Razão de 2010 a 2013, no entanto, não apresentou quaisquer dos esclarecimentos e documentos solicitados por esta fiscalização nos itens 9 e 10 do termo de início de diligência, deixando de comprovar a efetiva prestação de serviços para a NIPLAN ENGENHARIA.***

*As folhas de pagamento dos períodos de 2010 a 2013 mostram que **o quadro de pessoal da TECPLAN era composto apenas por duas funcionárias administrativas e pelo sócio MASSAYOSHI PAULO NISHIMURA, CPF 010.681.178-93, quantidade de recursos humanos que não parece compatível com os serviços prestados para a NIPLAN ENGENHARIA, cuja soma alcançou R$12.212.101,40 nesses períodos**.*

As escriturações contábeis de 2010 a 2013 da empresa TECPLAN, cuja cópia não anexaremos à presente autuação para preservar o sigilo fiscal da mesma, revela uma grande promiscuidade entre os departamentos comerciais da diligenciada e do fiscalizado, conforme será detalhado na sequência, fato que não permite admitir como necessárias as despesas da NIPLAN ENGENHARIA com o pagamento de comissões para a TECPLAN.

A escrituração contábil de 2010 da TECPLAN apresenta a conta "HONORARIOS PESSOA JURIDICA", na qual foram lançadas despesas relativas à prestação de serviços das empresas ASSEMPRE ASSESSORIA, DHS ASSESSORIA, ZICARI REPRESENTAÇÕES, M R C EMPREENDIMENTOS, MULT TEC REPRESENTAÇÕES, NEGOCIAR REPRESENTAÇÃO COMERCIAL e GGOMES ASSESSORIA, empresas que presumidamente atuavam como representantes comerciais. Para exemplificar, a empresa ASSEMPRE tinha como sócio EGBERTO ACCIOLI FREIRE JUNIOR, CPF 048.417.138-08, e a empresa ZICARI tinha como sócio NELSON SMALL ZICARI, CPF 075.619.238-21, ambos presumidamente atuando com seu trabalho pessoal de representação.

DOCUMENTO VALIDADO

A existência de pagamento de honorários a empresas e pessoas que exerciam trabalho de representação comercial, poderia justificar a deficiência no quadro de funcionários da TECPLAN, no entanto, por outro lado, nas escriturações contábeis de 2010 a 2013 da TECPLAN não se observa o pagamento de despesas típicas de um departamento de vendas, tais como combustíveis, passagens, pedágios, restaurantes, táxis, estacionamentos, hospedagens etc., as quais, conforme veremos adiante, eram suportadas pela NIPLAN ENGENHARIA.

Diante dos fatos ora relatados e da insuficiência nos documentos apresentados pela TECPLAN, esta fiscalização ***encaminhou nova intimação à mesma, através do TERMO DE INTIMAÇÃO 02,*** *cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência.*

[...]

A empresa ***TECPLAN não apresentou quaisquer documentos ou esclarecimentos solicitados no TERMO DE INTIMAÇÃO 02, deixando de apresentar os contratos e comprovantes dos serviços prestados pelas empresas ASSEMPRE ASSESSORIA, DHS ASSESSORIA, ZICARI REPRESENTACOES e M R C EMPREENDIMENTOS, os quais poderiam esclarecer a redundância entre as estruturas de vendas da TECPLAN e da NIPLAN ENGENHARIA.***

5.2 TECPLAN – GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS E NÃO NECESSÁRIAS

Efetuando pesquisas nas escriturações contábeis esta fiscalização constatou que ***as empresas NIPLAN ENGENHARIA e TECPLAN lançaram, nos períodos de 2010 a 2013, despesas relativas aos mesmos prestadores de serviços de representação****, a exemplo da empresa ASSEMPRE ASSESSORIA e seu sócio EGBERTO ACCIOLI FREIRE JUNIOR, da empresa ZICARI REPRESENTACOES S/C LTDA e seu sócio NELSON SMALL ZICARI, da empresa MARCELO GUIMARÃES SANTOS – ME e seu sócio MARCELO GUIMARÃES SANTOS, da empresa NN ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA e seu sócio NELSON LUIS NEIVA PEREIRA DE SOUSA, e da empresa DHS ASSESSORIA.*

[...]

Em suma, a constatação da existência de despesas com os mesmos prestadores de serviços revela redundância entre as estruturas de vendas da NIPLAN ENGENHARIA e da TECPLAN e sugere que as comissões pagas para a TECPLAN eram desnecessárias e prestaram-se tão somente à transferência de recursos para os sócios, em detrimento dos interesses da sociedade e em prejuízo aos interesses da fazenda nacional. **A dedutibilidade das despesas com a TECPLAN somente seria cabível caso fosse comprovada a efetiva prestação dos serviços e sua necessidade para a atividade operacional da empresa.**

Conforme visto anteriormente, **o fiscalizado foi reiteradamente intimado a apresentar documentos para comprovar a efetiva participação da TECPLAN como representante comercial do CONTRIBUINTE nos contratos que originaram as comissões que compõe as notas fiscais** 794, 801, 806, 812, 818, 825, 832, 837, 842, 849, 854, 859, 864, 2, 8, 13, 19, 24, 32, 37, 43, 49, 56 e 62, 68, 76, 82, 89, 93, 94, 101, 110, 115, 120, 125, 129 e 135, 138, 145,150, 153, 157, 164, 172, 190, 192, 197, 205 e 208, emitidas em 2010, 2011, 2012 e 2013 pela TECPLAN, **no entanto, limitou-se a apresentar tão somente planilhas com a formação dos valores das notas fiscais 68, 76, 82, 89, 93, 94, 101, 110, 115, 120, 125, 129 e 135, emitidas em 2012 pela TECPLAN, sem qualquer documento que demonstrasse a efetiva**

DOCUMENTO VALIDADO

participação da TECPLAN nos contratos que originaram as comissões mostradas nas planilhas, tornando a auditoria um verdadeiro exercício de fé.

A inabilidade da documentação apresentada pode ser exemplificada nas planilhas com a formação dos valores das notas fiscais 68, 76, 82, 89, 93, 94, 101, 110, 115, 120, 125, 129 e 135, emitidas em 2012 pela TECPLAN, nas quais há comissões baseadas em percentuais sobre contratos com as empresas CIA NITROQUÍMICA, TOYOTA, PETROBRÁS – REPLAN, CONFAB, PETROBRÁS – RPBC e VALE FERTILIZANTES, fazendo presumir que os contratos com tais empresas foram intermediados pela TECPLAN e seus representantes. No entanto, conforme visto anteriormente, **nos relatórios de representação de MARCELO GUIMARÃES SANTOS, referentes a despesas de representação lançadas pela NIPLAN ENGENHARIA, consta que são relativas aos mesmos clientes CIA NITROQUÍMICA, TOYOTA, PETROBRÁS – REPLAN, CONFAB, PETROBRÁS – RPBC e VALE FERTILIZANTES. Observa-se que a NIPLAN ENGENHARIA paga por serviços da TECPLAN, no entanto, possui os mesmos representantes da TECPLAN em sua estrutura de vendas e arca com as suas despesas de representação.**

Cabe repisar que **o material fornecido pelo CONTRIBUINTE não contém qualquer evidência da participação da TECPLAN na intermediação dos contratos** e resume-se aos seguintes documentos: a) Carta de 05/09/2008 da NIPLAN ENGENHARIA para a CIA NITRO QUÌMICA; b) Recibo de material de segurança fornecido pela CIA NITRO QUÌMICA para a NIPLAN ENGENHARIA; c) Contrato de prestação de serviços 1452/1453 e seus anexos, firmado em 01/09/2008 entre a CIA NITRO QUÌMICA e a NIPLAN ENGENHARIA; d) Carta de 01/09/2008 da NIPLAN ENGENHARIA para a CIA NITRO QUÌMICA; e) Carta de 01/09/2008 da NIPLAN ENGENHARIA com a proposta NPE-ORC-5883/08 e seus anexos; f) Carta de 01/09/2008 da NIPLAN ENGENHARIA para a CIA NITRO QUÌMICA encaminhando a proposta NPE-ORC – VER 2 e seus anexos; g)Carta de 29/08/2008 da NIPLAN ENGENHARIA para a CIA NITRO QUÌMICA; h) Carta de 25/08/2008 da NIPLAN ENGENHARIA para a CIA NITRO QUÌMICA; i) Folha avulsa intitulada "PROCEDIMENTOS BÁSICOS DE SEGURANÇA" relativa a contrato não identificado com CIA NITRO QUÌMICA; j) Contrato de empreitada firmado em 23/02/2011 entre a BAYER S. A. e a NIPLAN ENGENHARIA; k) Contrato de empreitada firmado em 03/10/2011 entre a TOYOTA DO BRASIL e a NIPLAN ENGENHARIA; l) Contrato de serviços firmado em 08/10/2012 entre a ARCELOR MITTAL BRASIL S. A. e a NIPLAN ENGENHARIA; m) Pedido de compra 4501515821 da RHODIA DO BRASIL para a NIPLAN ENGENHARIA; n) Contrato firmado em 28/03/2012 entre a OUTOTEC TECNOLOGIA BRASIL LTDA e a NIPLAN ENGENHARIA e o) Contrato 6700122158 de 11/04/2012, firmado entre a SOCOTHERM BRASIL e a NIPLAN ENGENHARIA.

Os documentos ora listados foram gerados pelo próprio CONTRIBUINTE, contém timbres e assinaturas de pessoas da NIPLAN ENGENHARIA e **não fazem qualquer referência à empresa TECPLAN ou a seus representantes comerciais,** de modo que não se prestam a comprovar a efetiva participação da TECPLAN como representante comercial nos contratos em tela. **O fiscalizado foi incapaz de apresentar, dentre outros elementos, as cartas, memorandos e e-mails trocados entre os representantes comerciais da TECPLAN e da NIPLAN ENGENHARIA relativamente aos contratos objetos das comissões, relatórios de visita e relatórios de viagens emitidos pela TECPLAN e seus representantes comerciais relativamente aos contratos objetos das comissões, despesas de viagens, refeições e hotéis efetuadas pela TECPLAN e seus representantes comerciais**

DOCUMENTO VALIDADO

> **relativamente aos contratos objetos das comissõe**s, relatórios gerenciais relativos à produção dos representantes comerciais da TECPLAN, contratos de representação comercial firmados entre a TECPLAN e entre os representantes comerciais vinculados aos contratos objetos das comissões, enfim, deixou de apresentar quaisquer documentos que relacionem a TECPLAN e seus representantes comerciais aos contratos objetos das comissões.
>
> Em suma, **o fiscalizado não logrou apresentar quaisquer documentos comprobatórios da efetiva prestação de serviços de representação ou intermediação da TECPLAN nos contratos comerciais da NIPLAN ENGENHARIA, não justificou a existência de representantes comerciais comuns à TECPLAN e à NIPLAN ENGENHARIA, não esclareceu porque a NIPLAN ENGENHARIA paga comissões de representação para a TECPLAN, mas é a NIPLAN ENGENHARIA que paga a maior parte das despesas de representação, não justificou a redundância entre a estrutura de vendas da TECPLAN e da NIPLAN ENGENHARIA, e por fim, não justificou a necessidade das despesas com a TECPLAN para a atividade operacional da empresa.**
>
> **[...]**
>
> Por fim, **o fiscalizado não comprovou a efetiva prestação dos serviços da TECPLAN e tampouco a sua necessidade para a atividade operacional da empresa e para a manutenção da respectiva fonte produtora, na forma prevista nos artigos 290 e 299 do Decreto 3.000/99, cabendo a glosa das despesas lançadas na escrituração de 2011 a 2013**, conforme relação mostrada na tabela da sequência, resultando nos lançamentos de ofício formalizados nos AUTOS DE INFRAÇÃO de IRPJ e CSLL do processo administrativo 13896.723348/2016-59.

43. Ao final, apurou a seguine infração (e-fls. 5480)

> **INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO COMPROVADAS E NÃO NECESSÁRIAS**
>
> Despesas efetuadas com a empresa TECPLAN, relativas a serviços cuja efetiva prestação e necessidade para a atividade operacional da empresa não foram comprovadas

Empresa PCRN

44. A autoridade fiscal intimou o contribuinte e a PCRN, verificou a entrega limitada dos documentos, constatou a ausência de comprovação dos serviços descritos nas notas fiscais, identificou que a empresa não possuía funcionários nem documentos técnicos ou operacionais, apurou vínculo societário e familiar com o controlador da Niplan Engenharia, comprovou que a PCRN exercia atividades de natureza patrimonial e concluiu que o contribuinte não demonstrou a efetiva prestação nem a necessidade das despesas, o que fundamentou a glosa efetuada. (e-fls. 5434 - 5441)

> ***6. PCRN – DESPESAS NÃO COMPROVADAS E NÂO NECESSÁRIAS***
>
> ***O fiscalizado foi intimado em 09/09/2015 a apresentar documentos e esclarecimentos sobre as operações efetuadas com a empresa PCRN****, através do TERMO DE INTIMAÇÃO 03, cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência.*
>
> *[...]*
>
> *O item 8 do termo 03 solicitou a apresentação de esclarecimentos detalhados e exaustivos sobre os serviços prestados pela PCRN, no entanto, o fiscalizado limitou-se a indicar "anexo 01" em sua carta.*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

A documentação apresentada no citado "anexo 01" é formada pelas cópias das notas fiscais emitidas pela PCRN, com numerações 001, 002, 0003 e 004, em cujo corpo os serviços são discriminados como "serviço de assessoria", e pela cópia de contrato firmado em 10/01/2013 entre a NIPLAN ENGENHARIA e a PCRN, cujo objeto declarado é a prestação de serviços de "assessoria na área de engenharia industrial", ou seja, os serviços são descritos de forma genérica, sem qualquer detalhamento da assessoria prestada. *Por outro lado,* ***não foram apresentados quaisquer dos documentos complementares solicitados nos itens 8.e, 8,f, 8.g, 8.h, 8.i, 8.j e 8.k do termo 03, destinados a comprovar a efetiva prestação dos serviços****.*

Cabe ressaltar que o item 8.e do termo 03 solicitou a apresentação de cópia das medições, aferições, controles, relatórios, pareceres, demonstrativos, análises, estudos técnicos, projetos, desenhos, memoriais, planilhas, atas de reunião, publicações, e-mails, correspondências, comprovantes de viagens e demais documentos gerados no curso dos trabalhos. Além disso, o item 8.e do termo 03 alertou o fiscalizado de que a apresentação isolada de documentos fiscais, contratos e comprovantes de pagamento não seria suficiente para comprovar a efetiva prestação dos serviços, posto que não ficaria afastada a possibilidade de tratar-se de simulação de despesas para reduzir o resultado tributável, para transferência de recursos a sócios, ou para ocultar o pagamento de vantagens indevidas a terceiros. O item 8.f do termo 03 solicitou a apresentação de demonstrativo com o nome, CPF, formação escolar e qualificação profissional das pessoas utilizadas pela PCRN para efetuar a prestação de serviços para o CONTRIBUINTE, no entanto, o fiscalizado optou por nada apresentar.

Diante das insuficiências ora relatadas, o CONTRIBUINTE foi novamente intimado a fornecer a documentação comprobatória dos serviços prestados pela empresa PCRN, através do TERMO DE INTIMAÇÃO 05, *cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência.*

[...]

Observa-se que ***o fiscalizado se limita a informar que a empresa PCRN foi constituída para a prestação de serviços de consultoria, no entanto, não detalha quais serviços de consultoria foram prestados e não apresenta documentos comprobatórios da efetiva prestação dos serviços****.*

Diante das insuficiências ora relatadas, o CONTRIBUINTE foi novamente intimado a fornecer a documentação comprobatória dos serviços prestados pela empresa PCRN, ***através do item 3 do TERMO DE INTIMAÇÃO 12, no entanto, deixou de apresentar os documentos e esclarecimentos solicitados até a presente data.***

6.1 DILIGÊNCIA NA PCRN

Esta fiscalização efetuou ***diligência na empresa PCRN****, em procedimento instaurado pelo TDPFDILIGÊNCIA 0819000-2015-02235-7,* ***com o objetivo de elucidar as operações efetuadas pela mesma com a NIPLAN ENGENHARIA.*** *A empresa PCRN foi intimada, através do TERMO DE INÍCIO DE DILIGÊNCIA 01, a apresentar documentos e esclarecimentos para comprovar a efetiva prestação dos serviços para a NIPLAN ENGENHARIA, conforme textos de interesse transcritos na sequência.*

[...]

DOCUMENTO VALIDADO

Em atendimento ao termo de início de diligência 01 ***a empresa PCRN limitou-se a apresentar, sem carta de acompanhamento, mídia tipo DVD e recibo do sistema SVA da RFB assinado por DAISON DE ALMEIDA, CPF 087.762.758-41, que é o gerente financeiro da NIPLAN ENGENHARIA, revelando que estamos tratando de empresas do mesmo grupo econômico ou familiar****. O referido DVD continha cópias do contrato social da PCRN e suas alterações, declarações de ausência de fatos geradores de FGTS e de movimento de 01/2011 a 12/2013, cópias das notas fiscais 001 a 004, cópia do contrato de prestação de serviços firmado em 10/01/2013 entre a NIPLAN ENGENHARIA e a PCRN, cujo teor já foi comentado anteriormente, e cópias dos livros contábeis de 2011 a 2013, os quais não serão anexados ao processo 13896.723348/2016-59, a fim de preservar o sigilo da empresa.*

Cabe observar que a empresa PCRN apresentou declarações de ausência de fatos geradores de FGTS e de movimento de 01/2011 a 12/2013, de modo que a mesma não possuía funcionários nos períodos relativos aos fatos geradores sob comento.

Por fim, ***a empresa PCRN não apresentou os documentos e esclarecimentos solicitados nos itens 9 a 15 do termo de início de diligência 01, deixando de comprovar a efetiva prestação de serviços para a NIPLAN ENGENHARIA****.*

6.2 PCRN – GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS E NÃO NECESSÁRIAS

Conforme consta da 3ª alteração contratual da empresa PCRN, firmada em 06/09/2011 e em vigor na época dos fatos geradores sob análise, o sócio MASSAYOSHI PAULO NISHIMURA, CPF 010.681.178-93, detinha poderes isolados de administração e 98,2% das quotas da sociedade, enquanto que as demais quotas pertenciam a seus filhos CAIO EIGI MENEZES NISHIMURA, CPF 414.095.648-86, com 19 anos em 2013, e RENAN YONEO MENEZES NISHIMURA, CPF 424.992.748-24, com 16 anos em 2013. Na 4ª alteração da empresa PCRN, firmada em 01/07/2013, o sócio MASSAYOSHI PAULO NISHIMURA transfere todas as suas quotas para os citados filhos, no entanto, reserva para si o usufruto vitalício das quotas da empresa bem como a administração da sociedade de forma isolada.

De acordo com a 3ª e 4ª alterações contratuais da empresa PCRN o objetivo da sociedade era, em suas palavras, "administrar imóveis próprios ou de terceiros; compra e venda de imóveis; representação de empresas de engenharia civil ou industrial, promovendo a venda da prestação de serviços das mesmas; participações em negócios próprios ou de terceiros, como sócia quotista ou acionista em outras empresas; realizar quaisquer outros negócios relacionados com o objetivo social acima descrito; prestação de serviços de assessoria na área de engenharia civil ou industrial". A atividade registrada pela PCRN no cadastro CNPJ da RFB é o CNAE 6810-2-02, descrito como "ALUGUEL DE IMÓVEIS PRÓPRIOS".

De acordo com a 1ª alteração contratual da empresa PCRN, firmada em 02/03/2010, o capital da sociedade foi aumentado de R$100.000,00 para R$233.201,00 com a integralização de um imóvel situado no loteamento Alphaville Salvador 2, localizado em Salvador – BA. Analisando a escrituração contábil da PCRN em 2013, observam-se lançamentos referentes à compra de terreno na FAZENDA BOA VISTA, compra de conjuntos comerciais na Rua Urussui, 300, em São Paulo - SP, e compra de automóvel AZERA e de sua blindagem na empresa AVALON. ***Em suma, a composição familiar da sociedade da PCRN e as***

DOCUMENTO VALIDADO

> ***operações relacionadas à administração de bens permitem presumir que a PCRN é uma empresa patrimonial de MASSAYOSHI PAULO NISHIMURA e de sua família.***
>
> ***Por fim, o CONTRIBUINTE não comprovou a efetiva prestação dos serviços da empresa PCRN e tampouco a sua necessidade para a atividade operacional da empresa, na forma prevista nos artigos 290 e 299 do Decreto 3.000/99, de modo que esta fiscalização procede à glosa das despesas lançadas, conforme relação mostrada na tabela da sequência, resultando nos lançamentos de ofício formalizados nos AUTOS DE INFRAÇÃO de IRPJ e CSLL do processo administrativo 13896.723348/2016-59***.

45. Ao final, apurou a seguine infração (e-fls. 5481)

> **INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO COMPROVADAS E NÃO NECESSÁRIAS**
>
> Despesas efetuadas com a empresa PCRN, relativas a serviços cuja efetiva prestação e necessidade para a atividade operacional da empresa não foram comprovadas.

Empresa MERCOSUL

46. A autoridade fiscal intimou o contribuinte a comprovar as operações com a empresa Mercosul, verificou que o contribuinte apresentou apenas a nota fiscal 184 sem o contrato mencionado e sem os documentos técnicos exigidos, reiterou as intimações sem obter esclarecimentos, instaurou diligência para apurar os fatos, constatou que a empresa Mercosul não foi localizada no endereço cadastral nem por meio de seu representante legal e concluiu pela impossibilidade de comprovar a efetiva prestação dos serviços, motivo pelo qual procedeu à glosa das despesas e ao lançamento do IRRF sobre pagamentos relativos a operações não comprovadas, conforme os arts. 290, 299 e 674 do Decreto 3.000/99 (e-fls. 5441 – 5447)

> ***7. MERCOSUL – OPERAÇÕES E DESPESAS NÃO COMPROVADAS***
>
> ***O fiscalizado foi intimado em 09/09/2015 a apresentar documentos e esclarecimentos sobre as operações efetuadas com a empresa MERCOSUL****, através do TERMO DE INTIMAÇÃO 03, cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência.*
>
> *[...]*
>
> *O item 8 do termo 03 solicitou a apresentação de esclarecimentos detalhados e exaustivos sobre os serviços prestados pela empresa MERCOSUL, no entanto, o fiscalizado limitou-se a indicar "anexo 01" em sua carta.*
>
> ***A documentação apresentada no citado "anexo 01" limita-se à cópia da nota fiscal emitida pela empresa MERCOSUL, com numeração 184, em cujo corpo os serviços são discriminados como "prestação de serviço de consultoria previdenciária/tributária, conforme contrato". O contrato mencionado na referida nota fiscal não foi apresentado pelo fiscalizado. Por outro lado, não foram apresentados quaisquer dos documentos complementares solicitados*** *nos itens 8.e, 8,f, 8.g, 8.h, 8.i, 8.j e 8.k do termo 03, destinados a comprovar a efetiva prestação dos serviços.*
>
> ***Cabe ressaltar que o item 8.e do termo 03 solicitou a apresentação de cópia das medições, aferições, controles, relatórios, pareceres, demonstrativos, análises, estudos técnicos, projetos, desenhos, memoriais, planilhas, atas de reunião, publicações, e-mails,*** *correspondências, comprovantes de viagens e demais documentos gerados no curso dos trabalhos. Além disso, o item 8.e do termo 03*

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

alertou o fiscalizado de que a apresentação isolada de documentos fiscais, contratos e comprovantes de pagamento não seria suficiente para comprovar a efetiva prestação dos serviços, posto que não ficaria afastada a possibilidade de tratar-se de simulação de despesas para reduzir o resultado tributável, para transferência de recursos a sócios, ou para ocultar o pagamento de vantagens indevidas a terceiros. O item 8.f do termo 03 solicitou a apresentação de demonstrativo com o nome, CPF, formação escolar e qualificação profissional das pessoas utilizadas pela PCRN para efetuar a prestação de serviços para o CONTRIBUINTE, no entanto, o fiscalizado optou por nada apresentar.

***Diante das insuficiências ora relatadas, o CONTRIBUINTE foi novamente intimado a fornecer a documentação comprobatória dos serviços prestados pela empresa MERCOSUL, através do TERMO DE INTIMAÇÃO 05**, cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência.*

[...]

*Em atendimento ao termo 05 o fiscalizado apresentou carta e documentos em 08/12/2015, no entanto, **deixou de apresentar quaisquer documentos ou esclarecimentos relativos à empresa MERCOSUL.***

7.1 DILIGÊNCIA NA EMPRESA MERCOSUL

*Esta fiscalização **efetuou diligência na empresa MERCOSUL, em procedimento instaurado pelo TDPFDILIGÊNCIA 0819000-2015-02232-2, com o objetivo de elucidar as operações efetuadas pela mesma com a NIPLAN ENGENHARIA.** A empresa MERCOSUL foi intimada, através do TERMO DE INÍCIO DE DILIGÊNCIA 01, a apresentar documentos e esclarecimentos para comprovar a efetiva prestação dos serviços para a NIPLAN ENGENHARIA, conforme textos de interesse transcritos na sequência.*

[...]

*A correspondência encaminhada à empresa MERCOSUL, sob registro SA252249730BR dos correios, retornou a esta repartição sob justificativa "MUDOU-SE". **Diante da falta de localização da empresa MERCOSUL, esta fiscalização encaminhou o TERMO DE INTIMAÇÃO 02 ao sócio e representante legal da empresa ANTONIO CARLOS VALENTE GONCALVES, CPF 336.666.280-87, solicitando ao mesmo a regularização cadastral da empresa e a apresentação dos documentos requisitados no termo de início de diligência. No entanto, a correspondência encaminhada ao citado sócio, sob registro SA252249862BR dos correios, retornou a esta repartição sob justificativa "AUSENTE" em três tentativas de entrega**.*

Em suma, restaram infrutíferas as tentativas de localizar a empresa MERCOSUL e seu representante.

47. Ao final, apurou a seguine infração (e-fls. 5482)

INFRAÇÃO: DESPESAS COM OPERAÇÕES NÃO COMPROVADAS

Despesas efetuadas com a empresa MERCOSUL, relativas a serviços cujas operações não foram comprovadas e, por decorrência, não são necessárias para a atividade operacional da empresa.

Empresa OMEGA

48. A autoridade fiscal intimou o contribuinte a comprovar as operações com a empresa

Omega, constatou a ausência de qualquer documentação solicitada no termo 03, verificou que o contribuinte permaneceu sem apresentar elementos mesmo após nova intimação, apurou em diligência que a Omega apresentou apenas a nota fiscal 135 sem contrato ou documentos técnicos, concluiu que não houve comprovação da efetiva prestação dos serviços e procedeu à glosa das despesas e ao lançamento do IRRF por se tratar de operações não comprovadas, conforme os arts. 290, 299 e 674 do Decreto 3.000/99 (e-fls. 5447 – 5460).

> ***8. OMEGA – DESPESAS NÃO COMPROVADAS E NÃO NECESSÁRIAS***
>
> ***O fiscalizado foi intimado em 09/09/2015 a apresentar documentos e esclarecimentos sobre as operações efetuadas com a empresa OMEGA****, através do TERMO DE INTIMAÇÃO 03, cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência.*
>
> *[...]*
>
> ***O item 8 do termo 03 solicitou a apresentação de esclarecimentos detalhados e exaustivos sobre os serviços prestados pela empresa OMEGA, no entanto, o fiscalizado limitou-se a indicar "anexo 01" em sua carta****. No tocante ao conteúdo do anexo 01,* ***não há quaisquer documentos ou esclarecimentos relativos à empresa OMEGA.***
>
> ***O fiscalizado deixou de apresentar todos os documentos solicitados no item 8 e seus subitens do termo 03, destinados a comprovar a efetiva prestação dos serviços da OMEGA****.*
>
> ***Cabe ressaltar que o item 8.e do termo 03 solicitou a apresentação de cópia das medições, aferições, controles, relatórios, pareceres, demonstrativos, análises, estudos técnicos, projetos, desenhos, memoriais, planilhas,*** *atas de reunião, publicações, e-mails, correspondências, comprovantes de viagens e demais documentos gerados no curso dos trabalhos. Além disso, o item 8.e do termo 03 alertou o fiscalizado de que a apresentação isolada de documentos fiscais, contratos e comprovantes de pagamento não seria suficiente para comprovar a efetiva prestação dos serviços, posto que não ficaria afastada a possibilidade de tratar-se de simulação de despesas para reduzir o resultado tributável, para transferência de recursos a sócios, ou para ocultar o pagamento de vantagens indevidas a terceiros. O item 8.f do termo 03 solicitou a apresentação de demonstrativo com o nome, CPF, formação escolar e qualificação profissional das pessoas utilizadas pela PCRN para efetuar a prestação de serviços para o CONTRIBUINTE, no entanto,* ***o fiscalizado optou por nada apresentar.***
>
> ***Diante das insuficiências ora relatadas, o CONTRIBUINTE foi novamente intimado a fornecer a documentação comprobatória dos serviços prestados pela empresa OMEGA, através do TERMO DE INTIMAÇÃO 05,*** *cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência.*
>
> *[...]*
>
> *Em atendimento ao termo 05* ***o fiscalizado*** *apresentou carta e documentos em 08/12/2015,* ***no entanto, deixou de apresentar documentos ou esclarecimentos relativos à empresa OMEGA.***
>
> ***8.1 DILIGÊNCIA NA EMPRESA OMEGA***
>
> ***Esta fiscalização efetuou diligência na empresa OMEGA,*** *em procedimento instaurado pelo TDPFDILIGÊNCIA 0819000-2015-02234-9,* ***com o objetivo de***

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> ***elucidar as operações efetuadas pela mesma com a NIPLAN ENGENHARIA. A empresa OMEGA foi intimada, através do TERMO DE INÍCIO DE DILIGÊNCIA 01, a apresentar documentos e esclarecimentos para comprovar a efetiva prestação dos serviços para a NIPLAN ENGENHARIA****, conforme textos de interesse transcritos na sequência.*
>
> *[...]*
>
> *Observa-se que a empresa apresentou* ***extenso relato genérico sobre os serviços que teria prestado para a NIPLAN ENGENHARIA, no entanto, a documentação comprobatória limitou-se à cópia da nota fiscal 135, emitida em 14/12/2012****, no valor de R$1.038.791,82, tendo a NIPLAN ENGENHARIA como tomadora dos serviços. A despeito da expressa solicitação desta fiscalização,* ***a empresa OMEGA deixou de apresentar o contrato de prestação de serviços e os documentos gerados no curso dos trabalhos, tais como relatórios técnicos, pareceres, planilhas, relatórios de medição, planilhas de cálculo dos valores devidos, atas de reunião, demonstrativos, correspondências, e-mails, relatórios de viagens, comprovantes de transportes, hotéis e refeições etc.***
>
> ***8.2 GLOSA DE DESPESAS E IRRF SOBRE PAGAMENTOS – OPERAÇÕES NÃO COMPROVADAS***
>
> ***O fiscalizado não logrou comprovar a efetiva prestação dos serviços prestados pela OMEGA, de modo que esta fiscalização procede à glosa das despesas cujas operações e necessidade para a atividade operacional da empresa não foram comprovadas****, deixando de enquadrar-se nos requisitos de dedutibilidade previstos nos arts. 290 e 299 do Decreto 3.000/99,* ***bem como ao lançamento do IRRF sobre os pagamentos efetuados, posto que referentes a operações não comprovadas****, a par do disposto no art. 674 do Decreto 3.000/99, conforme valores mostrados na tabela da sequência, resultando nos lançamentos de ofício formalizados nos AUTOS DE INFRAÇÃO de IRPJ e CSLL do processo administrativo 13896.723348/2016-59.*

49. Ao final, apurou a seguine infração (e-fls. 5482)

> **INFRAÇÃO: DESPESAS COM OPERAÇÕES NÃO COMPROVADAS**
>
> Despesas efetuadas com a empresa OMEGA, relativas a serviços cujas operações não foram comprovadas e, por decorrência, não são necessárias para a atividade operacional da empresa.

50. Como se vê, a fiscalização verticalizou as investigações, intimou e reintimou o contribuinte várias vezes, realizou várias diligências; enfim, buscou de todas as formas comprovar a higidez das despesas deduzidas. O contribuinte, todavia, não se desincumbiu do seu ônus probatório, limitou-se a alegar, mas não apresentou provas robustas hábeis a afastar a acusação fiscal.

51. Nem mesmo a após a decisão recorrida também ter julgado improcedente a impugnação a recorrente carreou aos autos provas suficientes para afastar a acusação fiscal.

52. Nestes termos, com base no racional teórico exposto neste voto, a autoridade fiscal agiu corretamente ao glosar as despesas efetuadas com as empresas elencadas acima. Nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

IR-Fonte.

53. A autoridade fiscal glosou despesas relativas aos serviços prestados por JAMP Engenheiros Associados Ltda., Empreiteira Rigidez Ltda., Mercosul Consultoria e Assessoria Tributária Ltda. e Omega Consultoria, Participações e Administração de Bens Ltda., considerou tais valores indedutíveis e lançou IRRF à alíquota de 35% sobre a mesma base por entender que as operações não foram comprovadas.

54. A recorrente sustenta que, ainda que se admitisse a glosa das despesas e a incidência de IRPJ e CSLL, não cabe a cobrança de IRRF à alíquota de 35%, porque os arts. 61 da Lei 8.981/95 e 674 do RIR/99 estabelecem bases de cálculo incompatíveis para fatos geradores distintos. Afirma que a ampla jurisprudência administrativa e judicial afasta a cobrança concomitante do IRRF quando a fiscalização já exige IRPJ e CSLL sobre despesas glosadas consideradas indedutíveis.

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

56. Vejamos a legislação sobre o tema.

57. A Lei nº 8.981, de 1995, ao tratar da incidência do IR-Fonte alterou a alíquota para 35% (e não mais 33%, como na Lei nº 8.383, de 1981) e contemplou outras hipóteses sujeitas à tributação exclusiva na fonte:

> Lei nº 8.981, de 1995, base legal do art. 675, do Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99)
> Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de **trinta e cinco por cento**, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a **beneficiário não identificado**, ressalvado o disposto em normas especiais.
> § 1º A incidência prevista no caput **aplica-se, também**, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou **sócios**, acionistas ou titular, **contabilizados ou não**, **quando não for comprovada** a **operação** ou a sua **causa**, bem como à **hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991**.
> § 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.
> § 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

58. Como se vê, estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos elencados nas hipóteses a seguir.

i) **Pagamentos** efetuados por pessoa jurídica a **beneficiário não identificado**.

58.1 Nessa hipótese a pessoa jurídica não comprova a identificação do beneficiário, ou o Fisco comprova que o beneficiário indicado pela pessoa jurídica não recebeu o pagamento.

ii) **Pagamentos** efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, **quando não for comprovada a operação ou a sua causa**.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

58.2 Note-se, inicialmente, que nesta hipótese o beneficiário é identificado; a discussão gira em torno da causa/operação. Assim, afasta-se de plano o argumento de que identificado o beneficiário não há infração. A lei trata exatamente da não comprovação da causa do recurso entregue a terceiro identificado, quais sejam, sócios, acionistas ou titular.

58.3 Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, compra e venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte.

58.4 Ao tratar da transparência fiscal, Ricardo Lobo Torres[1] observa que o dever de transparência incumbe ao Estado e à Sociedade. Enquanto o Estado "deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas e contribuições e empréstimos, como na feitura do orçamento e no controle de sua execução", a Sociedade, por seu turno, "deve agir de tal forma transparente, que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva".

58.5 Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, **registro contábil**, tampouco a apresentação da nota fiscal, contrato etc., é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. E mais, **a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita** possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte.

iii) **pagamentos** de benefícios e vantagens – **remuneração indireta** – efetuados por pessoa jurídica a administradores, diretores, gerentes e seus assessores **não adicionados ao salário** (inobservância do disposto no §2º do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991).

58.6 Em ocorrendo tais hipóteses, o rendimento será considerado líquido, sendo devido o reajustamento da base de cálculo e o IR-Fonte considera-se vencido no dia do pagamento. Logo, não há falar-se que esse pagamento não configura renda.

59. O caso em análise versa sobre a segunda hipótese, qual seja, pagamentos de operações não comprovadas com as empresas MERCOSUL e OMEGA, bem como operações não comprovadas e lastreadas em documentos inidôneos, efetuados pelo CONSORCIO URC para as empresas JAMP e RIGIDEZ (e-fls. 5518 e ss.)

60. Em relação à concomitância do IR-Fonte e IRPJ/CSLL, têm-se infrações distintas. No IRPJ/CSLL, a sociedade pratica o fato gerador, tais como, dedução de custos/despesas indedutíveis, omissão de receita etc. Ela é contribuinte e responde por fato gerador próprio. No IR-

[1] LOBO TORRES, Ricardo. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 148.

DOCUMENTO VALIDADO

Fonte, essa mesma sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável tributário pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento[2]; especificamente na qualidade de substituto tributário. Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido. Nesse mesmo sentido a Súmula Carf

> **SÚMULA CARF Nº 241:** O lançamento do imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF) incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado pode coexistir com o lançamento de IRPJ e CSLL por glosa de custos e despesas.

61. Verifica-se, pois, que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 está em consonância com o parágrafo único do art. 45 do CTN, cujo teor estabelece que "*A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam*". Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações. Logo não há falar-se em *bis in idem*, tampouco em "*incompatibilidade de bases de cálculo para fatos geradores e tributos diversos*".

62. Quanto ao suposto antagonismo do IR-Fonte seja com multa ofício ou qualificada, se for o caso, e o seu caráter punitivo, o argumento ganha força em face da onerosidade da alíquota de 35%, a qual se agrava com o reajustamento da base de cálculo. Concordo que se trata de uma tributação pesada. No entanto, esta era a alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei nº 8981, de 1995, prevista em seu art. art. 8º. O fato desta última alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei nº 9. 250, de 1995 e aquela permanecido no mesmo patamar é opção legislativa.

63. Por mais onerosa que seja a alíquota, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo[3] não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção.

64. Verifica-se, pois, que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 está em consonância com o parágrafo único do art. 45 do CTN, cujo teor estabelece que "*A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam*". Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações.

65. Por fim, cumpre salientar que precedente do Carf - exceto Súmulas do Carf - ou judicial sem caráter vinculante não obriga o julgador a adotá-lo caso entenda de forma diversa.

66. No caso em análise, houve pagamento a título de despesas, posteriormente glosadas pela fiscalização por ausência de prova. Além disso, não se identificou a operação nem a causa do pagamento, o que atrai a incidência do IR-Fonte.

---

[2] 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.

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

DOCUMENTO VALIDADO

67. Conforme mencionado anteriormente, se o Estado tem o dever de dar transparência à sua atividade financeira – tanto na legislação que institui tributos quanto na elaboração do orçamento e no controle de sua execução –, a pessoa jurídica também deve agir com transparência para eliminar a opacidade de segredos e condutas abusivas no relacionamento com o Estado.

68. 62. Tal qual citado na infração anterior, é necessário observar que a escrituração regular faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis de acordo com sua natureza ou preceito legal, conforme dispõe o §1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

69. A ausência de provas, não apresentadas durante a fiscalização, em primeira instância e em recurso voluntário, justifica a aplicação do artigo 61 da Lei nº 8.981/95, que prevê a incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte sobre pagamentos sem causa comprovada. Nesse mesmo sentido, já se manifestou este Carf::

> PAGAMENTO SEM CAUSA COMPROVADA QUITAÇÃO DE ALEGADO MÚTUO DE SÓCIO NÃO COMPROVADO. IRRF DEVIDO.
>
> Havendo contexto fático do qual é possível depreender a veracidade do mútuo, tais como identidade de valores, prazos, lançamentos contábeis e instrumentos contratuais, ainda que privados, há prova razoável da ocorrência do mútuo. Não havendo tais elementos a suportar o pagamento é possível a solicitação de provas adicionais que, se não forem apresentadas, justifica a incidência do imposto de renda exclusivo na fonte por pagamento sem causa. (Acórdão Carf 1201-00.137, de 29/07/2009)

70. Verifica-se, portanto, que a autoridade fiscal atuou em conformidade com a legislação de regência. Como a Recorrente não apresentou provas aptas a afastar a acusação fiscal, nego provimento ao recurso voluntário e mantenho a infração relativa à incidência do IR-Fonte sobre pagamento efetuado sem comprovação da operação ou de sua causa.

Decadência

71. A Recorrente alega que "*sobre as despesas incorridas até o dia 08.12.2011 com as empresas JAMP e RIGIDEZ, em se tratando de imposto que tem seu vencimento imediato no próprio dia do pagamento das despesas,* ***decaído*** *se encontra o prazo para cobrança do mesmo, pois que o presente AIIM ora recorrido foi lavrado em 09.12.2016, sendo que boa parte das despesas supostamente sem causa, ocorreram no decorrer do ano de 2011 até o dia 08 de dezembro, passados assim, 5 (cinco) anos para a possibilidade de cobrança*". Defende, portanto, a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN.

72. Não lhe assiste razão.

73. O termo inicial do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, à luz do entendimento fixado pelo STJ no REsp nº 973.733, submetido ao regime do art. 543C, do CPC de 1973, é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º,

DOCUMENTO VALIDADO

Original

do CTN[4]), na hipótese de débito não confessado e existência de pagamento parcial; na ausência de pagamento ou ante a ocorrência de "*dolo, fraude ou simulação*", o termo inicial se desloca para o primeiro dia do exercício àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN[5]). Veja-se:

> PROCESSUAL CIVIL. **RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC**. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.
>
> 1. **O prazo decadencial qüinqüenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte**, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005) [REsp nº 973.733, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 18.09.2009] (Grifo nosso)

74. Na mesma trilha do racional exposto acima, as Súmulas Carf nº 72, 99, 123, 135 e 138.

> **Súmula CARF nº 72:** Caracterizada a ocorrência de **dolo, fraude ou simulação**, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo **art. 173, inciso I, do CTN**. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).
>
> **Súmula CARF nº 99:** Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no **art. 150, § 4°, do CTN**, para as contribuições previdenciárias, **caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial**, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.
>
> **Súmula CARF nº 114:** O Imposto de Renda incidente na fonte sobre **pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa**, submete-se ao prazo decadencial previsto no **art. 173, I, do CTN**. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).
>
> **Súmula CARF nº 123: Imposto de renda retido** na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista

[4] CTN. Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...] § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

[5] CTN. Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; [...].

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> no **artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional**. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).
>
> **Súmula CARF nº 135**: A antecipação do **recolhimento** do IRPJ e da CSLL, por meio de estimativas mensais, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no **art. 150, §4º do CTN**.
>
> **Súmula CARF nº 138:** Imposto de renda retido na fonte incidente sobre receitas auferidas por pessoa jurídica, sujeitas a apuração trimestral ou anual, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

75. Importante destacar que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos recursos repetitivos, devem ser observadas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, nos termos do art. 99, do Regimento Interno do Carf (RICARF)[6].

76. No casos dos autos, conforme Súmula Carf 114, o IR-Fonte incidente sobre pagamento sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

77. O fato gerador do IRRF (pagamento) mais antigo ocorreu em 01/02/2011; logo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, termo inicial do prazo decadencial é 01/01/2012 e o termo final 31/12/2016. Uma vez que a ciência do lançamento ocorreu em e 12/12/2016 (e-fls.5526), não há falar-se em decadência.

78. Nego provimento à matéria.

Exclusão indevida

79. Acerca da infração referente a exclusões indevidas das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, nos anos-calendário 2012 e 2013, a recorrente alega que reconheceu a incorreção apontada pela fiscalização e requereu de imediato a retificação de ofício das DIPJs de 2013 (ano-calendário 2012) e 2014 (ano-calendário 2013) durante o procedimento fiscalizatório, mas o pleito lhe fora negado.

80. Aduz que demonstrou, com documentos contábeis, que os valores excluídos correspondiam a créditos de IRRF relativos à sua participação nas operações do Consórcio URC, afirma que tais créditos eram compensáveis com os tributos incidentes sobre a parcela equivocadamente excluída e sustenta que não conseguiu apresentar a documentação fiscal comprobatória porque ela permaneceu sob responsabilidade da líder do consórcio, a empresa Engevix.

81. Por fim, observa que não apresentou os documentos fiscais das operações do Consórcio URC porque estavam em poder da Engevix, afirma que juntou documentos contábeis

[6] Portaria nº 1.634, de 2023. Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

que demonstravam a composição dos valores de IRRF e reforçavam suas alegações e sustenta que o Auditor Fiscal não verificou tais informações junto à Engevix, utilizou presunções e desconsiderou suas justificativas ao lançar os tributos sobre as exclusões indevidas.

82. Não assiste razão à recorrente.

83. Após intimar e analisar as explicações apresentadas pelo contribuinte a autoridade fiscal observou que o contribuinte admitiu a irregularidade das exclusões de IR na DIPJ de 2013 e 2014, alegou que o aumento de tributação seria compensado com créditos de IRRF nas operações do Consórcio URC, mas não apresentou documentos hábeis que comprovassem as retenções, limitou-se a entregar extratos da DIRF, e, com base nas informações das fontes pagadoras, a fiscalização concluiu que o contribuinte já aproveitou as retenções declaradas, afastou a possibilidade de compensação adicional e considerou incabível o aproveitamento em duplicidade dos valores supostamente vinculados ao consórcio. Veja-se (e-fls. 5460 – 5473):

> Em suma, **o fiscalizado admite que são irregulares as exclusões lançadas** na linha 68 da Ficha 09 A da DIPJ 2013/2012, no valor de R$6.820.680,20, e na linha 72 da Ficha 09 A da DIPJ 2014/2013, no valor de R$ R$7.853.275,66, no entanto, **alega** em sua defesa, **que o acréscimo de tributação decorrente da glosa destas exclusões seria compensado pelo imposto de renda retido na fonte nas operações do CONSÓRCIO URC** sob a rubrica "Demais Entidades da Administração Pública Federal – Lei 10.833/2003", cujos valores, correspondentes à participação de 31% da NIPLAN, seriam de R$6.349.335,47 em 2012 e R$7.937.341,38 em 2013, conforme balancetes de 2012 e 2013 do referido consórcio, apresentados em anexo à carta de 08/12/2015.
>
> **A argumentação do fiscalizado não pode ser acatada posto que não foram apresentados documentos comprobatórios das retenções efetuadas nas operações do CONSÓRCIO URC, tais como informes de rendimento e notas fiscais identificando os emitentes, beneficiários e valores retidos. Cabe observar que a simples apresentação de balancetes contábeis do consórcio não faz prova da retenção dos valores e não identifica os beneficiários das retenções**.
>
> **[**...]
>
> Em sua carta de 26/10/2015 **o fiscalizado requereu que as suas DIPJ de 2012 e 2013 fossem retificadas com base em documentos de controle de retenções de tributos que apresentaria posteriormente**, no entanto, **a documentação hábil para comprovar as retenções não foi apresentada até a data da lavratura do presente termo.**
>
> **É oportuno observar que o item 13 do TERMO DE INTIMAÇÃO 03 intimou o fiscalizado a apresentar demonstrativos mensais do IRRF – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE e da CSRF – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL RETIDA NA FONTE, relativos às receitas e rendimentos que compuseram os resultados do CONTRIBUINTE dos períodos de 01/2010 a 12/2013, acompanhados de cópias dos documentos fiscais (notas fiscais, notas de débito etc.) e dos "Comprovantes Anuais de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte", fornecidos pelas fontes pagadoras. Em atendimento o fiscalizado limitou-se a apresentar, em anexo à sua carta de 13/10/2015, extratos de 2012 e 2013 extraídos do sistema DIRF da RFB, conforme textos e cópias transcritas na sequência.**
>
> [...]
>
> *Observa-se que a despeito desta fiscalização ter solicitado de forma expressa demonstrativos, cópias dos documentos fiscais e comprovantes de rendimentos e retenção fornecidos pelas fontes pagadoras,* ***o CONTRIBUINTE limitou-se a apresentar extratos do sistema DIRF da RFB.***
>
> *Considerando que os extratos do sistema DIRF foram os únicos elementos apresentados pelo fiscalizado, esta* ***fiscalização elaborou planilhas extraídas do sistema DIRF da RFB,***

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> ***mostradas na sequência, contendo a consolidação das retenções de imposto de renda e contribuição social decorrentes da prestação de serviços, conforme informações prestadas pelas fontes pagadoras relativamente a 2012 e 2013***.
>
> ***A planilha das retenções de 2012*** *mostra que nas prestações de serviços o IR retido pelas fontes pagadoras totaliza R$4.886.896,32, valor que coincide com o imposto de renda aproveitado pelo fiscalizado na linha 18 da Ficha 12 A da DIPJ 2013/2012, de modo que não cabe considerar a compensação de valores superiores aos informados nessa declaração. Na mesma linha, a CSLL retida em 2012, informada pelas fontes pagadoras, totaliza R$2.092.250,52, valor que coincide com a soma da CSLL aproveitada pelo fiscalizado nas linhas 81 e 82 da Ficha 17 da DIPJ 2013/2012, de modo que não cabe considerar a compensação de valores superiores aos informados nessa declaração.*
>
> ***A planilha das retenções de 2013*** *mostra que nas prestações de serviços o IR retido pelas fontes pagadoras totaliza R$5.198.390,50, enquanto que o valor do imposto de renda aproveitado pelo fiscalizado nas linhas 18 e 19 da Ficha 12 A da DIPJ 2014/2013 soma R$5.292.705,01, de modo que não cabe considerar a compensação de valores superiores aos informados nessa declaração. Na mesma linha, a CSLL retida em 2013, informada pelas fontes pagadoras, totaliza R$2.536.435,73, enquanto que o valor da CSLL aproveitada pelo fiscalizado nas linhas 89 e 90 da Ficha 17 da DIPJ 2014/2013 soma R$2.348.696,66, de modo que o fiscalizado, pela simples análise das informações prestadas pelas fontes pagadoras, teria deixado de aproveitar R$187.739,07.*
>
> *Cabe observar que, diante da falta de apresentação dos documentos comprobatórios das retenções, fato que impede a auditoria desta fiscalização, a diferença de R$187.739,07 não será aproveitará de ofício na autuação dos valores das exclusões indevidas.*
>
> ***As informações colhidas nas DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras permitem observar que em 2012 e 2013 o fiscalizado já aproveitou retenções de IR e CSLL efetuadas pela PETROBRÁS, empresa que é a única cliente do CONSÓRCIO URC.*** *Sendo assim,* ***diante da omissão no fornecimento dos documentos fiscais que originaram as retenções, não é possível auditar se estas retenções são oriundas de serviços prestados pelo fiscalizado dentro ou fora do âmbito dos trabalhos do CONSÓRCIO URC. Caso tenham sido oriundas de serviços prestados dentro do âmbito dos trabalhos do CONSÓRCIO URC as retenções constantes das DIRF já foram aproveitadas pelo fiscalizado nas DIPJ de 2012 e 2013 e já fazem parte das retenções mostradas nos balancetes de 2012 e 2013 do referido consórcio, descabendo seu aproveitamento em duplicidade.***
>
> ***Diante do exposto esta fiscalização procede à glosa das exclusões lançadas*** *sob a rubrica "Parcela Lucros de Contratos de Construção por Empreitada ou de Fornecimento com PJ de Direito Público...", na linha 68 da Ficha 09 A da DIPJ 2013/2012, no valor de R$6.820.680,20, e na linha 72 da Ficha 09 A da DIPJ 2014/2013, nº valor de R$7.823.420,82, resultando nos lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL nos AUTOS DE INFRAÇÃO formalizados no processo administrativo 13896.723348/2016-59.*

84. Somente podem ser excluídos do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, os valores expressamente previstos na legislação do imposto de renda. Não obstante a decisão recorrida tenha mantido a glosa das exclusões, com base nos fundamentos apresentados pela fiscalização, a recorrente não produziu, em sede de recurso voluntário, qualquer prova apta a afastar a exigência fiscal.

85. Nego provimento em relação à matéria.

Multa isolada sobre estimativa de IRPJ/CSLL

86. Segundo a autoridade fiscal, a glosa das despesas apuradas repercute nas bases de

cálculo das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL relativas aos anos-calendário de 2011 a 2013, o que conduz à apuração de valores de estimativas não recolhidas pelo fiscalizado, cujo descumprimento da obrigação legal de recolhimento mensal enseja a aplicação da multa isolada prevista na alínea "b" do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

87. A recorrente alega que a multa isolada pelas estimativas é descabida quando já incide multa pelo não recolhimento do principal, sustenta que a exigência concomitante viola o ordenamento por extinguir a obrigação de antecipação após o fato gerador anual e afirma que a dupla penalidade configura *bis in idem*.

88. Pois bem. Os arts. 1º e 2º, §3º da Lei 9.430 de 1996, estabelecem que o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de apuração trimestral. O legislador, entretanto, **facultou** à pessoa jurídica **optar** pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese – apuração anual – o fato gerador ocorre em 31.12 de cada ano.

> Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, **o imposto de renda das pessoas jurídicas será** determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, **por períodos de apuração trimestrais,** encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.
>
> [...]
>
> Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no **lucro real poderá** optar pela **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.
>
> [...]
>
> § 3º A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá **apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano**, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior. (Grifo nosso)

89. Feita a opção pelo lucro real anual, a pessoa jurídica assume o dever de recolher o tributo mensalmente por estimativa. O art. 35 da Lei nº 8.981/1995, contudo, faculta a suspensão ou redução desse pagamento, mas impõe uma condição indispensável: a demonstração, por meio de balanços ou balancetes mensais, de que o valor já pago excede o tributo devido ou de que apurou prejuízo fiscal/base de cálculo negativa. Sem a elaboração desses demonstrativos, a suspensão do pagamento é ilegítima.

> Art. 35. A pessoa jurídica **poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de **balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto**, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.
>
> § 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:
>
> a) **deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;**

DOCUMENTO VALIDADO

> b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.
>
> § 2º **Estão dispensadas do pagamento** de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a **existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.** (Grifo nosso)

90. Para assegurar o recolhimento da estimativa mensal, a redação original da Lei nº 9.430/1996 instituiu a multa isolada. A norma estabelecia que, em caso de falta de pagamento, a penalidade incidiria sobre a "totalidade ou diferença de tributo ou contribuição" não recolhida.Veja-se:

> Art. 44. Nos casos de **lançamento de ofício**, serão aplicadas as seguintes **multas**, **calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição**:
>
> I - **de setenta e cinco por cento**, nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento**, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;
>
> II - **cento e cinqüenta** por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.
>
> § 1º **As multas de que trata este artigo serão exigidas**:
>
> I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;
>
> [...]
>
> III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.
>
> **IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente**; (Grifo nosso)

91. Como se vê, as penalidades previstas nos incisos I, II e no §1º, IV, referem-se à falta de pagamento de tributo, ou seja, incidem sobre a mesma base de cálculo.

92. Em razão dessa identidade, a jurisprudência do Carf firmou-se no sentido de que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício por falta de pagamento de tributo apurado ao final do exercício, devendo subsistir a multa de ofício. O que ensejou a Súmula Carf nº 105:

> **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.
>
> **Acórdãos Precedente**s: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

DOCUMENTO VALIDADO

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2006
>
> MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº 105. ALCANCE.
>
> A Súmula CARF nº 105, que enuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso V, 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 apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício, tem aplicação em face de multas lançadas tendo por referência infrações cometidas **antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007**. Tal súmula se aplica inclusive nos casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão Carf nº 9101-002.502, de 12/12/2016) (Grifo nosso)

93. Posteriormente, com a edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, a penalidade sobre o não recolhimento da estimativa passou a incidir sobre o "valor do pagamento mensal" e não mais sobre a "totalidade ou diferença de tributo ou contribuição**".**

> 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%** (cinqüenta 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.

94. O acórdão **9101-001.261**, de 2011, um dos precedentes da Súmula CARF nº 105, registra este mesmo posicionamento ao reproduzir a tese do acórdão CSRF/01-05.838, de 2008. Confira-se:"

> Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei n° 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de oficio pela Administração Pública Federal.
>
> Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo **a penalidade isolada não deve mais incidir sobre "sobre a totalidade ou diferença de tributo", mas apenas sobre "valor do pagamento mensal" a título de recolhimento de estimativa.** Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei no 8.218/91, art. 6°). Assim, a

DOCUMENTO VALIDADO

> penalidade isolada aplicada em procedimento de oficio em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo. (Grifo nosso)

95. Verifica-se, pois, que a multa de ofício de 75% é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração e declaração inexata, como por exemplo: glosa de despesa, omissão de receita, dentre outras possibilidades, e somente poderá ser exigida após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração anual (art. 44, I).

96. A multa isolada de 50%, por sua vez, é devida na hipótese de falta de recolhimento da estimativa mensal, inclusive no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, e deverá ser exigida, isoladamente, tão logo encerrado o mês a que se refere a estimativa; daí o fato de poder ser exigida, inclusive, após o encerramento do ano-calendário (art. 44, II). Nesse sentido, a Súmula Carf nº 78:

> **Súmula CARF nº 178**: A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de **multa isolada por falta de recolhimento de estimativa** na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

97. Tal raciocínio está em consonância com a Súmula Carf nº 82, cujo teor assenta:

> **Súmula CARF nº 82**: **Após o encerramento do ano-calendário**, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

98. Note-se que a vedação refere-se ao lançamento de ofício da estimativa não recolhida e não à multa isolada.

99. Caso o contribuinte, mesmo na hipótese de apuração de prejuízo fiscal em determinado mês, opte por não levantar balancete/balanço de suspensão, deverá recolher o tributo estimado; caso contrário está sujeito à multa isolada. Note-se que o lucro real anual é uma opção e não imposição legal. Entretanto, ao fazer tal opção as regras devem ser obedecidas.

100. O exposto acima ratifica meu entendimento de que a multa isolada é devida nas hipóteses que especifica.

101. Contudo, quanto à concomitância da multa isolada com a multa de ofício, conforme consignado em declaração de voto no Acórdão nº 1101-001.965, de 16 de dezembro de 2025, reexaminei a matéria e alterei o posicionamento anteriormente adotado, externado pela primeira vez no Acórdão nº 1201-003.307, de 11 de novembro de 2019, e reiterado em acórdãos posteriores.

102. Até então, defendia a possibilidade de sua coexistência, por entender que ambas as penalidades possuíam suportes fáticos e legais diversos, o que afastaria a ocorrência de *bis in idem* ou a aplicação do princípio da consunção ou absorção.

DOCUMENTO VALIDADO

103. Após aprofundar o estudo sobre a matéria, concluo, com o devido respeito aos que mantêm entendimento diverso, que essa não é a melhor solução para a lide. A questão exige análise sob a ótica do princípio da consunção, ou absorção. Explico.

104. A propósito, veja-se o conceito de consunção:

> **Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime**. Em termos bem esquemáticos, **há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta**. Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de *minus* e *plus*, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio *major absorbet minorem*. [...] A norma consuntiva exclui a aplicação da norma consunta, por abranger o delito definido por esta. Há consunção, quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente[7].

105. Verifica-se, pois, que a consunção ocorre quando um crime-meio é condição necessária para a execução de um crime-fim. Nessa hipótese, a norma mais abrangente absorve a de menor alcance.

106. Vejamos aplicação desse racional no âmbito das penalidades tributárias.

107. Considere-se a hipótese em que o contribuinte, ao longo de um período de apuração e com base em interpretação razoável da legislação e da jurisprudência vigentes, escritura determinada despesa como dedutível. Em outro cenário, estrutura um planejamento tributário com fundamento em uma das interpretações possíveis para a norma.

108. Posteriormente, a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, glosa a referida despesa e/ou desconsidera o planejamento tributário por entendê-lo inoponível perante o Fisco. Como consequência, além da glosa, aplica a multa de ofício e a multa isolada sobre os valores devidos de IRPJ/CSLL.

109. A aplicação da multa de ofício sobre o débito principal é consequência lógica da glosa. A controvérsia reside em outra questão: ao ser penalizado com a multa de 75% sobre o valor glosado, deveria o contribuinte sofrer, adicionalmente, a imposição de uma multa isolada que, na essência, decorre da mesma infração, ainda que com suporte legal distinto?

110. A meu ver, nesse caso, a falta de recolhimento da estimativa não é uma conduta autônoma, mas um efeito direto e indissociável da interpretação que configurou a infração principal punida pela multa de ofício.

[7] BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Volume 1- Parte Geral. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 211/213.

DOCUMENTO VALIDADO

111. É fundamental observar que a exigência da multa isolada, neste cenário, carece de autonomia. Sua hipótese de incidência somente se concretiza com a ocorrência de um ato anterior: a glosa da despesa pela autoridade fiscal, que já é penalizado com sanção mais gravosa. Com a glosa, o contribuinte sofre uma dupla sanção: a multa de ofício, que pune a dedução indevida, e a multa isolada, que pune a consequente falta de recolhimento da estimativa - obrigação esta que, sob a ótica original do contribuinte, era inexistente. Configura-se, assim, a punição do mesmo fato gerador em duplicidade, ainda que exista suporte legal distinto, reitero.

112. Configurada a dupla penalidade sobre o mesmo fato gerador, impõe-se a aplicação do princípio da consunção ou absorção. Neste cenário, a sanção mais gravosa – a multa de ofício – prevalece e absorve a penalidade decorrente da violação do dever de antecipar, o que resulta no afastamento da multa isolada.

113. Nesta trilha caminha a jurisprudência atual do Carf, conforme Acórdão 9101-007.278, de 23/01/2025, da lavra do do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes, decidido por maioria:

> **Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**
>
> Ano-calendário: 2012
>
> MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO
>
> Pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo.

114. Extrai-se do referido acórdão, o seguinte trecho:

> De igual modo, uma omissão de receita (ou a dedução indevida de despesas para o recolhimento de estimativas com base em balanços de suspensão ou redução) é uma única conduta que irá, ocasionalmente, resultar no não recolhimento de estimativas, nem do ajuste. **Se essa omissão não repercutir no valor do ajuste, pune-se a falta das estimativas**. **Todavia, se repercutir integralmente no ajuste com aplicação da multa de ofício sobre a quantia, essa punição absorve, por ser mais elevada, a que seria aplicada sobre o valor do não recolhimento das estimativas**. Ademais, entre as duas situações extremas, ocorrem inúmeras intermediárias, com repercussão parcial da omissão de receita sobre o cálculo do ajuste e, nesse caso, também será parcial a consunção.
>
> Enfim, a consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação).
>
> Dentro desse contexto, **como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição** em concreto, **prevalecendo a maior**, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração.

115. Como se vê, o posicionamento elencado neste voto alinha-se ao atual posicionamento da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

116. No mesmo sentido os acórdãos a seguir:

> **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**
>
> Ano-calendário: 2010

DOCUMENTO VALIDADO

Original

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO POR FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. **CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE**.

Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada "lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996", os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. (Acórdão 9101-007.277, de 23/01/2025)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ. **COBRANÇA CONCOMITANTE** COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, **mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração**.

Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício. (Acórdão 9101-007.384, de 24/072025)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, **no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício**. É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento. (Acórdão 9101-007.385, de 24/072025)

117. No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a Primeira e a Segunda Turma consolidaram o entendimento de que é incabível a cumulação da multa de ofício com a multa isolada. Conforme o princípio da consunção, a multa de ofício, por ser mais ampla, absorve a multa isolada

DOCUMENTO VALIDADO

118. Em decisão recente, proferida no REsp 2.175.40/PB, em **10/09/2025**, o Superior Tribunal de Justiça negou provimento ao recurso e reafirmou seu entendimento. Destaca-se o seguinte trecho do julgado:

> RECURSO ESPECIAL Nº 2175740 - PB (2024/0380733-5)
>
> DECISÃO
>
> O entendimento adotado no acórdão recorrido **está em conformidade com a jurisprudência desta Corte, que já reconheceu a impossibilidade de cumulação da multa de ofício com a multa isolada, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007**, conforme demonstram os seguintes precedentes:
>
> TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. **CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIBIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO**. MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.
>
> **I - Esta Corte adota o entendimento segundo o qual se revela incabível a cumulação da multa de ofício com a multa isolada, porquanto esta é absorvida por aquela, conforme o Princípio da Consunção.**
>
> II - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso. III -Agravo Interno improvido (AgInt no REsp n. 2.197.323/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, **Primeira Turma**, julgado em 7/4/2025, **DJEN de 10/4/2025**).
>
> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTIGOS 489 E 1.022, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. **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.
>
> RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO
>
> [...]
>
> **4. O Tribunal de origem ao examinar a legalidade da concomitância das multas fiscais, concluiu que a exigência isolada da multa deve ser absorvida pela multa de ofício, não devendo prosperar a cumulação pretendida pelo órgão fazendário** (fls. 391, e-STJ).
>
> 5. Nesse sentido, no caso em apreço, me valho da linha argumentativa a muito difundida nessa Corte, segundo a qual preleciona pela **aplicação do princípio da consunção ao exigir o cumprimento de medidas sancionatórias**. A rigor, o princípio da consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação).
>
> Dentro desse contexto, **como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, prevalecendo a maior, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração.**
>
> Precedentes no mesmo sentido.

DOCUMENTO VALIDADO

> 6. Logo, **o princípio da consunção ou da absorção é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas, hipótese em que a infração mais grave absorve as de menor gravidade, como no caso em apreço**. Assim, em casos como o ora analisado, **deve-se imperar 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**. Cobra-se apenas a multa de oficio pela falta de recolhimento de tributo, em detrimento da multa prevista no artigo 12, inciso III, da Lei 8.218/1991.
>
> 7. Recurso Especial conhecido e não provido (REsp n. 2.104.963/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, **Segunda Turma**, julgado em **5/12/2023**, DJe de 19/12/2023).

> PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL QUE NÃO IMPUGNA FUNDAMENTO DA DECISÃO DE ORIGEM. AGRAVO INTERNO QUE DEIXA DE ATACAR FUNDAMENTO DA DECISÃO RECORRIDA. SÚMULAS 283 E 284 DO STF. INCIDÊNCIA. RECURSO NÃO PROVIDO.
>
> 1. A controvérsia, no Recurso Especial, consiste em saber se é possível a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada.
>
> [...]
>
> 5. **A Segunda Turma do STJ**, **em julgados mais recentes, continua a aplicar o entendimento de que a vedação à cumulação das multas "isolada" e "de ofício" persiste, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007**. Nesse sentido: AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 25.11.20.
>
> 6. Agravo Interno não provido (AgInt no AREsp n. 1.878.192/SC, relator Ministro Herman Benjamin, **Segunda Turma**, julgado em 28/3/2022, **DJe de 12/4/2022.**)
>
> Isso posto, com fundamento no art. 255, § 4º, II, do RISTJ, **nego provimento ao recurso especial.**

119. Destaca-se também o REsp 1.496.354/PR, de 2015, em que o STJ assentou que no caso de exigência de multa isolada, a "*infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção*".

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.
>
> 1. Recurso especial em que se discute a **possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo**.
>
> 2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
>
> 3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

DOCUMENTO VALIDADO

> 4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8° da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e **b) na forma do art. 2° desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)**".
>
> 5. **As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.**
>
> 6. **No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção**.
>
> Recurso especial improvido.
>
> (REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe de 24/3/2015.)

120. Nos autos do RE 640.452 (Tema 487) em que o STF discutiu o caráter confiscatório da "multa isolada" por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental, no voto vista que compôs o voto médio, o Ministro Dias Toffoli, na linha do STJ, também adotou o princípio da consunção no sentido de que "*a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente*", quando presente o adequado nexo entre elas. Veja-se:

> **5.1 Do princípio da consunção**
>
> No que diz respeito especificamente ao **princípio da consunção**, **adoto** (tal como o fez o Relator quanto a esse ponto) **a mesma compreensão do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.496.354/PR**, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins. Pelo preceito em questão, por exemplo, "**a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente", quando presente o adequado nexo entre elas. Ou seja, segundo o princípio da consunção, o ilícito mais abrangente absorve o ilícito menos abrangente. O concurso entre infrações pode se dar entre dois ou mais deveres instrumentais bem como entre um dever instrumental e o dever de pagar o tributo**. No mesmo sentido: REsp nº 1.499.389/PB-AgR, Segunda Turma, Rel. Min, Mauro Campbell Marques, Destaco, a propósito, que o princípio da consunção vem sendo adotado, expressamente, em algumas legislações. Vai nesse direção, por exemplo, o art. 11, § 2º, da Lei nº 11.514/97 do Estado de Pernambuco[8].

121. Observo, contudo, que o posicionamento aqui defendido não se aplica à infração autônoma pela falta de recolhimento de estimativa. Se o contribuinte, obrigado a antecipar, deixa de fazê-lo, a multa isolada é plenamente devida, ainda que não se apure IRPJ/CSLL ao final do período. Nesse caso, por não haver cumulação com a multa de ofício, a sanção é cabível.

[8] Nota original do voto do Ministro Dias Toffoli: "Art. 11 (…) § 2º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa relativa à obrigação principal sempre que se tratar de cometimento de infração em que o descumprimento da obrigação acessória presuma o da obrigação principal."

DOCUMENTO VALIDADO

122. Nesse sentido, dou provimento ao recurso voluntário para afastar a multa isolada de IRPJ/CSLL sobre estimativas.

Nulidade

123. Conforme destacado no início deste voto, a Recorrente alega cerceamento de defesa e ofensa ao art. 142 do Código Tributário Nacional, sob o argumento de que a autoridade administrativa não teria analisado de forma conclusiva os documentos societários, fiscais, contábeis e gerenciais juntados aos autos, não teria aprofundado o trabalho fiscal e teria desconsiderado evidências fáticas que, segundo sustenta, embasariam as prestações de serviços tidas por desnecessárias.

124. Não lhe assiste razão. Conforme já exposto, a autoridade fiscal promoveu investigação aprofundada da matéria, intimou e reintimou o contribuinte para a apresentação de documentação comprobatória e realizou diversas diligências. A Recorrente, contudo, não se desincumbiu de seu ônus probatório, tanto na fase de fiscalização quanto nas fases de impugnação e de recurso voluntário. Assim, não há falar em cerceamento do direito de defesa, tampouco em ofensa ao art. 142 do CTN.

Ausência de norma antielisiva

125. A recorrente alega que autoridade fiscal aplicou suposta norma antielisiva para justificar a glosa das despesas, mas o ordenamento jurídico não autoriza a desconsideração de negócios jurídicos sem regulamentação do art. 116, parágrafo único, do CTN. Diante da ausência dessa norma, impõe-se o cancelamento dos autos de infração.

126. Não assiste razão à Recorrente. A autoridade fiscal não fundamentou as infrações no art. 116, parágrafo único, do CTN, mas nos Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 13, § 1º e 2º e Lei nº 4.506/64, arts. 45, § 2º; 47, §1º e 2º, base legal dos arts. 290, 299, 300 e 674 do Decreto 3.000/99, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

127. Assim, nego provimento à matéria.

Não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício

128. A Recorrente sustenta que o art. 161 do CTN autoriza a cobrança de juros apenas sobre obrigação tributária principal não paga. Os juros incidem sobre tributos ou sobre multa isolada convertida em obrigação principal, mas não sobre multa de ofício lançada juntamente com o tributo, pois isso contraria o próprio art. 161. Afirma também que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 limita os juros ao valor dos tributos e contribuições. Como parte do crédito refere-se à multa de ofício, não existe base legal para cobrar juros sobre essa penalidade.

129. No tocante aos juros, de acordo com o art. 61 da Lei 9.430, de 1996, os débitos decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não

DOCUMENTO VALIDADO

pagos nos prazos, serão acrescidos de multa de mora, a qual é calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo:

> Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, **não pagos nos prazos previstos na legislação específica**, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)
>
> § 1º **A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento**.
>
> § 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.
>
> § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Grifo nosso).

130. Em relação a esta matéria o Carf consolidou sua jurisprudência no sentido contrário ao da pretensão da recorrente, conforme Súmulas 4 e 108. Veja-se:

> **Súmula CARF nº 4:** A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - **SELIC** para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

> **Súmula CARF nº 108**: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - **SELIC**, sobre o valor correspondente à **multa de ofício**. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

131. Nego provimento à matéria.

CSLL – reflexo

132. O art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se a essa contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, no que couber, veja-se:

> Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas,** inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (Grifo nosso)70. Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

133. Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

DOCUMENTO VALIDADO

Conclusão

Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a multa isolada de IRPJ/CSLL sobre estimativas.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior

DOCUMENTO VALIDADO