



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

Processo nº 13896.723538/2015-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-001.902 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2017
Matéria Auto de Infração
Recorrente PEM ENGENHARIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Quando não constatado qualquer pagamento, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação e com regime de apuração mensal, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos, contados a partir da data do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA. DOLO COMPROVADO. IRPJ. CSLL.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação em que o sujeito passivo tenha se utilizado de dolo, fraude ou simulação, extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

São solidariamente obrigados os dirigentes que comprovadamente atuaram, com infração à lei, na administração da sociedade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

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

Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, o pagamento efetuado por pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a operação que lhe deu causa, sem prejuízo da glosa das despesas que resultaram em redução indevida do lucro líquido do período.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Luis Fabiano, Luis Toselli, Rafael Gasparello e Gisele Bossa, que davam parcial provimento ao Recurso, apenas para afastar a multa isolada.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Rafael Gasparello Lima e Gisele Barra Bossa.

Relatório

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, reproduzo-a a seguir (destacaremos):

Tratam-se de autos de infração em face da pessoa jurídica PEM ENGENHARIA LTDA (doravante denominada de PEM Engenharia), referentes aos anos de 2010 e 2011, para a exigência de IRPJ, CSLL e IRRF, além de multas isoladas e multa qualificada, no montante de R\$ R\$ 65.292.097,09 (sessenta e cinco milhões duzentos e noventa e dois mil e noventa e sete reais e nove centavos).

*Foi também incluído no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsável solidário, nos termos do art. 135, III, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional - CTN, o Senhor **AUGUSTO RIBEIRO DE MENDONÇA NETO** – CPF nº 695.037.708-82, sócio e responsável pela gerência da PEM Engenharia, como dispõe o art. 8º do Contrato Social da empresa, consolidado na data de 20/08/08.*

I – BREVE INTRODUÇÃO

O início da fiscalização foi motivado pelo fato de a empresa PEM Engenharia estar envolvida na operação denominada “Lava Jato”, deflagrada pela Receita Federal do Brasil (RFB), Ministério Público Federal (MPF) e Polícia Federal (PF), que desbaratou um esquema de corrupção na Petrobrás, envolvendo as maiores empreiteiras do país e que nas palavras do MPF, “é a maior investigação de corrupção e lavagem de dinheiro que o Brasil já teve.”

A PEM Engenharia, administrada por Augusto Mendonça, seu principal executivo e do grupo de empresas controladas por membros da família Ribeiro de Mendonça, como relatado no subitem 2.6 do TVF (fls. 5386 a 5393), o qual estaria agindo de forma consciente, deliberada, organizada, meticulosa e reiterada, para que suas empresas, direta ou indiretamente, participassem da estrutura montada para o pagamento de propinas, ou eufemisticamente, “vantagens indevidas”, a agentes públicos em licitações promovidas pela Petrobrás e, desse modo, contribuiu para fraudá-las.

Informa a fiscalização que:

Parte dessas ações fraudulentas e criminosas foi reconhecida por Augusto Mendonça nos Termos de Colaboração Premiada firmados perante o MPF e nos Acordos de Leniência celebrados com o MPF e o CADE, subscritos por Augusto Mendonça, por ex e atuais executivos de algumas das empresas de seu grupo empresarial e pelas próprias empresas.

Assim, no desenvolvimento da fiscalização da PEM Engenharia, sem aparente vínculo imediato com a Lava Jato, a fiscalização teria se defrontado com outra série de pagamentos sem a respectiva prestação de serviços, vejamos o relato fiscal:

*... pagamentos efetuados pela empresa, sem aparente vínculo imediato com o pagamento de propinas a agentes públicos, **mas também vinculados a notas fiscais de prestação de serviços cuja efetividade não foi comprovada.***

Destaca-se que todas as empresas que receberam os pagamentos realizados pela PEM Engenharia pertencem a Augusto Mendonça, sócio quotista da Pem Engenharia, ou a familiares de Augusto Mendonça e Roberto Ribeiro de Mendonça, o outro sócio da PEM Engenharia. É o caso dos pagamentos efetuados à Energex, Yellowwood, Pataccas, Sinergia, MSML e KMX.

*A partir desta constatação iniciou-se o procedimento fiscal, quando, segundo a fiscalização, ao final, restaria demonstrado que os pagamentos realizados não decorreram de quaisquer serviços efetivamente prestados: “...embora **intimadas a comprovar a efetiva prestação dos serviços, tanto a PEM Engenharia, na condição de tomadora, como as empresas prestadoras, não lograram fazê-lo**”.*

II. DO PROCEDIMENTO FISCAL

DAS GLOSAS DE CUSTOS E/OU DESPESAS

*Da Auditoria Tributária realizada na empresa a fiscalização teria constatado a existência de diversos pagamentos realizados, lançados como custos e/ou despesas, **contudo, INDEVIDAMENTE deduzidos na apuração do lucro real**, de conformidade com o TERMO DE VERIFICAÇÃO DA AÇÃO FISCAL – PARCIAL (fls. 5360 a 5462).*

*Entre janeiro e dezembro de 2010 foram glosados os custos e/ou despesas incorridas com as empresas: **Energex** Group Representação e Consultoria Ltda, **Pataccas** Participações e Consultoria Ltda, **MSML** Participações e Consultoria Ltda – EPP e **KMX** Participações S.A.*

*Entre janeiro e dezembro de 2011 foram glosados os custos e/ou despesas incorridas com as empresas: **Energex** Group Representação e Consultoria Ltda, **Yellowwood** Consultoria Ltda, **Pataccas** Participações e Consultoria Ltda, **Sinergia** Consultoria e Representação Ltda – EPP, **MSML** Participações e Consultoria Ltda – EPP e **KMX** Participações S.A.*

Passaremos a analisar detidamente cada das glosas processadas.

1) Despesas com Energex Group Representação e Consultoria Ltda.

Não teria sido apresentado nenhum contrato de prestação de serviços celebrado entre a PEM Engenharia e a Energex aos quais estivessem vinculadas as notas fiscais apresentadas relativas à prestação de serviços de assessoria e consultoria em engenharia.

O sujeito passivo reiteradamente intimado a comprovar a efetiva prestação de serviços que lhe teriam sido prestados no período pela Energex, assim como a fornecer documentação identificando os técnicos que realizaram os trabalhos, conforme itens 4 e 5 do TIF nº 01 e itens 4 e 5 do TIF nº 03, nada apresentou a esse respeito.

A Energex também foi reiteradamente intimada a comprovar a efetiva prestação de serviços à PEM Engenharia, assim como a identidade e qualificação dos profissionais que executaram os serviços, nada apresentando a esse respeito.

*Nesta seara, a fiscalização teria demonstrado que as notas fiscais de prestação de serviços de assessoria e consultoria em engenharia emitidas pela Energex para a PEM Engenharia referem-se a **serviços fictícios**, cuja efetividade não foi comprovada, destinando-se a dar guarida documental à retirada de recursos da empresa para transferi-los a pessoa jurídica controlada pelo mesmo grupo familiar que controla a PEM Engenharia.*

*Simultaneamente, essas notas fiscais foram utilizadas para dar suporte à contabilização dos respectivos valores como custo e/ou despesas dedutíveis, **reduzindo dolosamente** eventuais valores do IRPJ e da CSLL a pagar.*

2) Despesas com Yellowwood Consultoria Ltda.

*Neste caso, a auditoria também teria se deparado **com a ausência de contrato e nenhum esclarecimento quanto aos serviços prestados**, que, de acordo com as notas fiscais apresentadas, emitidas pela Yellowwood, se referiam à prestação de serviços de assessoria e consultoria em engenharia.*

*O sujeito passivo reiteradamente intimado a comprovar a efetiva prestação de serviços que lhe teriam sido prestados no período sob fiscalização pela Yellowwood, assim como a fornecer documentação identificando os técnicos que realizaram os trabalhos, conforme itens 4 e 5 do TIF nº 01 e itens 4 e 5 do TIF nº 03, **nada apresentou a esse respeito.***

*A Yellowwood também foi reiteradamente intimada a comprovar a efetiva prestação de serviços à PEM Engenharia, assim como a identidade e qualificação dos profissionais que executaram os serviços, **nada apresentando a esse respeito.***

*Nesta seara, a fiscalização teria demonstrado que as notas fiscais de prestação de serviços de assessoria e consultoria em engenharia emitidas pela Yellowwood para a PEM Engenharia referem-se a **serviços fictícios**, cuja efetividade não foi comprovada, destinando-se a dar guarida documental à retirada de recursos da empresa para transferi-los a pessoa jurídica controlada pelo mesmo grupo familiar que controla a PEM Engenharia.*

*Simultaneamente, essas notas fiscais foram utilizadas para dar suporte à contabilização dos respectivos valores como custo e/ou despesas dedutíveis, **reduzindo dolosamente** eventuais valores do IRPJ e da CSLL a pagar.*

3) Despesas com Pataccas Participações e Consultoria Ltda.

*Neste caso, a auditoria também teria se deparado **com a ausência de contrato e nenhum esclarecimento quanto aos serviços prestados**, que, de acordo com as notas fiscais apresentadas, emitidas pela Pataccas, se referiam à prestação de serviços de consultoria.*

*O sujeito passivo reiteradamente intimado a comprovar a efetiva prestação de serviços que lhe teriam sido prestados no período sob fiscalização pela Pataccas, assim como a fornecer documentação identificando os técnicos que realizaram os trabalhos, conforme itens 4 e 5 do TIF nº 01 e itens 4 e 5 do TIF nº 03, **nada apresentou a esse respeito.***

A Pataccas também foi reiteradamente intimada a comprovar a efetiva prestação de serviços à PEM Engenharia, assim como a

*identidade e qualificação dos profissionais que executaram os serviços, **nada apresentando a esse respeito.***

Nesta seara, a fiscalização teria demonstrado que as notas fiscais de prestação de serviços de assessoria e consultoria em engenharia emitidas pela Pataccas para a PEM Engenharia referem-se a serviços fictícios, cuja efetividade não foi comprovada, destinando-se a dar guarida documental à retirada de recursos da empresa para transferi-los a pessoa jurídica controlada pelo mesmo grupo familiar que controla a PEM Engenharia.

*Simultaneamente, essas notas fiscais foram utilizadas para dar suporte à contabilização dos respectivos valores como custo e/ou despesas dedutíveis, **reduzindo dolosamente** eventuais valores do IRPJ e da CSLL a pagar.*

4) Despesas com Sinergia Consultoria e Representação Ltda. - EPP

*Neste caso, a auditoria também teria se deparado com a **ausência de contrato e nenhum esclarecimento quanto aos serviços prestados**, que, de acordo com as notas fiscais apresentadas, emitidas pela Sinergia, se referiam à prestação de serviços de consultoria ou assessoria e consultoria.*

*O sujeito passivo reiteradamente intimado a comprovar a efetiva prestação de serviços que lhe teriam sido prestados, no período sob fiscalização, pela Sinergia, assim como a fornecer documentação identificando os técnicos que realizaram os trabalhos, conforme itens 4 e 5 do TIF nº 01 e itens 4 e 5 do TIF nº 03, **nada apresentou a esse respeito.***

*A Sinergia também foi reiteradamente intimada a comprovar a efetiva prestação de serviços à PEM Engenharia, assim como a identidade e qualificação dos profissionais que executaram os serviços, **nada apresentando a esse respeito.***

Nesta seara, a fiscalização teria demonstrado que as notas fiscais de prestação de serviços de assessoria e consultoria em engenharia emitidas pela Sinergia para a PEM Engenharia referem-se a serviços fictícios, cuja efetividade não foi comprovada, destinando-se a dar guarida documental à retirada de recursos da empresa para transferi-los a pessoa jurídica controlada pelo mesmo grupo familiar que controla a PEM Engenharia.

*Simultaneamente, essas notas fiscais foram utilizadas para dar suporte à contabilização dos respectivos valores como custo e/ou despesas dedutíveis, **reduzindo dolosamente** eventuais valores do IRPJ e da CSLL a pagar.*

5) Despesas com MSML Participações e Consultoria Ltda. - EPP

Neste caso, a auditoria também teria se deparado com a ausência de contrato e nenhum esclarecimento quanto aos serviços prestados, que, de acordo com as notas fiscais apresentadas, emitidas pela MSML, se referiam à prestação de serviços de consultoria ou assessoria e consultoria.

O sujeito passivo reiteradamente intimado a comprovar a efetiva prestação de serviços que lhe teriam sido prestados, no período sob fiscalização, pela MSML, assim como a fornecer documentação identificando os técnicos que realizaram os trabalhos, conforme itens 4 e 5 do TIF nº 01 e itens 4 e 5 do TIF nº 03, nada apresentou a esse respeito.

A MSML também foi reiteradamente intimada a comprovar a efetiva prestação de serviços à PEM Engenharia, assim como a identidade e qualificação dos profissionais que executaram os serviços, nada apresentando a esse respeito.

Nesta seara, a fiscalização teria demonstrado que as notas fiscais de prestação de serviços de assessoria e consultoria em engenharia emitidas pela MSML para a PEM Engenharia referem-se a serviços fictícios, cuja efetividade não foi comprovada, destinando-se a dar guarida documental à retirada de recursos da empresa para transferi-los a pessoa jurídica controlada pelo mesmo grupo familiar que controla a PEM Engenharia.

*Simultaneamente, essas notas fiscais foram utilizadas para dar suporte à contabilização dos respectivos valores como custo e/ou despesas dedutíveis, **reduzindo dolosamente** eventuais valores do IRPJ e da CSLL a pagar.*

6) Despesas com KMX Participações S.A.

*Neste caso as notas fiscais apresentadas, emitidas pela KMX para a PEM Engenharia no período sob fiscalização, **não discriminavam os serviços prestados.***

Contudo, a PEM teria apresentado uma declaração dando conta de quais serviços teriam sido prestados: levantamento e catalogação das documentações técnicas e administrativas para envio ao arquivo morto, inventário e preparação da mudança física do escritório e organização da documentação da obra da Eletronorte.

*Entretanto, a PEM intimada por meio do item 4 do TIF nº 01 a apresentar a documentação comprobatória da efetiva prestação dos serviços pela KMX **nada forneceu.***

*Por seu turno, a KMX também teria apresentado uma declaração dando conta de quais serviços teriam sido prestados: levantamento e catalogação das documentações técnicas e administrativas para envio ao arquivo morto, inventário e preparação da mudança física do escritório e organização da documentação da obra da Eletronorte. **Sem, contudo,***

apresentar qualquer documentação comprobatória da efetiva prestação dos serviços.

DA FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ / CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

*Considerando-se que os custos e despesas contabilizados a título de serviços prestados foram deduzidos indevidamente na apuração, com base em balanços ou balancetes de suspensão ou redução, do Imposto de Renda mensal por Estimativa e da CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido mensal por Estimativa nos anos calendário de 2010 e 2011, **as bases de cálculo mensal do IRPJ e da CSLL estimativa foram recompostas**, com as glosas de custos e despesas indevidas, levando a fiscalização a proceder, quando cabível, ao lançamento da multa prevista na alínea “b”, inciso II, do artigo 44 da Lei 9.430/1996, sobre as parcelas dos pagamentos mensais a título de IRPJ e CSLL estimativa que deixaram de ser efetuados.*

DO IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA

*Destacou a fiscalização que, no caso em tela, os **pagamentos efetuados pela PEM Engenharia à Energex, Yellowwood, Pataccas, Sinergia, MSML e KMX não teriam tido a contrapartida de qualquer prestação de serviços** pelas empresas emitentes das notas fiscais, referindo-se a operações não comprovadas e/ou inexistentes, sem fruição pelo sujeito passivo de qualquer serviço prestado, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa.*

*Concluiu a fiscalização que uma vez comprovada a inidoneidade do documento apresentado como comprovante, e havendo o pagamento da obrigação, quer por caixa, quer por banco ou outra forma, **também haverá a incidência do imposto de renda na fonte** de que trata o artigo 61 da Lei nº 8.981/95.*

*Nesta seara, a fiscalização teria demonstrado que as notas fiscais de prestação de serviços de consultoria emitidas pela KMX para a PEM Engenharia referem-se a **serviços fictícios, cuja efetividade não foi comprovada**, destinando-se a dar guarida documental à retirada de recursos da empresa para transferi-los a pessoa jurídica controlada **pelo mesmo grupo familiar que controla a PEM Engenharia**. Simultaneamente, essas notas fiscais foram utilizadas para dar suporte à contabilização dos respectivos valores como custo e/ou despesas dedutíveis, **reduzindo dolosamente** eventuais valores do IRPJ e da CSLL a pagar.*

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

*Relata a fiscalização que, conforme fartamente esclarecido, a PEM Engenharia realizara uma série de pagamentos vinculados a notas fiscais de prestação de serviços **cuja efetividade não foi comprovada**.*

A fiscalização teria ainda demonstrado que todas as empresas que receberam os pagamentos realizados pela PEM Engenharia pertencem a Augusto Mendonça, sócio quotista da PEM Engenharia, ou a familiares de Augusto Mendonça e Roberto Ribeiro de Mendonça, o outro sócio da PEM Engenharia. É o caso dos pagamentos efetuados à Energex, Yellowwood, Pataccas, Sinergia, MSML e KMX.

Destarte, relata a fiscalização que, embora intimadas a comprovar a efetiva prestação dos serviços, tanto a PEM Engenharia, na condição de tomadora, como as empresas prestadoras, não lograram fazê-lo.

Assim, os fatos relatados comprovariam cabalmente que as ações da PEM Engenharia foram intencionais e deliberadas. Fruto de planejamento, organização e execução metódica com a finalidade de drenar recursos da PEM Engenharia para transferi-los às empresas de propriedade de Augusto Mendonça e de seus familiares.

As condutas descritas se enquadrariam perfeitamente nas definições legais de sonegação, fraude e conluio como dispõem os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, pois, o sujeito passivo teria agido de forma a impedir que a autoridade fazendária tivesse conhecimento dos fatos geradores dos tributos apurados, caracterizando a sonegação, ao intencionalmente contabilizar como custos e despesas dedutíveis valores sabidamente correspondentes a serviços que não foram prestados e ao pagamento de vantagens ilícitas e sem causa.

Teria, ainda, o sujeito passivo tentado modificar as características essenciais dos fatos geradores ao tratar os custos e despesas contabilizados e os pagamentos efetuados como legítimos e necessários, com causa e em retribuição a operações comprovadas.

Todavia, como demonstramos, as operações que originaram os pagamentos não foram comprovadas e os documentos de suporte apresentados eram ideologicamente falsos. Os contratos, nessa ordem de grandeza, teriam se referido a serviços fictícios. O sujeito passivo contabilizou as despesas e custos associados a esses pagamentos como dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL a pagar. Em consequência reduziu dolosamente o montante devido desses tributos e, dessa forma, cometeu fraude.

As fraudes, por sua vez, teriam sido praticadas mediante ajuste doloso com uma grande diversidade de contrapartes, configurando o conluio. Essas contrapartes, representadas pelas empresas emitentes das notas fiscais de prestação de serviços inidôneas, pois os serviços eram fictícios e nunca foram prestados, colaboraram de forma consciente com o sujeito passivo para viabilizar a execução das fraudes descritas.

As ações praticadas pelo sujeito passivo teriam a natureza dolosa, uma vez que realizadas de forma intencional e

planejada. As condutas relatadas teriam sido praticadas extensivamente, envolveriam valores vultosos e teriam sido reiteradas.

Em face do exposto justificaria-se plenamente a imposição da multa de ofício qualificada sobre o valor de principal dos tributos apurados pela fiscalização.

DA RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA

Tendo em vista as ações ilícitas, detalhadamente descritas, praticadas pelo sujeito passivo, a fiscalização constituiu, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, a sujeição passiva solidária contra AUGUSTO RIBEIRO DE MENDONÇA NETO, CPF nº 695.037.708-82, sócio do sujeito passivo responsável pela gerência da PEM Engenharia.

III. DA IMPUGNAÇÃO

O contribuinte foi cientificado do lançamento por via postal, em 02/12/2015 (Aviso de Recebimento – AR à fl. 5537).

O Responsável Solidário foi cientificado do lançamento por via postal, em 02/12/2015 (Aviso de Recebimento – AR à fl. 5530).

Ambos, contribuinte e responsável solidário, apresentaram, em 28/12/2015, Impugnação Conjunta de fls. 5541/5566, com as seguintes alegações:

DO ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DOS SUJEITOS PASSIVOS

Defendem que Augusto Ribeiro de Mendonça Neto não deve remanescer como responsável nos três autos de infração, pois, o Mesmo não teve participação nos atos específicos que redundaram na autuação, não tendo a Fiscalização comprovado o contrário.

Alegam erro na identificação do sujeito passivo a manutenção da empresa PEM no polo passivo da autuação, pois a responsabilidade imposta a Augusto Ribeiro de Mendonça Neto fundada no art. 135, do CTN, é pessoal e exclusiva pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes dos atos que teria praticado com excesso de poderes, infração à lei e ao estatuto social.

Argumentam que a imputação da prática de atos maliciosos contra a própria pessoa jurídica (contribuinte) afasta a solidariedade prevista no art. 134 do CTN (hipóteses de responsabilidade advindas da mera culpa do responsável), de modo que o indivíduo que atuou com dolo assume então com exclusividade a responsabilidade pessoal pela dívida tributária.

Asseveram que a prevalecer a responsabilização apontada pela fiscalização, há erro manifesto na identificação do sujeito passivo, eis que a pessoa jurídica aqui autuada não pode ser exigida a pagar obrigação que a lei (art. 135 do CTN) impõe

apenas ao responsável. Reproduz parcial aresto de julgado do Eg. Superior Tribunal de Justiça.

*Alegam que no caso em baila há de prevalecer apenas **uma das seguintes situações:** (a) ou bem houve dolo da parte do responsável Augusto Ribeiro de Mendonça Neto, de modo que a pessoa jurídica deve ser excluída do polo passivo da autuação (por força do art. 135 do CTN); (b) ou não houve dolo, e neste caso o ano-calendário 2010 não poderia ser atingido pela autuação por força da regra decadencial do art. 150, § 4º, do CTN.*

Asseveram que os atos dolosos não podem ser atribuídos à pessoa jurídica, que é incapaz de agir maliciosamente por conta própria. E, se houve dolo só pode ter sido do terceiro apontado como responsável, nomeadamente quando adotado para fundamento da acusação o art. 135 do CTN. Neste caso, só o terceiro responde pelo ato doloso, eis que o contribuinte (pessoa jurídica) não o praticou nem poderia ter praticado.

*Defendem a exclusão da **PEM Engenharia do polo passivo desta ação fiscal**, ao menos no que se refere aos autos de infração onde a responsabilidade por dolo (art.135 do CTN) tenha prevalecido em relação ao responsável pessoa física sob pena de nulidade dos lançamentos por erro na identificação do sujeito passivo (CTN, art. 142).*

Em outra linha de raciocínio defendem que o Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto não pode figurar como responsável neste feito, haja vista que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN não autoriza, de per si, que a responsabilidade em matéria tributária seja imputada aos diretores e sócios da pessoa jurídica. Também não basta que tenha poderes para exercer a administração do negócio, porquanto não se trata de responsabilidade objetiva, e a exceção à regra é aplicável somente aos sócios da empresa no caso de dissolução irregular, o que em nada se assemelha ao caso em tela. É imprescindível que a Fiscalização comprove a sua participação nos atos que redundaram na constituição do crédito tributário (CTN, art. 142).

Argumentam que as declarações prestadas pelo Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto no termo de colaboração premiada e no acordo de leniência não se constituem em provas do ilícito tributário.

Defendem que as supostas irregularidades praticadas no âmbito dos contratos celebrados entre as empresas do grupo familiar do Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto não se confundem com aqueles ilícitos tributários previstos nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei 4.502/1964.

Concluem, ao final, que acaso subsista o entendimento fiscal quanto ao dolo, fraude ou a simulação por parte do representante da empresa, o lançamento é nulo em razão do erro na identificação do sujeito passivo (CTN, art. 142).

DA DECADÊNCIA EM RELAÇÃO AO ANO-CALENDÁRIO 2010

Defendem que a fiscalização deixou de comprovar o dolo, abstendo-se de demonstrar (como lhe cabia) os atos em específico que teriam contribuído para eventual redução ilícita dos tributos devidos, e que, como se sabe, a acusação de dolo sempre deve vir acompanhada da prova do ilícito.

Argumentam que, no processo, o ônus da prova é de quem alega ou acusa, não sendo possível aceitar a mera imputação de dolo desacompanhada da respectiva demonstração.

O dolo, no caso concreto, há de ser comprovado à luz de uma (pretendida) redução ilícita de tributos devidos - não sendo viável alegar singelamente que o dolo existiu porque, por exemplo, houve pagamentos de vantagens ilícitas a agentes investigados na operação LAVAJATO, sendo que tais pagamentos não foram efetuados pela PEM.

Defendem que houve pagamentos de vantagens ilícitas nos episódios investigados naquela operação, mas não se pode a partir dessa constatação considerar que, automaticamente, também houve dolo no sentido fiscal, a ensejar a aplicação das penalidades majoradas ou a responsabilização pessoal de Augusto Ribeiro de Mendonça Neto.

Alegam que pode ter havido dolo no pagamento de vantagens ilícitas a agentes investigados naquela operação, mas não há relação lógica de vinculação com o dolo fiscal propriamente dito e, por essa razão, se pode concluir que é inaplicável ao caso concreto a parte final do art. 150, § 4º, do CTN, que excetua da regra decadencial ali prevista a hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Defendem, assim, que o ano-calendário de 2010 já se encontrava atingido pela regra de homologação tácita por decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, de modo que não poderia ter sido objeto da autuação aqui guerreada.

Segundo os Impugnantes não é por ter sido exigida multa majorada que automaticamente está permitida uma acusação de dolo, pois a acusação - e a própria multa - dependem da demonstração de que seu fundamento (o dolo) efetivamente ocorreu no caso concreto (prova a cargo da fiscalização, de quem parte o libelo).

Os pagamentos realizados e as despesas incorridas no âmbito dos contratos de prestação de serviços celebrados entre a requerente (PEM) e as empresas ENERGEX, YELLOWWOOD, PATACCAS, SINERGIA, MSML e KMX não tiveram como finalidade ocultar a ocorrência do fato gerador - tanto é assim que a própria fiscalização constatou o recolhimento de tributos federais e municipais naqueles pagamentos ao cotejar o valor das notas fiscais com os valores creditados. Quem age com dolo

em relação ao fisco não se dá ao trabalho de recolher impostos, tanto na fonte quanto na pessoa jurídica beneficiária.

Ressaltam que se submeteu aos tributos incidentes na fonte sobre suas receitas, conforme se pode constar do exame da DIPJ do ano calendário de 2010 e dos informes de rendimento - o que pode ser constatado também a partir do confronto entre os valores das notas fiscais de serviços e o montante dos pagamentos realizados - afastando-se assim qualquer dúvida quanto à aplicação do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional no presente caso.

Ao final, concluem que não havendo dolo (intenção de lesar o fisco), ainda que os pagamentos decorram de ilícitos outros (formação de cartel ou vantagens indevidas), é certo que cabe ao fisco provar especificamente o dolo em matéria tributária, de modo que a singela acusação fazendária, desprovida da prova do referido dolo, não pode por si só autorizar o deslocamento da regra de contagem do prazo decadencial (art. 150, § 4º, do CTN).

DA NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DO LUCRO

Argumentam que como houve a desconsideração da maior parte das despesas impõem-se a aplicação do art. 530, II, b, do RIR, segundo o qual o imposto será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando a sua escrituração relevar vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real. Colaciona julgados do antigo Conselho de Contribuintes e do CARF.

DA EXIGÊNCIA CONCOMITANTE DO IRF POR PAGAMENTO SEM CAUSA E IRPJ EM RAZÃO DA GLOSA DE DESPESAS

Asseveram que a tributação de fonte com reajuste da base de cálculo, como prevista no art. 61 da Lei n. 8.981/95, é incompatível com exigência simultânea de IRPJ e CSL pela glosa da respectiva despesa. Colaciona entendimento do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

*Defendem que a glosa das despesas, cujas contrapartidas são os pagamentos considerados sem causa, **não permite a exigência do IRF** com fulcro no art. 61 da Lei nº 8.981/95, pois, trata-se de um “bis in idem”.*

Alegam que tal lançamento penaliza duplamente a pessoa jurídica: (a) uma vez, na condição de contribuinte do IR e da CSL (posto que a glosa conduz a uma exigência daqueles tributos à alíquota conjunta de 34% e, no caso concreto, com a multa majorada de 150%); e (b) outra vez, na condição de fonte pagadora (situação em que o IRF é exigido à alíquota de 35%, com recomposição da base de cálculo e com a multa igualmente majorada).

Defendem que a fiscalização sequer comprovara o dolo na autuação aqui guerreada (limitou-se a alegar o comportamento ilícito, sem demonstrar a ilicitude fiscal propriamente dita), mas a bem da verdade todos os pagamentos foram tecnicamente necessários à manutenção da fonte produtiva.

DA IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA

Defendem que a sistemática de apuração e recolhimento do IRPJ e da CSL se dá em bases correntes, com a antecipação mensal do quantum devido no encerramento do ano-calendário, o que significa que o recolhimento estimado periodicamente está contido no recolhimento final.

Assim, a multa de lançamento de ofício do tributo não recolhido no encerramento do período de apuração anual constituiria penalidade que engloba a falta de recolhimentos estimados, caracterizando uma dupla penalização do contribuinte.

Aduzem que o recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de recolher o imposto no fim do ano e, pelo princípio da absorção, a conduta meio é absorvida pela conduta principal, pelo que deve ser afastada a cominação de multa isolada - exigida pelo suposto descumprimento da conduta meramente intermediária.

Defendem ainda que tanto a multa de lançamento de ofício, cuja previsão legal reside no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96, quanto a multa isolada, prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96, incidem sobre a mesma base de cálculo, qual seja, a diferença de valores entre o contido na declaração e aquele obtido após a auditoria com a adição de exclusões indevidamente efetuadas na base de cálculo e essa dupla incidência da norma tributária sobre a mesma base de cálculo configura o “bis in idem”, que é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Desta forma, não pode ser mantida a aplicação cumulativa da multa de ofício com a multa isolada.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já teria pacificado o tema, restando vedada a cominação concomitante da multa de ofício com a multa isolada relativa à ausência de recolhimento por estimativa. Como se isto não bastasse, o órgão máximo do Conselho já decidiu que a multa isolada somente poderá ser aplicável em eventual fiscalização durante o ano-calendário em que ausente o recolhimento por estimativa. Colaciona julgado.

DA DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS PARA FINS DE CSL

Argumentam que para fins de CSLL não prevalecem as mesmas regras existentes para o IRPJ no tocante à dedutibilidade de despesas. Para fins de IRPJ, com efeito, as regras sempre foram muito mais detalhadas - e os limites de dedutibilidade para fins de CSL são diferentes.

Asseveram que nenhum dos gastos glosados nos presentes autos estão afeitos às novas limitações criadas pela Lei 9.249/96, pelo que a glosa levada a efeito se reporta a gastos que passam ao largo daquele diploma - cujo art. 13, aliás, sequer foi citado como fundamento legal do lançamento pela autoridade fazendária.

Segundo os Impugnantes, no que se refere à CSLL não cabe examinar a necessidade das despesas para fins de manutenção da fonte ou a usualidade das mesmas na atividade da empresa, já que tais critérios seriam aplicáveis unicamente ao IRPJ.

Aduzem que desde que as despesas tenham sido escrituradas e sejam comprovadas por qualquer forma admitida pelo direito, e não estando enquadradas no art. 13 da Lei 9.249/95, as despesas são perfeitamente dedutíveis para fins de CSLL. Colaciona julgados do CARF.

Concluem que nenhum dos gastos glosados nos presentes autos se enquadra nos tipos legais de indedutibilidade. Portanto, ainda que prevaleça, no caso destes autos, a indedutibilidade de gastos ou dispêndios para fins de IRPJ, mesmo assim não prevalecerá a indedutibilidade para fins de CSL, cujas regras são específicas e, portanto, não estão adstritas aos critérios do art. 299 do RIR.

DA NÃO EXIGÊNCIA DO IRRF COM AMPARO EM CAUSA MERAMENTE ILÍCITA

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

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

DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO IRRF SOBRE PAGAMENTO EFETUADO POR TERCEIROS

Segundo os Impugnantes a legislação determina que serão tributados os pagamentos efetuados por pessoa jurídica a beneficiários não identificados ou quando não for identificada a causa destes pagamentos. Ou seja, o sujeito passivo do imposto de renda retido na fonte nesta situação seria a pessoa jurídica que realiza estes pagamentos.

Contudo, no presente caso os pagamentos supostamente sem causa foram efetuados por pessoa jurídica distinta da requerente, quais sejam, a PROJETEC e a TIPUANA, não havendo qualquer pagamento realizado diretamente pela requerente (PEM Engenharia), informação corroborada pela própria Fiscalização (itens 4.3 e seguintes do Termo de

Verificação da Ação Fiscal), conforme os quadros sintetizando os detalhes de cada pagamento entendido como sem causa (data, valor e empresa pagadora).

*Entendem que **não é possível imputar-lhe o ônus da retenção do IR sobre tais pagamentos, ainda que efetuados à sua conta e ordem**, pois o legislador optou pela responsabilidade objetiva da pessoa jurídica que efetivamente creditou os valores aos beneficiários. Colaciona julgados do CARF.*

Segundo os Impugnantes a Receita Federal do Brasil teria dado interpretação restritiva ao art. 717 do RIR quando se trata de pagamentos efetuados a conta e ordem de terceiros, por meio da Solução de Consulta nº 360 de 16 de Setembro de 2009.

Defendem, portanto, que quem efetivamente credita um valor ao beneficiário é que deve reter o imposto de renda na condição de responsável, figurando como fonte pagadora, desde que, por óbvio, haja previsão para a sua retenção na fonte.

***Não negam que a PEM Engenharia celebrou contratos de prestação de serviços de administração de contas a pagar e contas a receber com a TIPUANA e a PROJETEC, e não se pretende invalidar o negócio jurídico ali firmado.** Mas os contratos celebrados não têm o condão de modificar o sujeito passivo da obrigação tributária, conforme determina o art. 123 do Código Tributário Nacional.*

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

DA DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS

Defendem, quanto às despesas glosadas, que as acusações fiscais são lacônicas, não há razões de ordem lógica para que se repute ideologicamente falsos os documentos apresentados pelo contribuinte com amparo unicamente na relação de parentesco entre os titulares das empresas. O fato de haver prestação de serviços entre empresas pertencentes a parentes não é, por si só, fundamento para a acusação de que há falsidade ideológica, sobretudo quando a receita decorrente desses serviços foi integralmente tributada na empresa beneficiária.

Alegam ausência de falsidade ideológica com o propósito de pagar impostos, já que sob a ótica fiscal nenhum benefício decorreria desse procedimento.

Asseveram que o dever de demonstrar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é, privativamente, da autoridade fiscal. Ausente qualquer materialidade do ilícito praticado, deve prevalecer a validade dos negócios com respaldo nas notas fiscais de serviço emitidas e a comprovação

dos pagamentos líquidos já descontados os tributos incidentes na fonte (PIS, COFINS, IRE e CSL), bem como o pagamento do imposto sobre serviços (ISS).

No que se refere especificamente aos negócios celebrados com a empresa KMX PARTICIPAÇÕES, além dos comprovantes de pagamento e notas fiscais, tanto a requerente (PEM Engenharia) quanto a contratada apresentaram declaração discriminativa dos serviços prestados, consistentes no levantamento e catalogação de documentação técnica e administrativa para envio ao arquivo morto, bem como organização da documentação de obra contratada com a Eletronorte.

Pelas mesmas razões adotadas nos tópicos anteriores, seria descabida a multa qualificada prevista no § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, em face da ausência de qualquer das condutas ali tipificadas: sonegação, fraude ou conluio no intuito (dolo específico) de camuflar os fatos geradores das obrigações tributárias.

Em sessão de 29 de junho de 2016, a 2ª Turma da Delegacia de Julgamento de Brasília, por unanimidade de votos, rejeitou as questões preliminares de decadência e de erro na identificação dos sujeitos passivos e, no mérito, por maioria de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo incólume o crédito tributário exigido, bem como a responsabilidade solidária do Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto. Na oportunidade, foi vencido o Julgador Plínio Rodrigues Lima, que votou pela procedência parcial da impugnação, apenas para afastar as exigências de multas isoladas.

Com a ciência da decisão, a empresa e o responsável solidário apresentaram Recurso Voluntário conjunto (p. 5.758 e seguintes) em que repetem, basicamente, os argumentos da impugnação.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual dele conheço.

Como a Recorrente e o responsável solidário questionaram diversos itens relativos à autuação, faremos a análise tópica de todos os pontos controvertidos.

a) Do erro na identificação dos sujeitos passivos

Neste tópico, entende a defesa que o Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto figura ilegalmente como sujeito passivo da obrigação tributária, dado que ele não teria tido participação nos atos que redundaram nas autuações.

Aduz, ainda, que as declarações prestadas nos termos de colaboração premiada e nos acordos de leniência da Operação Lava Jato não se confundem com os ilícitos tributários previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64.

Curiosamente, a defesa também alega que é incorreta a manutenção da empresa no polo passivo da autuação, pois segundo seu entendimento (grifos no original):

*Com efeito, a responsabilidade imposta a terceiros pelo art. 135 do CTN é de **natureza pessoal** e implica na **exclusão do contribuinte do polo passivo da obrigação tributária**. A imputação da prática de atos maliciosos contra a própria pessoa jurídica (contribuinte) afasta a **solidariedade** prevista no art. 134 do CTN (hipóteses de responsabilidade advindas da mera culpa do responsável), de modo que o indivíduo que atuou com dolo assume então com **exclusividade** a responsabilidade pessoal pela dívida tributária.*

Em síntese, na visão da defesa houve duplo erro na imputação das autuações ou, como ela própria sugere:

*Mas é certo que no caso destes autos de infração há de prevalecer **apenas uma das seguintes situações: (a)** ou bem houve dolo da parte do responsável Augusto Ribeiro de Mendonça Neto, de modo que a pessoa jurídica deve ser excluída do polo passivo da autuação (por força do art. 135 do CTN); **(b)** ou não houve dolo, e neste caso o ano-calendário 2010 não poderia ser atingido pela autuação por força da regra decadencial do art. 150, § 4º, do CTN.*

O argumento não prospera, posto que não há base jurídica ou decorrência lógica para as duas possibilidades aventadas e, nesse contexto, apenas revela a tentativa de transferir toda a responsabilidade para a pessoa do Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto, isentando a empresa PEM dos atos por ele praticados.

Com efeito, confunde-se a defesa na interpretação dos institutos veiculados pelo Código Tributário Nacional.

No caso dos autos, é indubitoso e carece de maiores digressões o fato de que a PEM figura como contribuinte dos tributos e infrações autuados, assim como não exige esforço perceber que o Sr. Augusto Ribeiro, titular e administrador da empresa, foi incluído como responsável solidário por força dos atos ilícitos que reiteradamente praticou.

É cediço que a responsabilidade prevista no artigo 135, III, do CTN **não exclui** a obrigação a cargo do sujeito passivo original, que é definida em outro artigo e capítulo do Código. Esse ponto é absolutamente pacífico e incontroverso no âmbito deste Colegiado, ante o entendimento de que a responsabilidade solidária não afeta, prejudica ou mitiga o ônus do contribuinte. A matéria já foi apreciada dezenas de vezes e em nenhuma delas restou prejudicada a possibilidade de exigência dos créditos da pessoa jurídica.

Inexiste no CTN qualquer previsão nesse sentido. Ao atribuir responsabilidade pessoal ao administrador que agiu com excesso de poderes ou infração à lei, este se posiciona como solidário em relação à empresa, que é a titular da obrigação tributária e a efetiva contribuinte do IRPJ e da CSLL.

Afasto, portanto, a preliminar de erro na imputação dos sujeitos passivos, por entender que não merece reparos a qualificação promovida pela autoridade fiscal.

b) Da preliminar de decadência

Aduz a Recorrente que não houve a comprovação de dolo, fraude ou simulação e que, por força disso, deveria ser aplicável aos lançamentos a regra do artigo 150, § 4º, do CTN, de forma que não poderiam ser alcançados os fatos relativos ao ano-calendário de 2010, especialmente no caso do IRRF.

Pois bem.

A ciência dos autos de infração ocorreu em 2 de dezembro de 2015 e o contribuinte optou pelo regime anual de apuração para o ano-calendário de 2010.

Diante desses fatos, torna-se irrelevante a análise sobre a regra aplicável para a contagem do prazo de decadência (ao menos para o IRPJ e para a CSLL), pois em qualquer hipótese constata-se, à evidência, que esta não se materializou.

Os dispositivos legais que regem a matéria são bastante conhecidos:

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.”

e

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;

(...).

Como visto, a ciência dos lançamentos ocorreu em dezembro de 2015, dentro do prazo conferido à autoridade fiscal para apreciar e autuar fatos relativos ao ano de 2010.

Com a publicação do Recurso Especial n. 973.733/SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, que teve como relator o Ministro Luiz Fux, a matéria encontra-se definida no âmbito do Superior Tribunal de Justiça e deve, portanto, ser seguida neste Colegiado, nos seguintes termos:

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 quinquenal 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 incorre, 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).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de

Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

(...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (destaques do original)

Na hipótese dos autos, restou comprovada a conduta dolosa dos responsáveis pela empresa, como será demonstrado mais adiante, razão pela qual também se aplica ao IRRF a contagem do prazo prevista no artigo 173, I, do CTN.

Afasta, portanto, a preliminar de decadência suscitada pela defesa.

c) Do mérito - sobre a necessidade de arbitramento

Entende a defesa que em razão de grande parte das despesas terem sido glosadas seria obrigatória a adoção do arbitramento do lucro, ante a imprestabilidade da escrituração para determinar o lucro real.

Como se sabe, a matriz legal do arbitramento é o artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda, a seguir reproduzido na parte que interessa ao presente julgado:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

(...)

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

(...)

b) determinar o lucro real;

A imprestabilidade reclamada pelo inciso II, b, diz respeito à impossibilidade de determinação do lucro real, o que efetivamente não ocorreu no caso em tela.

O que a fiscalização promoveu foi a glosa de boa parte das despesas incorridas pela empresa, devidamente comprovada como inexistentes e/ou sem causa, visto que os serviços contratados com empresas de familiares do seu titular jamais foi prestado.

É interessante notar que os registros contábeis refletiram, ainda que de forma imprópria, as despesas relativas aos contratos. O vício não está propriamente na falsidade dos registros, mas na conduta dolosa de celebrar contratos com partes tecnicamente incapazes de prestar os serviços contratados ou, ainda, com a absoluta certeza de que estes jamais foram o objeto das negociações, que serviram apenas para transferir, de modo ilícito, recursos para empresas relacionadas.

O argumento de defesa é conhecido, por ser sempre o mesmo: quando a autoridade apura o lucro real clama-se pelo arbitramento e quando se arbitra pugna-se pela possibilidade de apuração do lucro real.

É fácil perceber que ao longo de toda a fiscalização, em que foram lavrados **dezenas de termos de intimação**, em nenhum momento as empresas informaram que os seus registros contábeis eram imprecisos ou apresentavam vícios; pelo contrário, sempre se manifestaram no sentido de que toda a escrituração atendia aos requisitos legais.

Agora, apenas em sede de impugnação, clamam pela imprestabilidade de tudo o que consideravam legítimo e idôneo.

No caso dos autos verifica-se que a autoridade simplesmente glosou as despesas comprovadamente indedutíveis, por inexistentes ou não justificadas, e mediante tal procedimento logrou êxito em apurar, de forma precisa, o lucro real dos períodos, recompondo a base que deveria ser oferecida à tributação e aplicando, nos termos da lei, os acréscimos pertinentes.

O procedimento adotado não merece reparos, razão pela qual entendo que não podem prosperar os argumentos dos recorrentes.

d) Da exigência simultânea do IRRF com as glosas relativas à apuração do IRPJ e da CSLL

Neste ponto, entende a defesa que se houve a glosa, para fins de IRPJ e CSLL, de despesas cuja contrapartida foram os pagamentos considerados sem causa, não poderia ser exigido o IRRF com fulcro no artigo 61 da Lei n. 8.981/95, por se tratar de *bis in idem* que não pode ser acolhido.

Como visto, a matriz jurídica para o IRRF é o artigo 61 da Lei n. 8.981/85:

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.

Verifica-se que a incidência do IRRF na hipótese decorre da entrega de valores a terceiros sem a comprovação da operação que lhes deu causa.

Trata-se de incidência autônoma e com base de cálculo específica, sem qualquer relação com a apuração do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual.

No caso dos autos não podemos olvidar que é indubitoso o fato de que as despesas glosadas se referiam a operações fraudulentas, cuja origem não foi comprovada ou sequer existiu.

A interpretação dos dispositivos do artigo 61, da Lei n. 8.981/95, nos leva a concluir que o fato jurídico que enseja o IRRF decorre de pagamentos sem causa (§ 1º) e a base de cálculo é fixada depois do reajustamento do rendimento bruto (§ 3º).

A hipótese se amolda ao caso em tela porque restou provado que as despesas contabilizadas pela recorrente com as empresas do grupo familiar, que apenas emitiam notas fiscais, eram inidôneas e inexistentes, razão pela qual deve ser aplicado o comando legal.

Contudo, alega a Recorrente precedentes do CARF que suportariam a sua pretensão, no sentido de que só caberia a incidência de IRRF se as despesas não fossem glosadas.

Embora existam posições divergentes no Conselho, filio-me à corrente que não vê obstáculos à exigência em paralelo do IRRF (sobre pagamentos sem causa ou a beneficiário não comprovado) com o IRPJ e a CSLL, devidos ante a glosa de despesas comprovadamente fictícias.

Aliás, há julgados bastante recentes que corroboram esse entendimento, conforme decisão a seguir reproduzida:

Acórdão 1402-002.210

Sessão de 08/06/2016

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

CONCOMITÂNCIA DE INCIDÊNCIA DE IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS E DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA.

*Quando não for comprovada a causa do pagamento, incide o IRRF. Por outro lado, uma despesa fictícia deve ser glosada, para que IRPJ e CSLL incidam sobre as bases de cálculo corretas. Consequentemente, se um contribuinte efetua pagamento por serviço e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não prova a efetiva prestação, **incidem IRPJ/CSLL pela glosa da despesa e IRRF devido à ausência de causa para o pagamento.***

É incorreto afirmar que o reajustamento da base de cálculo do IRRF só deve ser feito quando a fonte pagadora assume o ônus do imposto, pois essa é apenas uma das hipóteses. O art. 674 do RIR/99 prevê outras: pagamento a beneficiário não identificado, ou falta de comprovação da operação ou de sua causa.

Com a devida vênia àqueles que pensam de forma diferente, a questão é relativamente simples: se as despesas não existiram a glosa deve ser efetuada, por expressa

determinação legal, até porque o lucro foi indevidamente reduzido e precisa ser recomposto e a diferença oferecida à tributação.

Por outro lado, há dispositivo expresso que determina a incidência do IRRF quando não houver causa para o pagamento.

Não há de se falar em concomitância ou *bis in idem* porque são fatos jurídicos distintos (despesas inexistentes e pagamento sem causa), com matrizes e fundamentos legais também diferentes.

Note-se que se não houvesse o pagamento, ainda assim a glosa deveria ser efetuada e o IRPJ e a CSLL seriam devidos, embora, nesta situação, não seria exigível o IRRF.

O pagamento de uma despesa fraudulenta não se confunde com a escrituração indevida, até porque tratamos de matrizes jurídicas diferentes, razão pela qual não se verifica dupla penalização (tributos não se prestam a isso, como se sabe) ou *bis in idem* sobre único fato, como alega a Recorrente.

Ademais, ainda que se possa pensar de forma distinta, com base numa interpretação econômica das regras tributárias, convém ressaltar que é vedado a este Conselho negar eficácia a norma tributária vigente e válida:

Súmula CARF n. 2

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

Portanto, conclui-se que não há vedação para a exigência em paralelo de IRRF (sobre o pagamento sem causa) e do IRPJ e da CSLL (pela glosa de despesas fictícias); trata-se de fatos distintos que devem ser apurados e autuados, sem margem para discricionariedade, como determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

O tema foi enfrentado em detalhes pela decisão recorrida, nos seguintes termos, que acolhemos e ratificamos:

No caso concreto, os Impugnantes não negam a ocorrência dos aludidos pagamentos, contudo, não comprovam a operação, e, por se tratar de um mesmo grupo familiar de empresa, é de se aplicar o dispositivo legal de tributação exclusiva de fonte (art. 674 do RIR/99), ante a presunção de envio de rendimentos a pessoas ligadas à empresa.

Ademais, como defendido em linhas passadas, os documentos trazidos aos autos (notas fiscais de serviço) embora emitidos por pessoa jurídica não considerada ou declarada inapta, são, para efeitos tributários, inidôneos. Ou seja, a exigência do IRRF, por alegado pagamento sem causa, merece ser mantida, ante a ausência de elementos seguros que demonstrem a causa dos pagamentos efetuados às citadas empresas. Nota-se que os documentos juntados pela Contribuinte, quando muito, demonstrariam a assunção da despesa ou custo, mas não a causa do pagamento realizado e as Notas Fiscais juntadas aos

autos, por si só também não são documentos hábeis para a comprovação do serviço.

Exige-se, no caso, a comprovação, pelo contribuinte, da efetiva prestação pelo terceiro dos serviços contratados. Seria indispensável a apresentação de relatórios dos serviços prestados, detalhamento expreso dos serviços executados, de propostas técnicas firmadas entre as partes, papéis de trabalho, relatórios de consultoria, laudos, pareceres conclusivos com avaliação dos serviços pactuados e resultados finais do serviço, mormente se considerado o fato de que os pagamentos realizados foram de grande vulto para a Contribuinte.

*Assim, caracterizado o efetivo pagamento e não comprovada a operação (nota fiscal ideologicamente inidônea) é devido o lançamento do IRRF concomitante com a glosa da despesa no IRPJ, tema já estudado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB e externado na Solução de **Consulta Interna nº 11 - Cosit, de 8 de maio de 2013, assim ementada** (grifei):*

Ementa: O registro contábil de despesa amparado em nota fiscal inidônea não autoriza, por si só, além da exigência do IRPJ (em face da glosa da despesa inexistente ou não comprovada), a cobrança pelo Fisco do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

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

Nessa toada, no presente caso, portanto, há duas incidências distintas: 1) o IRRF exigido da autuada na condição de responsável (fonte pagadora de rendimentos) que não se desincumbiu de seu dever de identificar a causa do pagamento e, por consequência, permitir ao Fisco confirmar a regular tributação de eventual rendimento auferido por este beneficiário, e 2) o IRPJ exigido da autuada na condição de contribuinte que deixou de auferir lucro, em razão da dedução de custos e/ou despesas que não foram regularmente provadas.

Ademais, não pode prosperar a tese de "aproveitamento" dos tributos retidos, porventura pagos pelas pessoas jurídicas supostamente contratadas, pela ausência de identidade entre os sujeitos passivos, à luz do que estabelece o artigo 166 do CTN.

e) Da multa de ofício cumulada com a multa isolada

Sobre o tema, aduz a defesa que:

Os autos de infração ora impugnados também merecem revisão no que diz respeito à cominação da multa de ofício, em razão da ausência de pagamento do IRPJ e CSL (Lei n.º 9.430/96, art. 44, I), exigida indevidamente em conjunto com a multa isolada por

falta de recolhimento dos referidos tributos no regime de estimativa mensal (idem, II, a e b).

Esta Turma tem decidido, a exemplo de outros colegiados do CARF, no sentido de que a multa isolada, na anterior redação do artigo 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser afastada em observância ao princípio da consunção.

Como se sabe, o princípio da consunção (também denominado princípio da absorção) aplica-se quando há uma sucessão de condutas tipificadas que, em razão de um nexo de dependência intrínseco, permite que a infração mais grave absorva aquelas de menor intensidade, em razão do brocardo *lex consumens derogat lex consumptae*, o que equivale a dizer que o crime-fim absorve o crime-meio.

Essa teoria encontra suas raízes na famosa *double jeopardy clause*, preceito fixado pela 5ª Emenda à Constituição dos Estados Unidos, que determina que *ninguém poderá ser por duas vezes ameaçado em sua vida ou saúde pelo mesmo crime*, o que se constitui, há tempos, na aplicação da clássica regra que veda a dupla punição em razão do mesmo fato, tal como garantida pelo princípio *ne bis in idem*, conforme a inteligência da Súmula 105 deste Conselho:

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

Contudo, o papel precípua do julgador é o de analisar o conjunto normativo vigente e aplicável ao tempo dos fatos.

Assim, na hipótese dos autos, convém destacar que houve alteração no comando original do artigo 44, oriunda da redação que lhe foi dada pela Lei n. 11.488/2007, fruto da conversão da Medida Provisória n. 351/2007.

Penso que a alteração buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da Súmula 105 deste Conselho, que conferiu, à luz do artigo 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

Ocorre que a partir da nova redação inexistente dúvida, vale dizer, não se vislumbra mais qualquer impedimento jurídico para a aplicação concomitante das multas previstas nos incisos I e II, "b", do artigo 44:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

(...)

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

Como no caso dos autos as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do artigo 44 entendo como jurídica e obrigatória a aplicação das multas nele previstas.

f) Da dedutibilidade das despesas em relação à CSLL

A defesa pugna que para fins de CSLL não prevalecem as mesmas regras existentes para o IRPJ no tocante à dedutibilidade de despesas. Para fins de IRPJ, com efeito, as regras sempre foram muito mais detalhadas - e os limites de dedutibilidade para fins de CSLL são diferentes.

Já nos manifestamos em diversos outros julgados pela possibilidade de aplicação do conceito de despesas necessárias, veiculado pelo artigo 299 do RIR, à apuração da base de cálculo da CSLL.

Com efeito, sabe-se que a indedutibilidade de despesas para fins de IRPJ não se aplica, em todos os casos, para fins de CSLL. O discrimen, segundo penso, está na legitimidade das despesas analisadas.

Na hipótese dos autos, resta evidente a ilicitude das despesas contraídas, que são produto do ajuste doloso perpetrado entre as empresas do grupo familiar capitaneado pela Recorrente.

Não se pode olvidar que as despesas em questão, além de não serem dedutíveis de acordo com a legislação do imposto de renda, efetivamente se referem a operações não comprovadas e/ou inexistentes, sem qualquer benefício para a Recorrente, posto que os serviços jamais foram prestados.

Aqui não se cuida do conceito jurídico de dedutibilidade, mas do fato que despesas fraudulentas não podem ser opostas a direito público indisponível, consubstanciado na correta apuração da base de cálculo dos tributos devidos.

Penso que não existe margem para discussão, pois não se pode aceitar que despesas inexistentes e fraudulentas reduzam o valor devido pela pessoa que dolosa e artificialmente delas se valeu; admitir tese em contrário seria reconhecer o aproveitamento de uma vantagem ilícita, indevida e descabida, situação que não encontra amparo no ordenamento.

g) Da possibilidade de se exigir IRRF sobre pagamentos sem causa "meramente ilícitos"

Neste tópico, a defesa busca apresentar a tese de que a "mera ilicitude" não justifica a incidência do IRRF, nos seguintes termos (destacaremos):

Independente da devolução do numerário e ainda que o IRF por pagamento sem causa seja incobrável, no caso concreto (na medida daquela devolução), certo é que o art. 61 da Lei nº

8.981/95 não contempla a incidência do imposto na fonte em face de pagamentos com causa ilícita – pois o fundamento da exigência reside apenas na ausência de causa (“pagamentos sem causa”).

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

Penso que a noção de ilicitude jamais pode ser acompanhada, na mesma frase e contexto, do advérbio "meramente" (simplesmente, apenas), como se isso pudesse produzir benefícios ao infrator.

O argumento da Recorrente parece contrariar a máxima de que "ninguém pode se beneficiar da própria torpeza" (*Nemo auditur propriam turpitudinem allegans*), ao defender que uma causa ilícita não preenche o requisito de "ausência de causa" mencionado pela lei.

Confesso que não consigo distinguir a *ausência de causa* da chamada *causa ilícita*; é evidente que ao se referir a pagamento sem causa quis o legislador cuidar das hipóteses em que não há motivo ou contrapartida para a realização do pagamento. O campo da ilicitude não está expressamente previsto na norma **justamente porque se enquadra, automática e inexoravelmente, no conjunto anterior.**

Explicamos: ou algo é lícito (fundamentado, justificado, com causa) ou é ilícito (ilegal, ilegítimo, sem causa); não há outra opção, pois isso implicaria ofensa ao princípio do terceiro excluído.

Portanto, abstraindo do jogo de palavras, entendo que as condutas ilícitas, materializadas pelo pagamento de despesas inexistentes e/ou não comprovadas ensejam a incidência do IRRF à alíquota de 35%.

Ademais, não podemos olvidar o comando veiculado pelo artigo 118 do CTN, que vaticina:

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

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

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Verifica-se, portanto, que na espécie houve a ocorrência do fato jurídico previsto no artigo 61 da Lei n. 8.981/95, razão pela qual julgo corretos os lançamentos efetuados.

h) Do suposto erro na identificação do sujeito passivo

Defende a interessada que não lhe pode ser imputado o ônus da retenção do IR sobre os pagamentos sem causa, ainda que efetuados à sua conta e ordem, pois o legislador estabeleceu a responsabilidade objetiva da pessoa jurídica que efetivamente creditou os valores aos beneficiários. Assim, quem credita um valor ao beneficiário é que deve reter o imposto de renda na condição de responsável, figurando como fonte pagadora, desde que, por óbvio, haja previsão para a retenção na fonte.

Aduz que como os pagamentos foram efetuados por pessoas jurídicas distintas, PROJETEC e TIPUANA, a estas deveria ser imputada eventual infração.

Acerca da matéria, que foi detidamente analisada pela decisão recorrida, reproduzo e acolho, integralmente, os fundamentos lá esposados:

Em que pese a sua argumentação não lhe assiste razão, pois, como se demonstrará a Impugnante (PEM Engenharia) é o substituto legal tributário.

Vejamos que a obrigação tributária nasce por efeito da incidência da norma jurídica originária e diretamente contra o contribuinte ou contra o substituto legal tributário; a sujeição passiva é de um ou de outro, e, quando escolhido o substituto legal tributário, só ele, ninguém mais, está obrigado a pagar o tributo.

No caso em tela, trata-se de retenção exclusiva na fonte, onde o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário, eis a dicção legal (RIR/99):

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

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

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

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

Nesse regime, a fonte pagadora substitui o contribuinte desde logo, no momento em que surge a obrigação tributária. A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora.

A fonte pagadora, por expressa determinação legal, lastreada no parágrafo único do art. 45 do CTN, substitui o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo, cuja retenção está obrigada a fazer, caracterizando-se como responsável tributário.

Nos termos do art. 128 do CTN, a lei, ao atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, tanto pode excluir a responsabilidade do contribuinte como atribuir a este a responsabilidade em caráter supletivo.

Assim, em se tratando de retenção exclusiva na fonte, a fonte pagadora é a terceira pessoa vinculada ao fato gerador do imposto de renda, a quem a lei atribui a responsabilidade de reter e recolher o tributo.

No caso concreto, a terceira pessoa vinculada ao fato gerador do imposto é a PEM Engenharia, portanto, FONTE PAGADORA, porquanto é ela (PEM) a verdadeira tomadora dos serviços, é quem operacionaliza todo o trâmite visando à contratação de serviços de seu interesse; as notas fiscais de prestação de serviços são emitidas em seu nome; os custos são por ela suportados, contabilizados e levados a resultado.

Porém, numa relação contratual, os pagamentos aos prestadores de serviços são efetuados pelas empresas TIPUANA e PROJETEC. Trata-se de caso típico de pagamento por conta e ordem de terceiros.

Contudo, os contratos de prestação de serviços de administração de contas a pagar e contas a receber com a TIPUANA e a PROJETEC, não tem o condão de modificar o substituto tributário da obrigação tributária (no caso a PEM Engenharia), conforme determina o art. 123 do CTN.

Neste diapasão, não se pode conjecturar que um acordo entre as partes possa afastar o verdadeiro substituto legal tributário, do contrário seria admitir uma forma excepcional e não prevista em lei de isentar-lhe da exação lhe imposta, frontalmente repellido pelo nosso ordenamento jurídico tributário, na medida em que tal matéria está adstrita ao campo da reserva legal, onde só a Lei, esta entendida em seu sentido estrito, pode sobre ela dispor (art. 150, § 6º da CF, e art. 176 do CTN).

Logo, devemos concluir que o acordo feito entre a PEM Engenharia e as empresas TIPUANA e PROJETEC (que possuem a natureza de convenção particular e cujos efeitos não podem ser opostos à Fazenda Pública, consoante o disposto no art. 123 do CTN) não pode afastar a incidência da tributação na PEM Engenharia: verdadeira responsável pela retenção dos tributos na fonte.

Entendo correto o raciocínio, pois não se cogita que a interposição de terceiros na efetivação do pagamento tenha o condão de alterar a natureza jurídica da responsabilidade das partes.

Como visto, o pagamento por conta e ordem não altera o status original das partes envolvidas na operação e, no caso concreto, em que os recursos e o suposto destino dos serviços teriam como titular a PEM, devemos concluir que não houve erro na indicação do sujeito passivo.

i) Da multa qualificada

A defesa se insurge contra a qualificação das multas, por entender que não restaram comprovadas as condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502/64.

O argumento não procede, pois veremos que apesar do acesso aos elementos probatórios e documentos produzidos pela Polícia Federal e pelo MPF, na Operação Lava Jato, conforme autorização de compartilhamento de informações assinada pelo Juiz Federal Dr. Sergio Moro, a autoridade lançadora realizou completo levantamento das operações da Recorrente, diligenciando nas empresas supostamente contratadas e dando à Recorrente plena oportunidade de comprovar a regularidade e a origem dos pagamentos efetuados.

Os mencionados dispositivos estabelecem:

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

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

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

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

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

Entendo que as figuras foram expressa e objetivamente demonstradas pela autoridade fiscal, de modo que as condutas da recorrente se amoldam perfeitamente às hipóteses legais.

A fraude e o intuito doloso de sonegar tributos são incontroversos e foram plenamente comprovados, como noticia o extenso Termo de Verificação lavrado pela autoridade fiscal (99 páginas), do qual reproduzimos os seguintes excertos:

O sujeito passivo procurou modificar as características essenciais dos fatos geradores ao tratar os custos e despesas contabilizados e os pagamentos efetuados como legítimos e necessários, com causa e em retribuição a operações comprovadas. Todavia, como demonstramos, as operações que originaram os pagamentos não foram comprovadas e os documentos de suporte apresentados eram ideologicamente falsos. Os contratos se referiam a serviços fictícios. O sujeito passivo contabilizou as despesas e custos associados a esses pagamentos como dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL a

pagar. Em consequência reduziu dolosamente o montante devido desses tributos e, dessa forma, cometeu fraude.

(...)

As fraudes foram praticadas mediante ajuste doloso com uma grande diversidade de contrapartes, configurando o conluio. Essas contrapartes, representadas pelas empresas emitentes das notas fiscais de prestação de serviços inidôneas, pois os serviços eram fictícios e nunca foram prestados, colaboraram de forma consciente com o sujeito passivo para viabilizar a execução das fraudes descritas.

Deve-se concluir que os contratos celebrados entre a PEM e as empresas do grupo familiar são ideologicamente falsos e, portanto, fraudulentos, posto que os serviços supostamente pactuados jamais foram prestados.

Tal circunstância enseja não apenas a glosa das despesas, mas a efetiva qualificação das multas correspondentes, em observância ao que estabelece a legislação, pois a contratação dolosa e consciente de serviços que jamais foram prestados revela a tentativa da Recorrente em reduzir, de forma indevida e mediante despesas fictícias, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, assim como o pagamento sem causa justifica a majoração das infrações relativas ao IRRF.

Ressalte-se que em todos os casos foi dada oportunidade para que a Recorrente comprovasse, mediante documentos e registros idôneos, a origem e a efetividade dos contratos e pagamentos realizados, sendo que, invariavelmente, tal prova jamais foi produzida.

A título de argumentação, há processos que chegam ao CARF em que existe dúvida sobre a efetiva ocorrência de dolo ou fraude, pois, às vezes, a autoridade fiscal não logra êxito em demonstrar, para as autoridades julgadoras, os elementos necessários para a qualificação da conduta.

No caso dos autos a situação é completamente diferente: salta aos olhos todo o ardil intencionalmente orquestrado pela Recorrente e as empresas do grupo familiar com as quais celebrava contratos, que tinham como único objetivo conferir aparente regularidade a operações inexistentes.

O dolo dos agentes envolvidos, a fraude nas condutas e o objetivo de sonegar tributos foram amplamente demonstrados pela autoridade fiscal, sendo de rigor aplicar à hipótese a qualificação das multas, nos exatos termos do artigo 44, § 1º, da Lei n. 9.430/1996, com a redação vigente à época dos fatos.

j) Da responsabilidade solidária

Já nos manifestamos, em preliminar, sobre a correta imputação das autuações ao sócio administrador Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto.

Cabe inclusive ressaltar que a defesa, em certo momento, parece "reconhecer" a responsabilidade de seu sócio como alternativa e fundamento para a exclusão da

própria contribuinte do polo passivo da obrigação, como já demonstramos, apesar de também pugnar que o responsável solidário jamais agiu com excesso de poderes ou infração à lei.

Lembramos que a responsabilização tem como fundamento o artigo 135, inciso III, do CTN, especificamente em relação a atos praticados com infração à lei:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Para a aplicação do mencionado dispositivo compete à autoridade fiscal a comprovação, para além de qualquer dúvida, de que os administradores agiram com excesso de poderes ou infração à lei.

Os fundamentos para a responsabilidade solidária do Sr. Augusto constam do Termo de Verificação Fiscal e foram assim sintetizados na decisão recorrida:

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

Esse mesmo escopo probatório permite, indubitavelmente, concluir que os aludidos atos praticados pela contribuinte PEM Engenharia, o foram com a participação ou consentimento de seus administradores.

Com efeito, não é crível que o Senhor Augusto Ribeiro de Mendonça Neto, não tivesse pleno conhecimento que os supostos prestadores de serviço eram empresas que não possuíam capacidade técnica, operacional ou expertise para a prestação dos serviços contratados, mormente algumas eram empresas do mesmo núcleo familiar do Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto (conforme atesta organograma de fl. 5459).

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

Destarte, como restou demonstrado as operações realizadas entre a PEM Engenharia (com conhecimento do Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto) e as prestadoras de serviço (Energex, Yellowwood, Pataccas, Sinergia, MSML e KMX) todas pertencentes ao mesmo grupo familiar, buscavam tão somente a devida redução de tributos, via de consequência, inválidas na substância e na forma e cujos efeitos não podem ser admitidos pelo Fisco, tratando-se de verdadeira evasão fiscal.

Portanto, agiu o Senhor Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto com infração à lei, na medida em que autorizava ou concordava com a apropriação, pela contribuinte PEM Engenharia, de despesas não necessárias para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL e/ou despesas sabidamente fictícias, acobertadas por documentos ideologicamente falsos.

A leitura dos autos e do enorme volume de documentos colacionados nos leva a concluir que o Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto, ao assinar os diversos contratos de prestação de serviços tinha plena consciência de que os contratantes eram empresas de papel ou inexistentes, do seu grupo familiar, sem qualquer condição de atender aos objetos pactuados.

E, ainda que tal conhecimento não fosse *a priori*, ou seja, ao tempo da celebração dos contratos (o que mencionamos apenas por força de argumentação) resta evidente que havia total condição de se verificar, ante a não prestação dos serviços, que as empresas eram inidôneas e, como consequência, adotar as medidas cabíveis.

A ausência de qualquer contestação ou questionamento, aliada à recorrência dos pagamentos sem causa, por serviços que jamais foram prestados, nos permite afirmar, sem qualquer margem para dúvidas, que o responsável solidário tinha plena ciência e consciência da fraude que perpetrou.

Não podemos olvidar que a Recorrente é uma empresa de porte, que participou de obras e projetos de grande envergadura, individualmente ou mediante consórcio, o que simplesmente afasta qualquer possibilidade de que os contratos e acordos foram celebrados mediante simples erro ou culpa, sem conhecimento dos dirigentes.

Ao contrário: restou comprovado que os contratos serviam apenas para acobertar o esquema ilícito de transferência de recursos a terceiros, sob o disfarce de uma suposta prestação de serviços, que jamais ocorreu. Os montantes pactuados foram significativos e os pagamentos recorrentes, assim como era patente a incapacidade dos contratantes, como bem demonstrou a autoridade fiscal (trazendo aos autos, inclusive, fotos dos supostos estabelecimentos das empresas "noteiras").

Por fim, também não há como acolher o argumento de que algumas despesas, relativas aos contratos com as empresas ENERGEX, YELLOWWOOD, PATACCAS, SINERGIA, MSML e KMX, não poderiam ser glosadas apenas pelo fato de que pertencem ao grupo familiar do Sr. Augusto.

Em verdade e como já apreciado, o argumento nunca foi esse, mas sim o fato de que não houve comprovação, por meio de documentos idôneos, da efetiva prestação dos serviços. Conquanto a KMX, por exemplo, tenha apresentado declaração no sentido de que os

serviços foram prestados, isso não se mostra suficiente, pois há todo um conjunto de informações necessárias para a comprovação da prestação. Embora intimadas a prestar esclarecimentos, entendo que as partes não lograram êxito em comprovar as operações.

Em síntese, entendo que não merece reparos o excelente trabalho realizado pela autoridade fiscal, que demonstrou de forma cabal e inequívoca a materialidade dos fatos imputados à Recorrente e aos responsáveis solidários.

Ante o exposto CONHEÇO do Recurso Voluntário e, no mérito, voto por NEGAR-LHE provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator