



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>13896.724054/2015-63</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1101-002.173 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	29 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	NIPLAN ENGENHARIA S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2010

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

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.

**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: 2010

PAGAMENTO SEM CAUSA/OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA. CAUSA ILÍCITA.

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

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

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 para cobrança de Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda Retido na Fonte (IR-Fonte), referente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2010, no montante total de R\$ 4.238.744,80, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%.

2. Conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF), a fiscalização iniciou-se em 26/06/2015, 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.

3. 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.

4. 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.

5. No curso do procedimento fiscal, a autoridade fiscal apurou irregularidades tributárias relacionadas a **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, e (2) TECPLAN REPRESENTAÇÕES TÉCNICAS LTDA, CNPJ 56.827.314/0001-17, doravante TECPLAN.

6. Também apurou irregularidades tributárias relacionadas a **despesas e pagamentos** das operações do CONSÓRCIO 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 se comprovaram.

### Despesas realizadas com a empresa NIPLAN CONSTRUÇÕES

7. A autoridade fiscal intimou a contribuinte a apresentar documentos comprobatórios e esclarecimentos sobre as operações efetuadas com a empresa NIPLAN CONSTRUÇÕES. Intimada e reintimada a apresentar os referidos documentos e esclarecimentos, a contribuinte NIPLAN ENGENHARIA S/A não atendeu integralmente à solicitação fiscal. Da mesma forma, a empresa NIPLAN CONSTRUÇÕES, em diligência realizada pela Fiscalização, deixou de atender plenamente à intimação fiscal.

### Despesas realizadas com a empresa TECPLAN

8. A autoridade fiscal adotou procedimento semelhante ao item anterior e intimou a NIPLAN ENGENHARIA S/A a apresentar documentos e esclarecimentos sobre operações com a TECPLAN. Apesar de intimada e reintimada, a contribuinte não atendeu integralmente à

solicitação. Da mesma forma, a TECPLAN não atendeu plenamente à intimação em diligência da Fiscalização.

### **Despesas não comprovadas com as empresas JAMP e RIGIDEZ**

9. A contribuinte NIPLAN ENGENHARIA S/A foi intimada a apresentar documentos e esclarecimentos sobre as operações do CONSÓRCIO URC com as empresas JAMP e RIGIDEZ, para comprovar a efetiva prestação dos serviços, mas não conseguiu fazê-lo.

10. Intimada, a ENGEVIX, líder do referido Consórcio, admitiu expressamente que não houve efetiva prestação dos serviços pelas empresas JAMP e RIGIDEZ ao CONSÓRCIO URC.

11. O representante legal da JAMP informou que, em cumprimento ao dever de colaboração e ao compromisso legal de dizer a verdade sobre tudo o que lhe fosse perguntado, conforme disposto no art. 14, §4º da Lei 12.850/2013 e nos termos do acordo de colaboração premiada firmado com o MPF no âmbito da Operação Lava Jato, declarou que, em relação aos contratos especificados na planilha elaborada pela Fiscalização, parte ou a totalidade dos valores recebidos da ENGEVIX e do CONSÓRCIO URC não se referiam à efetiva prestação de serviços, tendo sido repassados a terceiros.

12. Quanto à parcela dos contratos que corresponderia a serviços efetivamente prestados, o representante da JAMP, sob intimação, não apresentou documentos comprobatórios.

13. Em relação às despesas relativas à empresa RIGIDEZ no Consórcio URC, as investigações da Operação Lava Jato constataram que a empresa era controlada pelo operador financeiro Alberto Youssef e se prestou à distribuição de propinas para agentes públicos e políticos mediante contratos fraudulentos firmados com o Consórcio URC.

14. O GFRAU – Grupo Especial de Combate à Fraude, da Divisão de Fiscalização da 8ª RF, mediante procedimento de diligência na empresa RIGIDEZ, constatou que a empresa e seus representantes não podem ser localizados no endereço cadastral informado à RFB a à JUCESP, bem como não possui capacidade operacional para cumprimento de seu objeto social, declarado como “Administração de Obras, Atividades de Consultoria em Gestão Empresarial, exceto Consultoria Técnica Específica”.

15. Diante dos fatos apurados o GFRAU providenciou a baixa de ofício da RIGIDEZ, conforme Ato Declaratório Executivo Derat São Paulo 336, de 22/05/2015. Com efeito, a Fiscalização promoveu a glosa das referidas despesas, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2010, bem assim, considerou que os aludidos pagamentos estariam sujeitos à tributação do IRRF à alíquota de 35%, com fundamento no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

16. A íntegra da narrativa dos fatos consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF) (e-fls. 1808-1884).

17. 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; não seria cabível a cobrança 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.

18. A narrativa dos fatos consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF) (e-fls. 548-563).

19. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 2010**

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: 2010

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.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA.

É legítima 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.

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 prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

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

Ano-calendário: 2010

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**

20. Em recurso voluntário, contribuinte e solidários apresentaram as alegações a seguir, cujos tópicos serão analisados em detalhe no voto.

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

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;

**Inconsistência da glosa de despesas de prestação de serviços**

d) atendeu todas as intimações fiscais e apresentou cinco 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) com base nessas provas, as acusações da autoridade fiscal de que as despesas não foram necessárias ou usuais se mostram insustentáveis, especialmente em relação às empresas Niplan Construções e Tecplan;

**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 no AIIM que a empresa teria sido utilizada para reduzir carga tributária e transferir recursos aos sócios;
- d) a Recorrente contesta essa presunção, pois ela não pode fundamentar autos de infração nem justificar a glosa das despesas com a Niplan Construções.

### **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;
- 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) a Recorrente 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) 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;

**v) 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) o prazo para cobrar o IRRF decaiu, pois a autoridade lavrou o AIIM em 21/12/2015, mais de cinco anos após as despesas supostamente sem causa ocorridas em 2010, exceto a de 31/12/2010;

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) no item 6 do AIIM, 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 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.

21. 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 20/12/2010, com base no § 4º do art. 150 do CTN.

22. É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

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

24. Cinge-se a controvérsia à incidência de IR-Fonte sobre pagamentos sem comprovação da operação ou da causa, bem como à glosa das despesas efetuadas com as empresas NIPLAN CONSTRUÇÕES e TECPLAN, por não serem necessárias à atividade da empresa, e das despesas lastreadas em documentos fraudulentos, relativas a serviços que não foram efetivamente prestados pelas empresas JAMP e RIGIDEZ ao CONSÓRCIO URC.

### **Preliminar de nulidade do auto de infração**

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

25. 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.

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

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

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

### **Mérito**

#### **Dedutibilidade de despesas**

29. 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.

30. 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*”.

31. Observa que os documentos societários, fiscais, contábeis e gerenciais apresentados ao Auditor Fiscal comprovam a prestação dos serviços no ano-calendário de 2010, o que torna insustentáveis as conclusões de que as despesas não foram necessárias ou usuais, especialmente quanto à NIPLAN CONSTRUÇÕES e à TECPLAN.

32. Registra que se o Auditor Fiscal tivesse constatado movimentações financeiras sem respaldo documental, poderia agir corretamente e até considerar distribuição disfarçada de lucros. Contudo, isso não ocorreu. Assenta que, ao desconsiderar as provas apresentadas e presumir irregularidades, o Auditor agiu com má-fé e presunção, condutas prejudiciais ao contribuinte.

33. Por fim, defende que a ausência de análise completa e conclusiva dos documentos apresentados demonstra a precariedade do trabalho fiscal e sustenta que a autoridade utilizou presunção simples, vedada pelo art. 142 do CTN, sem comprovar o fato gerador ou identificar corretamente a matéria tributável, motivo pelo qual requer o cancelamento dos autos de infração.

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

35. 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 empresa 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 empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

36. 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.

37. 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.

38. 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.

39. 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.

§ 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)

40. 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)

41. 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.

42. Conforme apurou a autoridade fiscal, o contribuinte não apresentou elementos que comprovassem a efetiva prestação dos serviços pela empresa NIPLAN CONSTRUÇÕES, tampouco demonstrou a necessidade desses serviços para sua atividade operacional. Diante disso, a fiscalização glosou as despesas registradas na escrituração de 2010, conforme relação que especifica e formalizou Auto de Infração IRPJ/CSLL/IRRF, vinculado ao processo administrativo nº 13896-724.054/2015-63. Na sequência, transcrevo os trechos relevantes (e-fls. 1814 e ss.):

#### **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 – TDPF 08.1.90.00-2015-01730-2/03, 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 CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA, CNPJ 02.763.210/0001-67, AXELPAR PARTICIPAÇÕES, 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, PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRADORA DE BENS LTDA. – EPP, CNPJ 09.035.103/0001-61, TECPLAN REPRESENTAÇÕES TÉCNICAS LTDA, CNPJ 56.827.314/0001-17, PCRN EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 10.954.320/0001-34, PHSF AUDITORIA E SERVIÇOS CONTÁBEIS 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.*

**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.*

**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 INTIMAÇÃO – 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 - Fomecedores 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 - Fomecedores 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 - Fomecedores nacionais	D	231.319,60		Pagamento 000045 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
22/04/2010	2.1.1.01.001 - Fomecedores 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 - Fomecedores nacionais	D	303.740,83		Pagamento 000047 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
10/09/2010	2.1.1.01.001 - Fomecedores 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 - Fomecedores nacionais	D	55.663,24		Pagamento 000049 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
21/06/2011	2.1.1.01.001 - Fomecedores 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 - Fomecedores 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 - Fomecedores nacionais	D	70.400,00		Pagamento 000051 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
08/09/2011	2.1.1.01.001 - Fomecedores nacionais	D	200.000,00		Pagamento 000051 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
08/09/2011	2.1.1.01.001 - Fomecedores nacionais	D	160.032,06		Pagamento 000052 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
21/09/2011	2.1.1.01.001 - Fomecedores nacionais	D	122.000,00		Pagamento 000052 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
21/09/2011	2.1.1.01.001 - Fomecedores 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 - Fomecedores nacionais	D	206.440,52		Pagamento 000053 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
21/10/2011	2.1.1.01.001 - Fomecedores nacionais	D	100.000,00		Pagamento 000053 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
21/10/2011	2.1.1.01.001 - Fomecedores 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 - Fomecedores nacionais	D	212.841,56		Pagamento 000057 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
21/12/2011	2.1.1.01.001 - Fomecedores 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 - Fomecedores nacionais	D	231.134,85		Pagamento 000060 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA
07/02/2012	2.1.1.01.001 - Fomecedores nacionais	D	200.000,00		Pagamento 000060 - NIPLAN CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA LTDA

[...]

Observa-se que, **a despeito dos exaustivos esclarecimentos solicitados por esta fiscalização no item 8.d do termo 03, o CONTRIBUINTE limitou-se a indicar “anexo 01” em sua carta, sem quaisquer palavras adicionais.**

**Cabe ressaltar que o item 8.d do termo 03 solicitou ao fiscalizado a apresentação de uma carta esclarecendo, de forma detalhada e exaustiva, para cada documento fiscal e para cada contrato, quais foram os serviços prestados pela NIPLAN CONSTRUÇÕES, sendo alertado de que os esclarecimentos deveriam 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”, deveriam 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, deveriam ser fornecidos detalhes que permitissem a esta fiscalização conhecer com exatidão quais foram os serviços prestados.

**No tocante ao conteúdo do anexo 01 limitou-se a apresentar cópias das notas fiscais 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 51, 52, 53, 57, 58 e 60, e dos comprovantes de pagamento relativos às notas fiscais 45, 46, 49, 51, 52, 53, 57, 58 e 60, deixando de apresentar os comprovantes de pagamento relativos às notas fiscais 43, 44, 47 e 48.**

**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.

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 NIPLAN CONSTRUÇÕES para efetuar a prestação de serviços para o CONTRIBUINTE, no entanto, o fiscalizado optou por nada apresentar.**

As notas fiscais apresentadas descrevem os serviços prestados 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 – TDPF 08.1.90.00-2015-01730-2/05, 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 fala em nome NIPLAN CONSTRUÇÕES, revelando íntima ligação com a mesma, e informa que esta empresa 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 na 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, 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. Conforme será relatado adiante há indícios de que a empresa NIPLAN CONSTRUÇÕES não prestou de fato quaisquer serviços para a NIPLAN ENGENHARIA, prestando-se tão somente para reduzir a carga tributária e transferir recursos aos sócios do fiscalizado.

Efetuada 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.**

Esta fiscalização **efetou 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 – TDPF 0819000-2015-02230-6/01, 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 quaisquer esclarecimentos ou contratos relativos aos supostos serviços prestados para o fiscalizado, bem como deixou de apresentar quaisquer documentos hábeis e idôneos para comprovar a efetiva prestação destes serviços.** As **folhas de pagamento** apresentadas pela NIPLAN CONSTRUÇÕES **são sintéticas, sem detalhamentos, mas mostram que a soma dos salários brutos mensais em 2010 e 2011 não superaram a R\$5.000,00, valor que não parece compatível com uma empresa que prestou serviços de engenharia para o fiscalizado em valores que somaram R\$3.733.360,64** em 2010 e 2011. A empresa NIPLAN CONSTRUÇÕES anexou à sua carta, **sem quaisquer esclarecimentos, cópia de pesquisa pública no**

*CREA-SP, órgão que fiscaliza as atividades de engenharia, na qual aparece MASSAYOSHI PAULO NISHIMURA registrado como engenheiro mecânico. Conforme visto anteriormente, MASSAYOSHI PAULO NISHIMURA ocupava o cargo de diretor presidente da NIPLAN ENGENHARIA, e detinha o controle da sociedade através de sua participação de 55,55% na sócia NIPLAN PARTICIPACOES LTDA - CNPJ 05.505.513/0001-78, a qual detinha 99,9% das ações do fiscalizado. Não parece razoável crer que os serviços de engenharia prestados pela NIPLAN CONSTRUÇÕES para a NIPLAN ENGENHARIA tenham sido prestados pelo presidente e controlador de ambas, mas ainda que o fosse, não foram apresentados documentos para comprovar quais serviços foram efetivamente prestados.*

**Diante das insuficiências ora relatadas, esta fiscalização encaminhou nova intimação à empresa NIPLAN CONSTRUÇÕES, através do TERMO DE INTIMAÇÃO – TDPF 0819000-2015-02230-6/02, cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência.**

[...]

*Cabe comentar o texto dos itens 2 a 5 do termo 02, nos quais **esta fiscalização solicita cópias e 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, outra empresa do grupo. **Conforme já visto, todas as notas 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 revelam indícios de 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.*

[...]

*Prosseguindo a narrativa, temos que **a empresa NIPLAN CONSTRUÇÕES não apresentou, até a data da lavratura do presente termo, quaisquer documentos ou esclarecimentos solicitados no termo 02, deixando de comprovar a efetiva prestação de serviços de engenharia para o fiscalizado.***

**A escrituração contábil de 2010 e 2011 da empresa NIPLAN CONSTRUÇÕES, cuja cópia não anexaremos à presente autuação para preservar o sigilo fiscal da mesma, mostra que, estranhamente, não há despesas típicas da prestação de serviços de engenharia, posto que, por exemplo, não há despesas com materiais de escritório, viagens, projetistas, desenhistas etc., bem como mostra a apuração de lucros em montantes expressivos, muito próximos das receitas provenientes da NIPLAN ENGENHARIA e da NIPLAN NORDESTE.**

*Caso o fiscalizado não concorde com as afirmações desta fiscalização, sugere-se que, em eventual impugnação à presente autuação, apresente espontaneamente os livros diário e razão da NIPLAN CONSTRUÇÕES para apreciação dos órgãos julgadores.*

[...]

*Por fim, o fiscalizado não logrou apresentar quaisquer elementos para comprovar a efetiva prestação dos serviços prestados pela NIPLAN CONSTRUÇÕES, bem como não comprovou a sua necessidade para a atividade operacional da empresa, de modo que esta fiscalização procede à glosa das despesas lançadas na escrituração de 2010, conforme relação mostrada na tabela da sequência, em procedimento formalizado nº AUTO DE INFRAÇÃO IRPJ/CSLL/IRRF do processo administrativo 13896-724.054/2015-63.*

43. Tal qual em relação à empresa NIPLAN CONSTRUÇÕES, a autoridade enviou Termos de intimação com teor semelhante ao elencado acima. Todavia, o fiscalizado não apresentou elementos que comprovassem a efetiva prestação dos serviços pela **TECLAN** em 2010, nem justificou a necessidade desses serviços para sua atividade operacional. Diante disso, a fiscalização glosou as despesas registradas na escrituração de 2010. Veja-se (e-fls. 1831 e ss. )

#### **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 – TDPF 08.1.90.00-2015-01730-2/03, cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência.*

[...]

*Observa-se que, a despeito dos exaustivos esclarecimentos solicitados por esta fiscalização no item 8.d do termo 03, o **CONTRIBUINTE** limitou-se a indicar “anexo 01” em sua carta, sem quaisquer palavras adicionais.*

*Cabe ressaltar que o item 8.d do termo 03 solicitou ao fiscalizado a apresentação de uma carta esclarecendo, de forma detalhada e exaustiva, para cada documento fiscal e para cada contrato, quais foram os serviços prestados pela TECPLAN, sendo alertado de que os esclarecimentos deveriam 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”, deveriam 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, deveriam ser fornecidos detalhes que permitissem a esta fiscalização conhecer com exatidão quais foram os serviços prestados.*

*No tocante ao conteúdo do anexo 01 limitou-se a apresentar 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.*

*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.

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.**

Cabe aqui analisar o **contrato de prestação de serviços de representação comercial firmado em 01/11/1999 entre o fiscalizado e a TECPLAN**, cujos textos de interesse seguem transcritos sequênciã.

[...]

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.**

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 sequênciã.

[...]

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, decorrem do fato que estas pessoas recebem honorários da TECPLAN, conforme apurado em diligência efetuada por esta fiscalização nesta empresa, 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, aparentemente, a NIPLAN ENGENHARIA paga despesas da estrutura de vendas da TECPLAN.**

Em atendimento ao item 2 do termo 05 o fiscalizado apresentou carta em 08/12/2015, cujos textos de interesse seguem transcritos na sequênciã.

[...]

Em anexo à sua **carta de 08/12/2015**, o **CONTRIBUINTE** reapresentou as **notas fiscais emitidas pela TECPLAN**, sendo que algumas notas emitidas em 2010 vieram acompanhadas de planilha com suposto cálculo de sua composição. Ressalte-se que para as notas de 2010 e 2011 **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,** tornando a auditoria destas operações um verdadeiro exercício de fé. Cabe lembrar que para as despesas com a TECPLAN em 2010 e 2011 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 adiante, a NIPLAN ENGENHARIA e a TECPLAN possuíam o mesmo controle societário em 2010, de modo que a atuação da TECPLAN não é totalmente independente e autônoma como apregoado pelo fiscalizado.

**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 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. Conforme será relatado adiante há indícios de que a empresa TECPLAN não prestou de fato quaisquer serviços para a NIPLAN ENGENHARIA, prestando-se

tão somente para reduzir a carga tributária e transferir recursos aos sócios do fiscalizado.

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. Observa-se que a TECPLAN é 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, conforme veremos adiante, foi assinado pelo diretor financeiro da NIPLAN ENGENHARIA, evidenciando que estamos tratando com **duas empresas do mesmo grupo econômico e familiar.**

Esta fiscalização efetuou **diligência na empresa TECPLAN**, em procedimento instaurado pelo TDPFDILIGÊNCIA 0819000-2015-02238-1, **com o objetivo de elucidar as operações efetuadas pela mesma com a NIPLAN ENGENHARIA.** A empresa TECPLAN **foi intimada**, através do TERMO DE INÍCIO DE DILIGÊNCIA – TDPF 0819000-2015-02238-1/01, **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 representante da NIPLAN ENGENHARIA, revelando estreitos laços entre estas empresas.***

***A empresa TECPLAN não apresentou quaisquer dos esclarecimentos e documentos solicitados por esta fiscalização nos itens 9 e 10 do termo de início de diligência, deixando para comprovar a efetiva prestação dos serviços para a NIPLAN ENGENHARIA.***

***As folhas de pagamento apresentadas pela TECPLAN mostram que nos períodos de 2010 a 2013 possuía somente uma auxiliar administrativa no quadro de funcionários, situação que não parece compatível com uma empresa que prestou serviços de engenharia que totalizaram R\$12.212.101,40 para a NIPLAN ENGENHARIA.***

***A escrituração contábil de 2010 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, fato que não permite admitir como necessárias as despesas da NIPLAN ENGENHARIA com o pagamento de comissões sobre vendas para a TECPLAN, conforme detalharemos na sequência.***

*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 assessoria/consultoria/representação.

**A existência de pagamento de honorários a empresas/pessoas que exerciam trabalho de assessoria/consultoria/representação justificaria, a princípio, a deficiência no quadro de funcionários da TECPLAN, no entanto, por outro lado, na escrituração contábil de 2010 da TECPLAN não se observa o pagamento de despesas típicas de um departamento de vendas, tais como combustíveis, passagens, pedágios, restaurantes, táxis, estacionamento, hospedagens etc..**

**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 – TDPF 0819000-2015-02238-1/02, cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência.**

[...]

**A empresa TECPLAN não apresentou quaisquer documentos ou esclarecimentos até a presente data**, revelando que o sócio controlador da mesma e do próprio fiscalizado, MASSAYOSHI PAULO NISHIMURA, CPF 010.681.178-93, com pleno acesso aos documentos fiscais e contábeis, não tem interesse em elucidar os fatos.

Efetuando pesquisas na escrituração contábil da NIPLAN ENGENHARIA esta fiscalização constatou o pagamento de salários/comissões para que as empresas ASSEMPRE ASSESSORIA, DHS ASSESSORIA, ZICARI REPRESENTAÇÕES e M R C EMPREENDIMENTOS, dentre outras, bem como pagamento de despesas típicas de representação comercial para as pessoas físicas EGBERTO ACCIOLI FREIRE JUNIOR, sócio da ASSEMPRE, e para NELSON ZICARI, sócio da ZICARI, dentre outros, revelando grande e comprometedor promiscuidade entre os departamentos de vendas da TECPLAN e da NIPLAN ENGENHARIA.

**Para exemplificar, segue uma tabela discriminando as notas fiscais emitidas pela ASSEMPRE em 2010, mostrando que esta empresa recebia valores da TECPLAN e da NIPLAN ENGENHARIA simultaneamente.**

[...]

Por sua vez, a tabela da sequência mostra lançamentos extraídos da ECD 2010 do fiscalizado, **revelando que as despesas típicas de representação comercial de EGBERTO ACCIOLI FREIRE JUNIOR, sócio da ASSEMPRE, eram pagas pela NIPLAN ENGENHARIA.**

[...]

Para exemplificar, segue uma tabela discriminando as **notas fiscais emitidas pela ZICARI REPRESENTAÇÕES em 2010, mostrando que esta empresa recebia valores da TECPLAN.**

[...]

No entanto, a tabela da sequência mostra **lançamentos extraídos da ECD 2010 do fiscalizado, revelando que as despesas típicas de representação comercial de NELSON ZICARI, sócio da ZICARI REPRESENTAÇÕES, eram pagas pela NIPLAN ENGENHARIA.**

[...]

*Em suma, **resta evidenciando que a NIPLAN ENGENHARIA possuía em 2010 um departamento de vendas próprio**, posto que pagava salários e/ou comissões para as empresas ASSEMPRE, ZICARI REPRESENTAÇÕES, DHS ASSESSORIA e M R C EMPREENDIMENTOS, bem como assumia as despesas típicas de representação, fato comprovado pelos pagamentos efetuados para EGBERTO ACCIOLI FREIRE JUNIOR, sócio da ASSEMPRE, e para NELSON ZICARI, sócio da ZICARI REPRESENTAÇÕES.*

***Considerando que restou provada a existência de estrutura comercial própria da NIPLAN ENGENHARIA, formada pelas mesmas empresas e pelas mesmas pessoas físicas que supostamente formavam a estrutura de vendas da TECPLAN, esta fiscalização considera que não se justifica a necessidade, para a atividade operacional do fiscalizado, do pagamento de expressivas comissões sobre vendas para a TECPLAN, ensejando a glosa das despesas lançadas a esse título.***

*Caso o fiscalizado não concorde com as afirmações desta fiscalização, sugere-se que, em eventual impugnação à presente autuação, apresente espontaneamente os livros diário e razão da TECPLAN para apreciação dos órgãos julgadores.*

*Cabe aqui repetir o comentário efetuado anteriormente para a NIPLAN CONSTRUÇÕES, no sentido de 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 que a prestadora dos serviços opta pelo lucro presumido, recebendo grandes receitas, cuja tributação incide apenas sobre 32% das mesmas, e efetuando pequenas despesas, permitindo a transferência dos recursos aos sócios de ambas mediante distribuição de lucros da empresa prestadora, independentemente do resultado apurado na tomadora dos serviços. Em 2010 e 2011 a NIPLAN ENGENHARIA era optante do lucro real enquanto que a TECPLAN era optante do lucro presumido, de modo que a falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços e a falta de comprovação da necessidade das despesas para a sua atividade operacional não afasta a possibilidade ora aventada.*

***Por fim, o fiscalizado não logrou apresentar quaisquer elementos para comprovar a efetiva prestação dos serviços prestados pela TECPLAN em 2010, bem como não justificou a sua necessidade para a atividade operacional da empresa, de modo que esta fiscalização procede à glosa das despesas lançadas na escrituração de 2010, conforme relação mostrada na tabela da sequência.***

*[...]*

44. A autoridade fiscal apurou que o fiscalizado lançou receitas e despesas do CONSÓRCIO URC na apuração do resultado da NIPLAN e reduziu indevidamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. As operações com JAMP e RIGIDEZ não têm comprovação. A ENGEVIX, líder do consórcio, admitiu ausência de prestação de serviços por ambas as empresas. A JAMP declarou que parte dos valores recebidos não corresponde a serviços efetivos e não apresentou documentos comprobatórios. Quanto à RIGIDEZ, o GFRAU constatou em diligência que a empresa não possuía capacidade operacional e que seus representantes não estavam localizados, fato que

resultou na baixa de ofício pelo ADE DERAT/SP nº 336, de 22/05/2015. Diante desses fatos, a fiscalização glosou as despesas e lançou o IRRF à alíquota de 35%, proporcional à participação do fiscalizado no consórcio (e-fls. 1858).

#### **6. NIPLAN ENGENHARIA X CONSÓRCIO URC – OPERAÇÕES NÃO COMPROVADAS**

*O fiscalizado foi intimado em 14/08/2015 a apresentar documentos e esclarecimentos sobre as operações do CONSÓRCIO URC com as empresas JAMP e RIGIDEZ, através do TERMO DE INTIMAÇÃO – TDPF 08.1.90.00-2015-01730-2/02, cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência.*

[...]

*Em atendimento ao TERMO DE INTIMAÇÃO – TDPF 08.1.90.00-2015-01730-2/02 o fiscalizado apresentou carta em 08/09/2015, 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 cabe 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 na apuração do resultado da NIPLAN na proporção de sua participação no referido consórcio, reduzindo indevidamente a sua base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de modo que esta fiscalização, ao constatar a existência de despesas cujas operações não foram comprovadas, deve proceder à glosa nos mesmos moldes em que 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 ENGEVIX admitiu de forma expressa que não houve a efetiva prestação das empresas JAMP e RIGIDEZ para o CONSÓRCIO URC.*

*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.**

Por fim, considerando que a ENGEVIX admitiu de forma expressa que não houve a efetiva prestação dos serviços da JAMP para o CONSÓRCIO URC, **considerando que a JAMP também admitiu que parte dos serviços não foram efetivamente prestados, mas que, no entanto, não logrou comprovar quais serviços efetivamente prestou, procedo à glosa das despesas relativas a serviços da JAMP para o CONSÓRCIO URC, bem como ao lançamento do IRRF sobre os pagamentos efetuados para a mesma, posto que referentes a operações não comprovadas, na proporção da participação do fiscalizado no referido consórcio, em procedimento formalizado no AUTO DE INFRAÇÃO IRPJ/CSLL/IRRF do processo administrativo 13896-724.054/2015-63.**

No tocante às **despesas relativas à empresa RIGIDEZ no CONSÓRCIO URC**, 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 podem ser localizados no endereço cadastral informado à RFB a à JUCESP, bem como não possui capacidade operacional para cumprimento de seu objeto social, declarado como “ADMINISTRAÇÃO DE OBRAS, ATIVIDADES DE CONSULTORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL, EXCETO CONSULTORIA TÉCNICA ESPECÍFICA”.**

Diante dos fatos apurados **o GFRAU formalizou representação propondo a baixa de ofício da RIGIDEZ**, cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência, tendo resultado na sua baixa de ofício 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 são robustos e revelam que os contratos firmados pela RIGIDEZ eram fraudulentos, fato corroborado pela admissão expressa da ENGEVIX de que não houve a efetiva prestação dos serviços da RIGIDEZ para o CONSÓRCIO URC, de modo que procedo à glosa das despesas de 2010 relativas a serviços da RIGIDEZ para o CONSÓRCIO URC, bem como ao lançamento do IRRF sobre os pagamentos de 2010 efetuados para a mesma, posto que referentes a operações não comprovadas, na proporção da participação do fiscalizado no referido consórcio, em procedimento formalizado no AUTO DE INFRAÇÃO IRPJ/CSLL/IRRF do processo administrativo 13896-724.054/2015-63, conforme valores mostrados nas tabelas da sequência.**

As irregularidades ora relatadas, relativas às despesas 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.**

45. Como se vê, a fiscalização verticalizou as investigações, intimou e reintimou o contribuinte várias vezes, realizou 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.

46. Nestes termos, com base no racional teórico exposto neste voto, a autoridade fiscal agiu corretamente ao glosar as despesas efetuadas com as empresas NIPLAN CONSTRUÇÕES e TECPLAN, por não serem necessárias à atividade da empresa, bem como as despesas lastreadas em documentos fraudulentos, relativas a serviços que não foram efetivamente prestados pelas empresas JAMP e RIGIDEZ ao CONSÓRCIO URC.

#### **IR-Fonte.**

47. Aduz a Recorrente que, ainda que se considerasse cabível a glosa das despesas com serviços das empresas mencionadas e, por consequência, a aplicação do IRPJ e da CSLL sobre tais valores, desconsiderando sua dedutibilidade, não seria cabível a cobrança do IRRF à alíquota de 35%, com fundamento no art. 61 da Lei nº 8.981/95 e no art. 674 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), pois haveria incompatibilidade entre as bases de cálculo de fatos geradores e tributos distintos.

48. Observa ainda que, por se tratar de imposto cujo vencimento ocorre na data do pagamento das despesas, está decaído o prazo para sua cobrança, pois o Auto de Infração foi lavrado em 21/12/2015, enquanto as despesas ocorreram ao longo de 2010, ultrapassando cinco anos para a exigência, exceto a despesa incorrida em 31/12/2010.

49. Vejamos a legislação sobre o tema.

50. 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.

51. 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**.

52.1 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**.

52.2 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.

52.3 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.

52.4 Ao tratar da transparência fiscal, Ricardo Lobo Torres<sup>1</sup> 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”.

52.5 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).

52.6 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.

52. O caso em análise versa sobre a segunda hipótese, pagamento cuja causa não fora comprovada e/ou beneficiário não identificado.

53. 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-Fonte, essa mesma sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável tributário pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento<sup>2</sup>; 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.

54. 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”*.

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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.

55. 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.

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

57. 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.

58. 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.

59. 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.

60. 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.

61. 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.

62. 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.

<sup>3</sup> 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.

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)

63. Ante o exposto, não há falar-se em cerceamento do direito de defesa da Recorrente, tampouco em ofensa ao art. 142 do CTN. A autoridade fiscal agiu conforme a legislação de regência. Como a Recorrente não apresentou provas para afastar a acusação fiscal, nego provimento ao recurso voluntário e mantenho a infração referente à incidência de IR-Fonte sobre pagamento sem comprovação da operação ou da causa.

### Decadência

64. A Recorrente alega, em síntese, que o prazo para cobrar o IRRF decaiu, pois a autoridade *lavrou o auto de infração* em 21/12/2015, mais de cinco anos após as despesas supostamente sem causa ocorridas em 2010, exceto a de 31/12/2010. Veja-se:

93. Ademais, 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 contestado, foi lavrado em 21.12.2015, sendo que as despesas supostamente sem causa, ocorreram no decorrer do ano de 2015, passados assim, 5 (cinco) anos para a possibilidade de cobrança, com exceção da despesa incorrida em 31.12.2010, conforme demonstrado acima.

65. Não lhe assiste razão.

66. 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, do CTN<sup>4</sup>), 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<sup>5</sup>). 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.

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> 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; [...].

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 inoocorre, 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)

67. 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, § 4º, 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 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).

68. 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)<sup>6</sup>.

69. 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.

70. O fato gerador do IRRF (pagamento) mais antigo ocorreu em 26/02/2010; logo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, termo inicial do prazo decadencial é 01/01/2011 e o termo final 31/12/2015. Uma vez que a ciência do lançamento ocorreu em 22/12/2015 (e-fls.1909), não há falar-se em decadência.

71. Nego provimento à matéria.

#### **Ausência de norma antielisiva**

72. 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.

73. 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).

74. Assim, nego provimento à matéria.

#### **Não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício**

75. 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.

76. 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 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**

<sup>6</sup> Portaria nº 1.634, de 2023. Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF)

**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 subsequente 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 subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Grifo nosso).

77. 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).

78. Nego provimento à matéria.

#### **CSLL – reflexo**

79. 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.

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

#### **Conclusão**

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

**Efigênio de Freitas Júnior**

DOCUMENTO VALIDADO