



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

Processo nº 15868.720030/2017-60
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-003.035 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente CONSTRUCAP CCPS ENGENHARIA E COMÉRCIO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2011, 2012, 2013

PRELIMINARES DE NULIDADE.

Inexistem causas de nulidade nos termos do que dispõe o art. 12 do RPAF. As supostas causas de nulidade são objeto de Súmula deste CARF, que vinculam este julgador.

ARGUIÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE

O CARF não é competente para afastar a aplicação de lei ou considerá-la inconstitucional. Aplicação da Súmula 2 do CARF.

GLOSA DE CUSTOS. DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se às contribuições sociais, no que couber, o que foi decidido para a obrigação matriz, imposto de renda, dada a íntima relação de causa e efeito que as une.

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

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

CONDUTA DOLOSA. MULTA QUALIFICADA.

Caracterizada a conduta dolosa do sujeito passivo, aplica-se a multa qualificada prevista na legislação de regência.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Restou claramente configurada a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN vez que o administrador agiu contra lei, utilizando-se de documentos ideologicamente falsos e de uma empresa de fachada para reduzir a base tributável e realizar pagamentos para beneficiários não identificados.

APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as arguições de nulidade e de decadência e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a aplicação da multa isolada sobre estimativas, vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Sérgio Abelson e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia de Carli Germano (Vice-Presidente), Sérgio Abelson (Suplente Convocado), Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal em Brasília (DF), que julgou procedente em parte a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte em virtude de supostas infrações a legislação tributária, exigindo-se o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, lavrado para formalização e exigência de crédito tributário no valor total do auto de IRPJ de R\$ 21.375.522,20, CSLL de R\$ 7.790.141,76, e o IRRF de R\$ 17.957.233,65, além de juros e multa.

As exigências tributárias referem-se a:

- Custos não comprovados apurados de despesas operacionais;
- Falta de pagamento do Imposto sobre a Renda da Pessoa jurídica, incidente sobre a base de calculo estimada em função de balanço ou balancete de suspensão ou redução;
- Custos não comprovados apurados conforme descrito no Relatório Fiscal anexado aos autos com despesas operacionais e encargos não comprovados;
- Falta de pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por estimativa incidente sobre a base de calculo estimada em função de balanço ou Balancete de suspensão ou redução;
- Valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre pagamentos efetuados a terceiros, contabilizados ou não, cujas operações e causas não foram comprovadas.

Ciente da autuação em 16/05/2017 o interessado (CONSTRUCAP CCPS ENGENHARIA E COMÉRCIO S/A) apresenta **IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA** – em 14/06/2017 (fls. 509/571), na qual alegou em síntese:

1. Quanto à dedutibilidade das despesas: Afirma que *“a comprovação da efetiva prestação de um serviço pode ser feita pela reunião de diversos elementos, a saber, as notas fiscais emitidas em função dos serviços prestados, contratos firmados, relatórios de reuniões realizadas, correspondências e ‘e-mails’ trocados entre as partes, etc., pois tais documentos permitem que se comprove, ainda que indiretamente, que ocorreu a efetiva prestação dos serviços”*;
2. Que há que se atentar para o fato de que a legislação que disciplina a matéria não impõe à empresa a apresentação de relatórios de serviços ou outros documentos relacionados à prestação de serviços, sendo que tal apresentação é apenas mais um elemento que, somado a outros, demonstra que ocorreu a efetiva prestação dos serviços;

3. Que, se a natureza dos serviços prestados e sua inserção na rotina da empresa tomadora dos serviços não permitem que sejam apresentados relatórios detalhados de atividades, e se a fiscalização não apresenta qualquer indício de que estes não tenham sido prestados, fundando sua glosa na ausência de apresentação de relatórios de atividades e documentos correlatos, ou ainda, sem declinar o porquê da não aceitação dos documentos apresentados, é de rigor a conclusão pelo cancelamento da exigência fiscal, pois a exigência de comprovação da efetiva prestação dos serviços deve guardar relação de coerência com o tipo de serviço de que se cuida;
4. Que não é admissível que a Fiscalização sem qualquer prova ou indício veemente, desconsidere a documentação apresentada pelo contribuinte para comprovar a efetiva prestação de serviços, glosando as despesas deduzidas, sob o argumento de que não se provou, com a apresentação de “relatórios técnicos, estudos, memoriais, levantamento de dados e análises, projetos, planos de ação, cronogramas, planilhas, pareceres, resultados, atas de reunião, relatórios de viagens, comprovantes de viagens efetuadas etc”, a efetiva prestação dos serviços, também não sendo admissível que as exigências de comprovação desconsiderem as características dos serviços prestados, ultrapassando os limites da razoabilidade;
5. Que o teor do “Instrumento Particular de Subempreitada” firmado entre a CONSTRUCAR CONSTRUÇÃO, COMÉRCIO E SERVICOS LTDA ME e o Consórcio Construtor Nova Arena BH, onde no escopo do contrato está claro que “constitui objeto deste contrato a execução da prestação de serviços de corte e dobra, montagem de CA- 50, montagem e desmontagem de forma, montagem e desmontagem de cimbramento metálico, lançamento e adensamento de concreto magro e estrutural, fundação e reaterro compactado pela CONTRATADA, devendo esta fornecer toda a mão-de- obra, todos os materiais e todos os equipamentos necessários para a consecução do objeto contratual, doravante denominados simplesmente SERVIÇOS, que deverão ser executados na Avenida Abrahão Caram, no 1001, Belo Horizonte, doravante denominado simplesmente LOCAL DAS OBRAS, incluído, se for o caso, a obtenção de liberações de licenças;
6. Que, do mesmo modo, o contrato firmado entre a CONSTRUCAR CONSTRUÇÃO, COMERCIO E SERVICOS LTDA ME e o Consórcio Construcap CEC, onde está consignado que o objeto do contrato era “prestação de serviços de montagem e desmontagem de formas incluso cimbramento e recimbramento de lajes e concreto na obra do Novo Hospital Dório Silva no Município de Serra – ES”, demonstra que os serviços contratados junto à empresa em questão tem total e completa relação com as atividades desenvolvidas pela Reqte., constituindo, em verdade, subcontratações feitas para se cumprir integralmente o contrato firmado entre a Reqte. e o Contratante Principal;
7. Que não é admissível que diante da apresentação de prova documental consistente na apresentação dos (i) contratos de prestação

- de serviços de subemprego firmados com a CONSTRUCAR CONSTRUÇÃO, COMERCIO E SERVICOS LTDA ME; (ii) boletins de medição e relatórios descritivos dos serviços prestados; (iii) comprovação dos pagamentos efetivados por força dos contratos; (iv) termos de encerramento de cada contrato; (v) cópias dos relatórios de presença dos funcionários da CONSTRUCAR nos treinamentos ministrados pela Repte. para o pessoal de obra; (vi) comprovação de que a Repte. foi demandada em 249 ações trabalhistas na posição de responsável solidária com a CONSTRUCAR em razão de serviços prestados nas obras da Repte., afirme-se que os serviços não foram realmente prestados;
8. Que nem se diga que a declaração de inidoneidade de tal empresa efetivada agora por força do fato de que esta não teria entregue suas DIPJs após o ano de 2013 demonstraria que os serviços não foram prestados, pois os serviços ora tratados foram prestados antes disso e irregularidades fiscais posteriores não tem o condão de afetar a realidade do fato de que os serviços em questão foram prestados;
 9. Que a fiscalização não avaliou o quadro de funcionários atual da Repte., a crise do mercado de construção civil que fez com esta dispensasse praticamente todos os seus funcionários, os registros de funcionários da época dos fatos tratados no presente feito, as ações trabalhistas movidas pelos seus ex-funcionários da CONSTRUCAR, logo, não poderia afirmar inexistência de capacidade operacional sem que esses pontos tivessem sido avaliados e as respectivas provas carreadas aos autos;
 10. Que a fiscalização não considerou que o Sr. Carlos Roberto Rodrigues de Moraes e o Sr. Ronilson da Costa Barbosa fizeram declaração clara no procedimento instaurado para baixa do CNPJ da CONSTRUCAR, sendo que estes declararam que constituíram a empresa e que ela, apesar de atualmente ter apenas uma funcionária, ela já possuiu, entre 2009 e 2010, 250 funcionários e que, entre 2011 e 2015, alcançou-se a marca de 800 funcionários;
 11. Que a contratação dos serviços prestados pela CONSTRUCAR CONSTRUÇÃO, COMERCIO E SERVICOS LTDA ME fez-se necessária para que a Repte. pudesse dar integral cumprimento aos termos dos contratos firmados com empresas particulares e com entes públicos, de modo que se fazem absolutamente legítimas as deduções efetivadas dos custos dos serviços tomados e a prova documental carreada aos autos é cabal na demonstração da efetividade dos serviços prestados;
 12. Requer-se que seja acolhida e provida a presente impugnação, restabelecendo-se a dedução das despesas decorrentes dos serviços prestados pela empresa CONSTRUCAR CONSTRUÇÃO, COMERCIO E SERVICOS LTDA no período objeto dos lançamentos fiscais ora impugnados, pelas razões postas nas linhas

antecedentes, com o cancelamento integral dos autos de infração lavrados para a exigência de valores a título de IRPJ, CSLL e multas correlatas, os quais são absolutamente improcedentes;

13. Quanto ao IRRF e os pagamentos feitos à Construcar: (...) “que não pode o Fisco considerar esses pagamentos como pagamentos sem causa, eis que a causa que os motiva é a liquidação dos serviços de subempreitada contratados e executados pela empresa CONSTRUCAR CONSTRUÇÃO, COMERCIO E SERVICOS LTDA ME diretamente para a Requerente ou para os Consórcios dos quais esta fazia parte;
14. Que não está presente no caso vertente a figura do pagamento sem causa, pois, em verdade, o que existem são pagamentos feitos pela Requerente e pelos Consórcios em razão dos serviços que foram efetivamente prestados pela empresa CONSTRUCAR CONSTRUÇÃO, COMERCIO E SERVICOS LTDA ME, não podendo os AFRFB autuantes desconsiderarem a natureza de tais pagamentos apenas porque não aceitaram os contratos e boletins de medição como provas hábeis à demonstração da efetividade dos serviços, numa postura, inclusive, de total desconsideração para com toda a prova documental apresentada na fase de fiscalização e que não foi sequer referenciada no TVF;
15. Que, se há um fundamento e/ou uma justificativa, já não se está mais no âmbito de um pagamento sem causa, mas sim no da avaliação da qualidade da despesa, se ela é necessária para as atividades da empresa e, portanto, se se trata de despesa dedutível;
16. Que os esclarecimentos prestados nas linhas antecedentes, em conjunto com a farta documentação acostada aos autos comprovam não só a efetividade dos serviços prestados como a necessidade de tais serviços para a consecução das atividades da Requerente;
17. Que é inviável a cobrança do IRRF, à alíquota de 35%, cumulada com o alargamento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, via glosa das despesas incorridas pela Reqte., sob pena de se configurar bis in idem e confisco. E isso se dá na medida em que se pretende tributar, de duas formas distintas, a mesma base de cálculo;
18. Que a incidência do IRRF prevista no art. 61 da Lei no 8.981/95, pretendida pela fiscalização, só seria aplicável se as despesas não tivessem sido glosadas, ou, alternativamente, a cobrança do IRRF de 35% seria possível se o pagamento feito pela Requerente. não tivesse ensejado reconhecimento de despesa;
19. Que, em nenhum momento a fiscalização negou que tais pagamentos foram efetuados para a empresa CONSTRUCAR, mas apenas questionou sua dedutibilidade para fins de apuração do IRPJ e da CSLL à luz das regras de dedutibilidade de que trata o art. 299 do Decreto no 3.000/99 e o Parecer Normativo CST no 32/81;

-
20. Que seja cancelada a integralidade da cobrança de IRRF lavrada em face da Requerente, e, subsidiariamente, requer-se sejam reconhecidos os créditos relativos aos tributos já retidos pela Requerente. e pelos Consórcios dos quais fez parte dos pagamentos efetivados à CONSTRUCAR CONSTRUÇÃO, COMERCIO E SERVICOS LTDA ME”;
21. Quanto à multa qualificada: que “se constata da leitura do relatório fiscal, que os AFRFB autuantes apoiaram a aplicação da multa qualificada de que ora se trata na suposição de que se teria agido de maneira evasiva, com o registro de pagamentos com histórico contábil falso, utilizando-se de documentação inidônea, de modo que tais atos teriam sido praticados deliberada e sistematicamente com a presença de dolo para a sonegação de tributos”;
22. Que só se pode cogitar da aplicação da multa qualificada se estiver provada nos autos do feito administrativo a presença do dolo específico que é elemento essencial da sonegação e da fraude e também se a conduta imputada ao contribuinte estiver descrita e capitulada de modo claro numa dessas figuras, pois, em razão do caráter penal de tal multa, só se pode admitir que ela seja aplicada na sua forma qualificada a determinado contribuinte se a fiscalização tiver, com clareza, individualizado sua conduta, com a indispensável capitulação do tipo que lhe é imputado, por conta do princípio da tipicidade estrita que vige em tais casos;
23. Que deverá a fiscalização, ao qualificar a multa, comprovar e demonstrar os ardis e subterfúgios utilizados pelo contribuinte para alcançar seu objetivo ilícito, com a indicação dos atos concretos que comprovam a presença do intuito de se fraudar ou de se sonegar;
24. Que não há qualquer sorte de dolo específico e tampouco de fraude, conluio ou sonegação com relação à CONSTRUCAR CONSTRUÇÃO, COMERCIO E SERVICOS LTDA ME;
25. Que não há nenhum elemento de prova carreado aos autos pela fiscalização no sentido de que a Requerente teria agido movida pela presença de dolo específico e direcionado para, mediante a utilização de ardis e artifícios, causar prejuízo ao Fisco;
26. Que, ao contrário, foram postas no TVF inúmeras digressões sobre as investigações feitas pelo Ministério Público Federal e Polícia Federal com relação ao Consórcio Novo Cenpes, do qual a Requerente. fez parte, mas é certo que o prestador de serviços CONSTRUCAR CONSTRUÇÃO, COMERCIO E SERVICOS LTDA ME não está sequer mencionado nas transcrições feitas pela fiscalização de trechos da acusação feita pelo Ministério Público para amparar a aplicação da multa qualificada;
27. Que a fiscalização não aceitou a documentação apresentada para a comprovação dos serviços prestados e, sem produzir qualquer sorte de

prova da existência de fraude, conluio ou sonegação, aplicou a multa qualificada nas exigências fiscais vinculadas à CONSTRUCAR CONSTRUÇÃO, COMERCIO E SERVICOS LTDA ME em hipótese na qual a multa qualificadora evidentemente não é aplicável;

28. Quanto a decadência: Afirma que “o afastamento da multa qualificada imposta nos autos de infração ora impugnados, com base nas razões de fato e de direito acima elencadas gera a constatação de que, quando menos, já estão extintos por decadência os débitos de IRPJ e CSLL relativos ao período entre janeiro/2011 e dezembro/2011, ou seja, aqueles que dizem respeito ao ano-calendário 2011;
29. Que, “no que diz respeito ao IRRF, é de se frisar que parte dos débitos exigidos no auto de infração ora impugnado já está extinta pela decadência, eis que, em sendo o fato gerador do IRRF apurado diariamente, pois o §2º do artigo 674 é claro ao asseverar que “considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância”, já estão extintos pela decadência os débitos exigidos com relação ao período entre 10/01/2012 e 12/06/2012, por decurso do prazo de decadência quinquenal;
30. Que não se faz possível a aplicação da multa isolada sobre o valor da estimativa, após o encerramento do ano- calendário, de modo concomitante com a aplicação da multa de ofício;
31. Requereu o acolhimento da impugnação, “para o fim de que sejam consideradas dedutíveis todas as despesas e custos decorrentes dos serviços que foram prestados pela empresa CONSTRUCAR CONSTRUÇÃO, COMERCIO E SERVICOS LTDA ME à Reqte. e aos Consórcios dos quais esta fazia parte, que foram indevidamente glosados pela fiscalização, cancelando-se a integralidade dos autos de infração lavrados para a exigência de IRPJ, CSLL e multas isoladas em face da Reqte. e ora impugnados no presente feito;
32. Que, como consequência do afastamento da multa qualificada pleiteado no item antecedente, pede a Requerente., subsidiariamente, seja a presente impugnação acolhida e provida para o fim de se reconhecer que estão extintos por decadência os débitos de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário 2011, reconhecendo-se, ainda, a decadência que já extinguiu os débitos de IRRF exigidos com relação ao período entre 10/01/2012 e 12/06/201”.

ÀS Fls. 1033/1082 DOS AUTOS – **IMPUGNAÇÃO DE Nº 2** APRESENTADA POR “ROBERTO RIBEIRO CAPOBIANCO”, que além de repisar os argumentos aduzidos pela contribuinte em contestação à multa qualificada, trouxe os seguintes argumentos:

1. Que de início, deve-se ressaltar que, em que pese o procedimento fiscal tenha sido instaurado em face da empresa Construcap CCPS em razão do seu suposto envolvimento na operação denominada Lava Jato, deflagrada pelo Ministério Público Federal (MPF), Polícia

Federal (PF) e Receita Federal do Brasil (RFB), para a investigação de um esquema de corrupção na Petrobrás, devendo-se dar o devido destaque a forma detalhada como o AFRFB autuante tratou dessas acusações em seu TVF, é certo que o exame atento de sua íntegra revela que o próprio AFRFB não afirma, em momento algum, que os serviços prestados por CONSTRUCAR CONSTRUÇÃO, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA ME tenham qualquer espécie de relação com as supostas práticas delituosas nele relatadas e que são objeto de investigação pelos órgãos competentes;

2. Que o que se busca com o relato efetivado é estabelecer uma presunção de que, dadas as acusações que estão sendo investigadas pelos órgãos competentes (Ministério Público e Polícia Federal) sob o manto da Operação Lava Jato com relação ao Consórcio Novo Cenpes, do qual a empresa Construcap CCPS participava em conjunto com outras empresas, todos os prestadores de serviços que prestaram serviços para a empresa Construcap CCPS e para os Consórcios dos quais ela participou nos anos entre 2011 e 2013 não o fizeram de forma real, quando então se estaria diante de contratos celebrados de forma fraudulenta e que não corresponderiam a serviços efetivamente prestados;
3. Que “a leitura do TVF revela que os serviços que foram prestados a empresa Construcap CCPS por CONSTRUCAR CONSTRUÇÃO, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA ME não possuem qualquer relação com a Operação Lava Jato, até mesmo porque nas acusações advindas do Ministério Público e que estão relatadas no TVF não há qualquer menção a referida empresa”;
4. Que, “nada obstante toda a narrativa efetivada no TVF acerca das investigações em curso na Operação Lava Jato, a leitura do Termo de Fiscalização evidencia que, com relação a empresa CONSTRUCAR CONSTRUÇÃO, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA ME, a discordância da fiscalização funda-se exclusivamente da afirmação de que a Construcap não apresentou documentos comprobatórios dos serviços que lhe foram prestados”;
5. Que “dessa suposta ausência de comprovação da efetiva prestação dos serviços passam os Agentes Fiscais autuantes as afirmações de que os serviços não foram prestados, de que se se tratava de empresa “noteira” utilizada por operadores para operacionalizar o pagamento de propina a diversos agentes e ingerências do gênero”;
6. Que “tanto é fato que se tratam de inferências totalmente descontextualizadas e dissonantes da realidade documental do processo que no TVF que instrui os autos de infração lavrados em face da empresa Construcap CCPS, especificamente nos itens 7, 7.1 e 7.2, onde são descritas as supostas infrações imputadas a empresa Construcap CCPS, os AFRFB autuantes não mencionam qualquer elemento que relacione tal empresa com a Lava Jato”;

7. Que “invocou-se, ainda, o resultado tido por alcançado no processo instaurado para a baixa de ofício do CNPJ da Construcar (nº 10.774.616/0001-73), decretada com efeitos a partir da constituição da empresa, ou seja, 12/03/2009, sob a alegação de que a Construcar não dispunha de patrimônio próprio e não possuiria capacidade operacional para a realização do seu objeto, inexistindo de fato, o que conduziu a fiscalização a conclusão de que ela não prestou serviços a empresa Construcap CCPS”;
8. Que “menciona-se, ainda, que os documentos integrantes da Representação Fiscal para baixa de Ofício do CNPJ da CONSTRUCAR seriam carreados aos autos do presente feito, o que não ocorreu, eis que nos presentes autos não constam as provas as quais se refere a fiscalização, o que se afigura um procedimento que gera preterição do direito de defesa da empresa Construcap CCPS e do Requerente”;
9. Que, “dentre os elementos motivadores da conclusão da fiscalização de que a Construcar nunca existiu de fato estaria o fato de que esta somente apresentou DIPJ com relação aos anos de 2011 e 2012, não tendo apresentado declarações com relação aos anos subsequentes”;
10. Que “trata-se, portanto, de informação leviana e absolutamente improcedente, desgarrada do teor das investigações que estão sendo feitas pelo Ministério Público Federal e pela Polícia Federal e que tem como única finalidade descaracterizar serviços lícitamente prestados a empresa Construcap CCPS, afirmando-se, categoricamente, que estes não foram prestados e inferindo-se, de forma absolutamente infundada, que estes apenas visavam "dar saída de dinheiro dos seus cofres como se fosse um pagamento regular”; o) que, além de se ter apresentado (i) todos os contratos celebrados com a empresa Construcap CCPS e os Consórcios contratantes da Construcar, cuja leitura demonstra a relevância dos serviços desempenhados para o bom andamento da obra, bem como as responsabilidades técnicas assumidas pela Construcar e (ii) processos completos de pagamento de cada uma das notas, nos quais constam a autorização de diversos setores da empresa Construcap CCPS e Consórcios para a realização dos pagamentos e Boletins de Medição/Relatórios de Medição, parte dos quais também estão assinados pela empresa Construcap CCPS; também foram apresentados (iii) Termos de Encerramento das Obras, onde as partes se deram quitação com relação aos serviços prestados; (iv) cópias de ações trabalhistas movidas por funcionários que atuaram nas obras em face da Construcar e da Repte. e (iv) Listas de presença de funcionários da CONSTRUCAR que participaram de treinamentos ministrados pela empresa Construcap CCPS durante o período de realização das obras, provas estas que são cabais demonstração de que não se está diante de “empresa noteira”, mas sim pessoa jurídica que prestou serviços a empresa Construcap CCPS durante o período fiscalizado, tendo a empresa Construcap CCPS treinado alguns de seus funcionários e sido acionada em reclamações trabalhistas movidas por outros”;

-
11. Que “agindo de modo a buscar fundamento para sua afirmação de que os serviços não teriam sido prestados, a fiscalização sequer juntou esses documentos aos autos do processo administrativo no bojo do qual foram lavrados autos de infração em face da empresa Construcap CCPS, pois juntou essa documentação aos autos do presente feito em forma de arquivo não paginável localizável a partir das fls. 308”.
 12. Que se tivesse examinado os documentos apresentados com maior profundidade, teria a fiscalização constatado que a prestação dos serviços estava devidamente comprovada, até mesmo porque somente poderia a empresa Construcap CCPS ter sido acionada em processos trabalhistas por funcionários de CONSTRUCAR se estes tivessem, como de fato ocorreu, prestado serviços em obras de sua responsabilidade;
 13. Que o mais do que foi dito são ilações da fiscalização sem respaldo em qualquer sorte de prova, ilações nas quais se baseou a fiscalização para inclusive, aplicar multa qualificada no ato da lavratura dos lançamentos fiscais em discussão e mais ilações nas quais se baseou a fiscalização também para imputa responsabilidade solidária pelos débitos autuados ao Requerente;
 14. Que “o Requerente. foi responsabilizado, de modo solidário, pelas exigências fiscais lavradas em face da empresa Construcap CCPS pelo fato de ocupar o cargo de Diretor Presidente da referida empresa e por, supostamente, ter praticado atos com infração à lei, na forma de sonegação, fraude e conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64”;
 15. Que “os únicos elementos apresentados pela fiscalização para sustentação da afirmação de que o Requerente. teria praticado atos com infração a lei são alguns trechos da denuncia oferecida pelo Ministério Público Federal na operação Lava Jato que deu origem a ação penal nº 5037800-18.2016.404.7000”;
 16. Que “se não há qualquer menção a essa empresa na investigação em questão, afigura-se claro que não pode o Requerente. ser responsabilizado pelos débitos oriundos dos autos de infração lavrados no presente feito por conta de sua suposta participação na Operação Lava Jato, conforme denúncia oferecida pelo MPF e que esta sendo apurada na ação penal n. 5037800-18.2016.404.7000, pois na referida ação penal não foi feita qualquer acusação em face do Reqte. que diga respeito a referida empresa”;
 17. Que “é inegável que os AFRFB não comprovaram a presença dos requisitos agasalhados no inciso III do art. 135 do CTN, que são fundamentais para que se possa cogitar da responsabilidade de pessoas físicas por débitos de pessoas jurídicas”;
 18. Que a responsabilidade dos diretores, gerentes ou administradores pelos débitos da pessoa jurídica somente pode ser cogitada quando

restar comprovado que tal agente praticou atos dolosos com o intuito de infringir a lei, ao contrato social ou aos estatutos da empresa, de sorte que tal responsabilidade somente poderá ser suscitada quando restar provada a conduta dolosa;

19. Que a mera transcrição de trechos da denúncia formulada pelo MPF na operação Lava Jato que não dizem respeito à empresa acusada de não ter prestado serviços a empresa Construcap CCPS não é suficiente para comprovar que o Reqte. Tenha agido com fraude, dolo ou má-fé, pois o fato apontado não é objeto da referida ação penal e não ha nada que comprove sua participação nos eventos motivadores da lavratura dos autos de infração já impugnados no presente feito;
20. Que, “no que diz respeito ao IRRF, também há que se ter presente que a impossibilidade de manutenção da responsabilidade solidária em face do Reqte. também decorre do fato de que terceiros não podem ser responsabilizados solidariamente em caso de tributação exclusiva na fonte, com base no art. 61 da Lei nº 8.981/1996”;
21. Que “o artigo 61 da Lei nº 8.981/1996 trata da responsabilidade prevista no artigo 121, inc. II, combinado com o artigo 128 do CTN, tratando-se de responsabilidade exclusiva da fonte pagadora”;
22. Requereu o recebimento da impugnação para “cancelar integralmente o Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado em face do Reqte. e julgando-se improcedente sua responsabilização solidária pelos débitos exigidos no presente feito, pelas razões expostas nas linhas antecedentes”;
23. E para o fim de que “seja afastada a aplicação da multa qualificada imposta nos autos de infração em questão, por ser medida de justiça”.

O Acórdão ora Recorrido (03-77.041 - 4ª Turma da DRJ/BSB) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

DECADÊNCIA. REGRA DO ART.173, I, DO CTN. IRPJ. CSLL

Há que se exonerar o contribuinte da parte do crédito tributário lançada após transcorridos mais de 5 anos do primeiro dia do exercício seguinte ao que o Fisco poderia lançar.

GLOSA DE DESPESA. DEVIDA

Há que se manter a glosa da despesa se a contribuinte não logra provar a efetiva prestação do serviço.

MULTA QUALIFICADA. INDEVIDA.

Deve ser mantida a qualificação da multa, quando restar provado o dolo de sonegar, caracterizado pelo uso de documentos ideologicamente falsos para dissimular a indedutibilidade de valores lançados como se despesas dedutíveis fossem.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

CAUSA DE PAGAMENTO. BENEFICIÁRIO. NÃO IDENTIFICADOS

É procedente o lançamento do IRRF com base no art. 61, § 1º, da Lei 8.981/95, quando não identificada a causa ou o real beneficiário de pagamentos.

MULTA QUALIFICADA. INDEVIDA.

Deve ser mantida a qualificação da multa, quando restar provado o dolo de sonegar ou de fraudar, caracterizado pelo uso de documentos ideologicamente falsos para justificar a causa de pagamentos.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Isto porque, segundo entendimento da Turma, ressaltou-se que "não existe qualquer relação de causa e efeito entre o lançamento do IRRF sobre pagamento sem causa e do IRPJ/CSLL em virtude da glosa de despesa. Note-se que um pagamento sem causa não terá qualquer impacto na base tributável do IRPJ e da CSLL, desde que o contribuinte não o tenha contabilizado como despesa dedutível, ou seja, se a impugnante tivesse adicionado ao lucro líquido as despesas referentes a tais pagamentos sem causa, não haveria IRPJ e CSLL a serem lançados.

Por sua vez, se o contribuinte contabilizou um pagamento sem causa ou sem identificação do beneficiário como despesa dedutível das bases do IRPJ e da CSLL, estamos diante também de uma despesa indevida, a qual deverá ser glosada, para fins de cálculo do lucro real e da base ajustada. Assim, totalmente descabida a alegação de que haveria um *bis in idem* pela cobrança de IRRF em conjunto com o IRPJ e CSLL.

Ademais, a impugnante responde pelo IRRF na condição de fonte pagadora (art. 45 do CTN combinado com art. 61 da Lei 8.981/95); já pelos IRPJ e CSLL, responde na condição de contribuinte (sujeito passivo direto). Some-se a isso o fato de que o IRPJ e a CSLL são devidos pelo recálculo das bases tributáveis a partir da glosa da despesa, pois a impugnante não logrou provar a efetiva ocorrência das operações; já com relação ao IRRF, o lançamento decorre da incidência do IRRF sobre os pagamentos que a impugnante - fonte pagadora - não logrou provar as suas causas".

Não obstante, "os indícios convergentes e harmônicos coligidos no âmbito do processo de baixa do CNPJ da Construcar e que foram juntados a estes autos, conforme antes

abordados, demonstraram de maneira suficientemente contundente que a Construcar era uma sociedade com existência meramente formal e que não teria sido ela quem prestou os serviços indicados nos contratos, notas fiscais e relatórios de medição, razão pela qual há que se concluir que tais documentos são ideologicamente falsos e que foram adrede concebidos para lastrear, como se dedutíveis fossem das bases do IRPJ e da CSLL, pagamentos com fins outros que não aqueles que estavam informados nos referidos documentos.

Ou seja, a um só tempo os referidos documentos ideologicamente falsos lastreavam o lançamento dos pagamentos como despesas dedutíveis e serviam para dissimular a verdadeira causa. Por essas razões, voto por manter a multa qualificada”.

E que, “a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas.

O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste.

O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício.

As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Ciente da decisão do Acórdão em 04/10/2017 (fl. 1145), o interessado – **CONSTRUCAP CCPS ENGENHARIA E COMÉRCIO S.A.**, interpõe Recurso Voluntário em 01/11/2017 (fls. 1150/1234), trazendo as mesmas razões apresentadas em sede de impugnação administrativa às fls. 509/571 dos autos.

Às fls. 1734 – **Petição do Contribuinte – “CONSTRUCAP CCPS ENGENHARIA E COMÉRCIO”** – juntada de documentos.

Às fls. 7696 dos autos (segunda parte) - **Petição do Contribuinte – “CONSTRUCAP CCPS ENGENHARIA E COMÉRCIO”** – juntada de documentos.

Às fls. 7726 dos autos (segunda parte) - **Petição do Contribuinte – “CONSTRUCAP CCPS ENGENHARIA E COMÉRCIO”** – juntada de documentos.

Tais documentos foram juntados ao Recurso Voluntário e, em que pese sejam documentos que sempre estiveram de posse do contribuinte, apenas foram juntados em sede recursal.

Às fls. 7741/ 7794 dos autos (segunda parte) - Recurso Voluntário apresentado por **ROBERTO RIBEIRO CAPOBIANCO**, trazendo as mesmas razões apresentadas em sede de impugnação administrativa às fls. 1033/1082 dos autos.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Os recursos são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade por isso deles conheço.

Da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado constitui-se de repetição dos argumentos utilizados em sede de impugnação, os quais foram detalhadamente apreciadas pelo julgador *a quo*.

Nestes termos, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Ademais, as centenas de documentos juntados pela Recorrente, se não bastasse a preclusão processual que impediria esse julgador de apreciá-lo em sua grande parte, em nada lhe acrescem vez que apenas serviriam para confirmar a tese de impugnação reafirmada em sede recursal.

Outrossim, os documentos apresentados, no meu entender, não possuem o condão de modificar a decisão recorrida vez que suficientemente demonstrada e comprovada a inexistência de substrato para sustentar a validade das despesas realizadas.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, com exceção da matéria relativa à cumulação da multa isolada e de ofício, para a qual tenho posicionamento diverso e analisarei ao final, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida:

PRELIMINARMENTE - PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA

Alega o responsável tributário que a Fiscalização menciona “que os documentos integrantes da Representação Fiscal para baixa de Ofício do CNPJ da CONSTRUCAR seriam carreados aos autos do presente feito, o que não ocorreu, eis que nos presentes autos não constam as provas as quais se refere a fiscalização, o que se afigura um procedimento que gera preterição do direito de defesa da empresa Construcap CCPS e do Requerente”.

Equivoca-se o responsável tributário, pois todos os documentos foram juntados ao processo na pasta (não paginável) intitulada “Baixa de Ofício do CNPJ da Construcar – Cópia Elementos do PA 19515720254201702”, a qual faz parte dos autos do processo eletrônico e sempre esteve à disposição dos recorrentes. Aliás, vale esclarecer que os arquivos não pagináveis devem sempre estar a disposição das partes, razão pela qual também não tem razão o responsável tributário quando se insurge pelo fato das provas apresentadas pelo contribuinte terem sido juntadas em um pasta não paginável. O responsável tributário não traz qualquer prova de que tais documentos lhe tenham sido sonegados, razão pela qual afasto a preliminar de nulidade.

DA PRELIMINAR DE MÉRITO – DECADÊNCIA

Tendo em vista a relação de causa e efeito entre a eventual constatação de conduta fraudulenta e a aplicação da regra decadencial do art. 173, I, do CTN, faz-se necessário que invertamos a ordem deste julgamento, para que a decadência seja analisada após a análise do mérito, especificamente, após a apreciação do ponto relativo à qualificação da multa de ofício.

DA GLOSA DAS DESPESAS

Inicialmente, vale, desde já, observar que a apresentação de nota fiscal e do termo de contrato não se configuram como presunção jure et de jure da existência das operações que neles estão indicadas. Assim, o fato de prestadora de serviço contratada ter emitido nota fiscal não é certeza de que os serviços tenham sido efetivamente prestados. Aliás, no mundo das fraudes fiscais, não é raro a descoberta de pessoas jurídicas dedicadas à venda de notas fiscais.

A recorrente alega que não é admissível que “a Fiscalização sem qualquer prova ou indicio veemente, desconsidere a documentação apresentada pelo contribuinte para comprovar a efetiva prestação de serviços”, razão pela qual passamos a analisar os referidos documentos. Vejamos, então de quais documentos se trata no Relatório Fiscal, in verbis:

“Da análise de toda a documentação apresentada pela Construcap, constata-se a inexistência de elementos comprobatórios da efetiva prestação dos serviços pela pessoa jurídica Construcar Construção, Comércio e Serviços Ltda. - ME. A Construcap se limitou a apresentar cópia das notas fiscais de prestação de serviços, dos comprovantes dos pagamentos realizados e de documentos intitulados como sendo ‘Boletim de Medição de Serviços’.

De tudo o quanto foi apresentado, em nenhum momento é possível concluir qual foi a atuação desempenhada pela pessoa jurídica Construcar Construção, Comércio e Serviços Ltda. - ME. Nada do que foi apresentado demonstra o efetivo exercício das atividades que a referida pessoa jurídica diz desempenhar.

Em 12/07/2016 a Construcap apresentou diversos documentos que intitulou como sendo “Boletim de Medição de Serviços”, de sua própria emissão. No entanto, tais documentos não passam de simples folhas de papel, sem nenhuma assinatura, nem da contratante nem da contratada. Observe-se ainda que, em tais “folhas de papel”, de emissão da Construcap, consta a expressão “Relatórios em Anexo”, mas nenhum relatório foi apresentado. Para deixar bem demonstrada esta constatação, extraímos dos arquivos apresentados pela Construcap diversas cópias desses boletins, que nada comprovam, e os digitalizamos em um novo arquivo PDF (“Anexo 14”).

Embora intimada a apresentar quaisquer documentos que pudessem comprovar, de forma cabal, a efetiva prestação dos serviços tomados junto à pessoa jurídica Construcar Construção, Comércio e Serviços Ltda. - ME, a Construcap nada apresentou nesse sentido.”

Ao se compulsar o Anexo 14, verifica-se, ao contrário do que afirma a Fiscalização, que os Boletins de Medição são indícios da prestação dos serviços em tela. Lógico que por serem documentos produzidos unilateralmente pela recorrente, a quem interessa a prova, necessitariam estar suportados por outras provas, ou mesmos indícios, que os confirmem. No entanto, a recorrente não logrou trazer qualquer outra prova em apoio às informações contidas nos boletins.

Ademais, ao se analisar a discriminação dos serviços em referidos boletins, constata-se que a Construcar necessitaria de uma estrutura operacional no ramo da construção para execução dos serviços ali especificados, o que também não foi constatado pela Fiscalização.

Vale salientar que agiu corretamente a Fiscalização quando partiu para investigar a capacidade operacional da Construcar nos autos do PAF 19515720254/2017-22, tendo concluído, conforme Representação para baixa de Ofício do CNPJ, o seguinte:

“Isto posto, e tendo em vista que a CONSTRUCAR é uma empresa inexistente de fato, caracterizada por não dispor de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, PROPONHO o encaminhamento da presente Representação para a DEFIS/SPO, para que se promova a baixa de ofício da CONSTRUCAR CONSTRUÇÃO, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA – ME, CNPJ 10.774.616/0001-73, conforme o rito definido no art. 29 da IN RFB no 1634/2016, com efeitos a partir da constituição da empresa, ou seja, 12/03/2009.”.

A Construcar foi intimada a contrapor as razões da Representação, mas nada aduziu, sendo então baixada de ofício sua inscrição no CNPJ, por meio do seguinte ADE: “Número do Ato Declaratório Executivo: 002015163 Data da Publicação: 09/05/2017 Baixa de ofício de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

Pelo presente ato, considerando o que consta no processo administrativo n. 19515.720254/2017-22, em conformidade com o disposto no parágrafo 2o do art. 31 da Instrução Normativa RFB no 1.634, de 06 de maio de 2016, declara-se: Art. 1º BAIXADA de ofício a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de no 10.774.616/0001-73 do contribuinte CONSTRUCAR CONSTRUCAO, COMERCIO E SERVICOS LTDA - ME. Art. 2º Inidôneos, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiros interessados desde 12/03/2009, os documentos emitidos pela pessoa jurídica, com fundamento no art. 29, II, da Instrução Normativa RFB no 1.634, de 06 de maio de 2016.”.

Não obstante, para a questão sub examine vale as provas coligidas nos autos do PAF 19515720254/2017-22, as quais indicam efetivamente a falta de capacidade operacional da Construcar para prestar os serviços à Construcap, se não vejamos:

a) note-se que estamos tratando de uma sociedade (Construcar) que recebeu pagamentos apenas da Construcap no montante de R\$ 4 milhões em 2011, R\$ 7,09 milhões em 2012 e 14,04 milhões em 2013, não sendo assim razoável que o Sr. Carlos Roberto Rodrigues Moraes, seu controlador, afirme que: não possui comprovante de pagamento efetuado com locação, de equipamentos, transporte, refeições e alojamentos de funcionários, pois não solicitava recibos e que pagava

tudo em dinheiro, ou seja, quer nos fazer crer que, no ano de 2013, a Construcar recebeu pagamentos no montante de R\$ 14 milhões e que pagou todos os seus funcionários e fornecedores em dinheiro;

b) a Construcar apresentou apenas duas DIPJs e mesmo assim sem informar qualquer receita;

c) a Construcar não tem uma sede ou mesmo um endereço para recebimento de correspondência;

d) uma empresa que faturou R\$ 7 milhões em 2012 e R\$ 14 milhões em 2013 apenas com os pagamentos da Construcap, teve metade de suas cotas vendidas pelo Sr. Ronilson da Costa Barbosa para a Sra. Ana Elizabeth por apenas R\$ 30 mil em 2013 ou 2014 (pois o Sr. Ronilson não soube precisar exatamente a data).

Todos esses indícios convergem à conclusão de que realmente se tratava de uma “empresa de fachada”, como qualificou a Fiscalização, razão pela qual há que se entender que as notas fiscais e boletins de medição apresentados são ideologicamente falsos.

Vale ainda ressaltar que o fato de existirem 249 ações trabalhistas movidas por ex- funcionários da Construcar em face da referida empresa e da recorrente em nada modifica as conclusões acima, pois o que restou demonstrado não foi que os serviços não foram prestados, mas que eles não foram prestados pela Construcar, por total falta de estrutura para fazê-lo. Tanto é assim que, em caso de êxito dos autores dessas ações trabalhistas, apenas o patrimônio da recorrente poderá responder pela dívida, pois a Construcar é uma empresa sem sede e sem patrimônio, como foi constatado.

Por essa razão, voto por manter a glosa de despesa e, assim, manter os lançamentos do IRPJ e CSLL.

DOS PAGAMENTOS SEM CAUSA

Verificado que a recorrente não logrou provar a efetiva prestação de serviços pela empresa Construcar, há que se concluir também que não resta demonstrada a causa dos pagamentos feitos a tal empresa, razão pela qual voto por manter também o lançamento do IRRF.

Quanto à alegação de que “é inviável a cobrança do IRRF, à alíquota de 35%, cumulada com o alargamento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, via glosa das despesas incorridas pela Requerente, sob pena de se configurar bis in idem e confisco”, há que se esclarecer que, quanto à alegação de confisco, esquivo-me de apreciar a questão, pois isso importaria em juízo de constitucionalidade de lei federal, o que é vedado à instância administrativa de julgamento por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72. Por sua vez no que tange

à alegação de bis in idem, a recorrente não tem razão, se não vejamos o que se segue.

Inicialmente, é importante ressaltar que não existe qualquer relação de causa e efeito entre o lançamento do IRRF sobre pagamento sem causa e do IRPJ/CSLL em virtude da glosa de despesa. Note-se que um pagamento sem causa não terá qualquer impacto na base tributável do IRPJ e da CSLL, desde que o contribuinte não o tenha contabilizado como despesa dedutível, ou seja, se a recorrente tivesse adicionado ao lucro líquido as despesas referentes a tais pagamentos sem causa, não haveria IRPJ e CSLL a serem lançados. Por sua vez, se o contribuinte contabilizou um pagamento sem causa ou sem identificação do beneficiário como despesa dedutível das bases do IRPJ e da CSLL, estamos diante também de uma despesa indevida, a qual deverá ser glosada, para fins de cálculo do lucro real e da base ajustada.

Assim, totalmente descabida a alegação de que haveria um bis in idem pela cobrança de IRRF em conjunto com o IRPJ e CSLL. Ademais, a recorrente responde pelo IRRF na condição de fonte pagadora (art. 45 do CTN combinado com art. 61 da Lei 8.981/95); já pelos IRPJ e CSLL, responde na condição de contribuinte (sujeito passivo direto). Some-se a isso o fato de que o IRPJ e a CSLL são devidos pelo recálculo das bases tributáveis a partir da glosa da despesa, pois a recorrente não logrou provar a efetiva ocorrência das operações; já com relação ao IRRF, o lançamento decorre da incidência do IRRF sobre os pagamentos que a recorrente - fonte pagadora - não logrou provar as suas causas.

Noutro ponto, a recorrente alega que a fiscalização não reduziu do valor cobrado a título de IRRF as retenções efetuadas a título de IRRF, CSLL, PIS e COFINS por ela. Não obstante alegue que houve tais retenções e recolhimentos, ela não apresenta sequer um início de prova a justificar uma diligência nesse sentido, ou seja, não apresentou nenhuma DIRF relativa a tais retenções, razão pela qual há que se negar o pedido.

Por essas razões, voto também por manter o lançamento do IRRF.

DA MULTA QUALIFICADA

A recorrente alega que “a fiscalização não aceitou a documentação apresentada para a comprovação dos serviços prestados e, sem produzir qualquer sorte de prova da existência de fraude, conluio ou sonegação, aplicou a multa qualificada nas exigências fiscais vinculadas à CONSTRUCAR CONSTRUÇÃO, COMERCIO E SERVICOS LTDA ME em hipótese na qual a multa qualificadora evidentemente não é aplicável”:

Vejamos, então, como a Fiscalização fundamentou a qualificação da multa:

“Qualificamos, nos termos do art. 44, §1º, da Lei no 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14, da Lei no 11.488/07, o percentual da multa de ofício aplicável aos tributos apurados em decorrência das infrações descritas neste Relatório Fiscal, uma vez que constatamos a ocorrência

da conduta prevista nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A presente fiscalização também é um desdobramento do enorme esforço que está sendo desenvolvido pelo Ministério Público Federal, Polícia Federal, Receita Federal do Brasil e outros órgãos federais no âmbito da denominada Operação Lava Jato, a qual, nas palavras do Ministério Público Federal, “é a maior investigação de corrupção e lavagem de dinheiro que o Brasil já teve”.

A evasão tributária perpetrada pela Construcap ao deixar de recolher os tributos descritos neste Relatório Fiscal foi idealizada através da utilização de notas fiscais de prestação de serviços e recibos inidôneos, pois os serviços não foram prestados. Isto porque, conforme demonstrado, os pagamentos foram feitos por razão outra. Serviram para o acobertamento contábil e financeiro do pagamento de propinas. A Construcap, liderada pelo seu Diretor Presidente Roberto Ribeiro Capobianco, conforme demonstrado ao longo deste Relatório Fiscal, agindo de forma consciente, deliberada, organizada, meticulosa e reiterada pagou propinas, ou, eufemisticamente, “vantagens indevidas”, a agentes públicos para assegurar sua participação em licitações promovidas pela Petrobras e, desse modo, contribuiu para fraudá-las.

Os fatos relatados neste Relatório Fiscal caracterizam a figura da sonegação fiscal. A pessoa já acima mencionada tinha conhecimento da inidoneidade dos pagamentos realizados e da consequência tributária na apuração dos tributos devidos (Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e Imposto de Renda Retido na Fonte), mas preferiu agir de maneira evasiva, registrar os pagamentos com histórico contábil falso, utilizando-se de documentação inidônea. Desta forma, tal pessoa praticou atos que deliberada e sistematicamente demonstram a presença do DOLO, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação e agir em conluio com outras empresas, descritas nos art. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%.”.

A recorrente tem razão quando alega que não há nada no Relatório Fiscal que vincule a Construcap com a operação “Lava Jato” e, conseqüentemente, com o pagamento de propinas para agentes públicos e políticos, mesmo porque as referências feitas ao sócio da Construcap, Roberto Capobianco, em depoimentos de colaboradores no âmbito da referida operação Lava Jato, não fazem qualquer menção à Construcap.

Não obstante, os indícios convergentes e harmônicos coligidos no âmbito do processo de baixa do CNPJ da Construcap e que foram juntados a estes autos, conforme antes abordados, demonstraram de maneira suficientemente contundente que a Construcap era uma sociedade com existência meramente formal e que não teria sido ela quem prestou os serviços indicados nos contratos, notas fiscais e relatórios de medição, razão pela qual há que se concluir que tais documentos são ideologicamente falsos e que foram adrede concebidos para lastrear, como se dedutíveis fossem das bases do IRPJ e da CSLL, pagamentos com fins outros que não aqueles que estavam informados nos referidos documentos. Ou

seja, a um só tempo os referidos documentos ideologicamente falsos lastreavam o lançamento dos pagamentos como despesas dedutíveis e serviam para dissimular a verdadeira causa. Por essas razões, voto por manter a multa qualificada.

DA DECADÊNCIA

Conforme antes mencionado, coube a análise primeiro da qualificação da multa, para então abordarmos a questão da decadência. Assim, mantida a qualificação da multa por este Colegiado, resta aplicável, in casu, a regra decadencial do art. 173, I, do CTN, tendo em vista o disposto no § 4º, in fine, do art. 150 do CTN.

Com relação ao fato gerador mais antigo do IRPJ e da CSLL, datado de 31/03/2011 (em razão da Cisão Parcial, pois a recorrente era optante do lucro real anual), já havia decaído o direito de o Fisco efetuar o lançamento no momento em que a recorrente teve ciência do auto de infração em 16/05/2017 (AR a fls. 496). A regra do art. 173, I, do CTN é clara, quando dispõe que o dies a quo do prazo decadencial será o primeiro dia do exercício seguinte ao que o Fisco poderia lançar. Para o fato gerador de 31/03/2011, o Fisco poderia efetuar o lançamento no próprio ano de 2011, logo, o primeiro dia do exercício seguinte foi 01 de janeiro de 2012. Por sua vez, sendo o dia de início de contagem 01/01/2012, tinha o Fisco o direito de constituir o crédito de IRPJ e CSLL do fato gerador de 31/03/2011 até 31/12/2016, razão pela qual deve ser acolhida a alegação de decadência do lançamento com relação ao fato gerador de 31/03/2011.

No que tange aos demais fatos geradores lançados do IRPJ e da CSLL, o mais antigo é o de 31/12/2011, sendo que o Fisco poderia efetuar o lançamento relativo a ele somente em 2012, logo, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o Fisco poderia lançar foi 01/01/2013 e, assim sendo, o prazo decadencial se esgotaria em 31/12/2017, razão pela qual, com relação aos fatos geradores de 31/12/2011, 31/12/2012 e 31/12/2013, a alegação de decadência deve ser afastada, já que os lançamentos do IRPJ e da CSLL ocorreram em 16/05/2017 (AR a fls. 496).

Da mesma forma, deve ser afastada a alegação de decadência com relação aos lançamentos do IRRF e da multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ-estimativa e CSLL-estimativa, cujos fatos geradores mais antigos lançados são de janeiro de 2012, pois o Fisco poderia efetuar o lançamento ainda em 2012 e o primeiro dia do exercício seguinte ao que o Fisco poderia lançar foi 01/01/2013, razão pela qual o prazo decadencial se esgotaria em 31/12/2017.

Nas mesmas conclusões se chega com relação ao responsável tributário, Roberto Ribeiro Capobianco, pois ele tomou ciência do lançamento apenas um dia após a ciência do contribuinte, ou seja, em 17/05/2017 (AR a fls. 503).

Por essas razões, voto por acolher a preliminar de decadência com relação aos lançamentos do IRPJ e da CSLL relativos ao fato gerador de 31/03/2011.

DA MULTA ISOLADA

A recorrente alega que não se faz possível a aplicação da multa isolada sobre o valor da estimativa, após o encerramento do ano-calendário, de modo concomitante com a aplicação da multa de ofício.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (assim como o extinto Conselho de Contribuintes) firmou, ao longo do tempo, diferentes posições sobre o tema, se não vejamos:

a) que não se aplica a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois, a partir desse momento, só caberia a multa de ofício sobre o imposto de renda devido sobre o lucro real, já que não se pode penalizar duas vezes pela mesma infração;

b) que só se aplica a multa isolada sobre o valor que o montante do imposto sobre as bases estimadas superarem o imposto de renda sobre o lucro real devido ao final do ano;

c) que, até a entrada em vigor da redação dada pela Lei 11.488/07, a literalidade da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96 impunha que a multa isolada só fosse devida quando a pessoa jurídica deixasse de pagar o IRPJ e a CSLL e que os valores calculados sobre a base estimada são meras antecipações, logo não se confundem com tais tributos;

d) que a multa isolada não é devida juntamente com a multa de ofício por ser aplicável o instituto do Direito Penal da “consunção”.

Em 08/12/2014, foi aprovada a Súmula CARF nº 105, cujo verbete assim dispõe:

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

Note-se que o teor da Súmula CARF nº 105 deixa claro, para mim, que o Pleno deste Colegiado adotou a posição segundo a qual a multa isolada só pode ser cumulada com a multa de ofício a partir da entrada em vigor da MPv nº 351/2007 (que se converteu na Lei 11.488/07), a qual alterou o art. 44 da Lei 9.430/96, tanto que faz constar expressamente em seu verbete que só era inaplicável a cumulação de multas, quando a multa isolada fosse fundamentada no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96. Assim, como os lançamentos das multas isoladas em tela se fundamentaram no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei 9.430/96, é inaplicável, na espécie, a Súmula CARF nº 105.

Trata-se assim de questão de amplo conhecimento deste Colegiado, razão pela qual, peço vênua aos meus pares para reproduzir voto proferido em outras assentadas, no qual enfrentei cada uma dessas posições.

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção.

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 – que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes.

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas.

Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 na sua redação originária já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º - aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, Além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa.

Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e dos custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF no 2.

Da redação original do art. 44, § 1o, IV, da Lei 9430/96.

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1o do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Por último, saliento que tudo quanto antes sustentado acerca da multa isolada por falta de recolhimento do IR sobre a base estimada aplica-se, mutatis mutandi, à multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada.

Por essas razões, voto por manter os lançamentos das multas isoladas por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre as bases estimadas mensais.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Inicialmente, cabe repetir aqui tudo quanto já alegado quando da apreciação da multa qualificada, ou seja, que não há nada no Relatório Fiscal que vincule a Construcar com a operação “Lava Jato” e , consequentemente, com o pagamento de propinas com agentes públicos e políticos, mesmo porque as referências feitas ao sócio da Construcap, Roberto Capobianco, ora recorrente, em depoimentos de colaboradores no âmbito da referida operação Lava Jato, não fazem qualquer menção à Construcar.

Todavia, da mesma forma como sustentado ao apreciarmos a multa qualificada, restou demonstrado, por indícios convergentes e harmônicos coligidos no âmbito do processo de baixa do CNPJ, que a Construcar era uma sociedade com existência meramente formal e que não teria sido ela quem prestou os serviços indicados nos contratos, notas fiscais e relatórios de medição, razão pela qual há que se concluir que tais documentos são ideologicamente falsos e que foram adrede concebidos para lastrear, como se dedutíveis fossem das bases do IRPJ e da CSLL, pagamentos com fins outros que não aqueles que estavam informados nos referidos contratos, notas fiscais e boletins de medição.

Por sua vez, nos contratos ideologicamente falsos assinados com a Construcar (por exemplo, a fls. 597), a Construcap foi representada pelo Sr. Roberto Capobianco, o ora recorrente , razão pela qual, restando demonstrado que serviram para dissimular despesas indedutíveis e pagamentos sem causa, há que se concluir que está perfeita a sua responsabilização com base no art. 135, III, do CTN.

Por sua vez, totalmente descabida a alegação da recorrente de que “o artigo 61 da Lei nº 8.981/1996 trata da responsabilidade prevista no artigo 121, inc. II, combinado com o artigo 128 do CTN, tratando-se de responsabilidade exclusiva da fonte pagadora”.

Primeiramente, o Relatório Fiscal não faz qualquer referência ao art. 121, II, do CTN, mas apenas ao art. 135, III. Em segundo, recorrente não está sendo responsabilizado por ser o beneficiário dos pagamentos sem causa, mas por ter praticado atos contrários à lei (contratos ideologicamente falsos) na condição de Diretor Presidente da Construcap, fonte pagadora (dos pagamentos sem causa).

Note-se que, se o art. 61 da Lei 8.981/95 prevê uma tributação exclusiva na fonte, é justamente porque ou a causa do pagamento ou o beneficiário não foi identificado. Se o beneficiário não foi identificado, por óbvio, o IRRF só poderia ser cobrado exclusivamente na fonte; por sua vez, se a causa não foi identificada, há, pela via oblíqua, também uma incerteza quanto ao beneficiário do pagamento, razão pela qual também se justifica a tributação exclusivamente na fonte. Ora, com relação ao IR incidente sobre os pagamentos sem causa, nem a recorrente nem a Construcap são contribuintes, pois esta responde na condição de fonte pagadora e aquele é o responsável por ter praticado ato ilícito na condição de Diretor Presidente da fonte pagadora.

Noutro ponto, a recorrente alega que a aplicação do artigo 121, II, do CTN não pode ser feita conjuntamente com o artigo 135, III, do CTN. Como já dito, o Relatório Fiscal sequer menciona o art. 121, II, do CTN, mas, em um esforço hercúleo para dar sentido ao que a recorrente alega, quero crer que ele se insurge contra a possibilidade de responsabilidade solidária com base no art. 135, III, do CTN, daí talvez porque a razão de insistir em citar o art. 121, II, do CTN, embora estranho ao enquadramento legal da autuação em tela. Essa questão foi muito bem enfrentada pela D. Procuradoria da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009, o qual bem sintetiza a questão, in verbis:

“De início, achamos relevante rememorar as teses possíveis de serem adotadas no que tange à natureza da responsabilidade tributária decorrente da incidência do art. 135, III, do CTN (ver item III do parecer):

- i) Responsabilidade por substituição, exclusiva do administrador que incidiu numa das hipóteses legais;*
- ii) Responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, do administrador e “responsabilidade” principal da sociedade;*
- iii) Responsabilidade principal do administrador e subsidiária da sociedade;*
- iv) Responsabilidade subsidiária, em sentido impróprio, do administrador;*
- v) Responsabilidade solidária do administrador que responde com a sociedade igualmente e sem benefício de ordem.*

A mera leitura dos acórdãos do Superior Tribunal de Justiça pode levar confusão mental ao estudioso do tema. Em muitos acórdãos, lê-se que a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN é por substituição (p. ex., AgRg no REsp 724.180/PR, REsp 670.174/RJ). Noutros julgados, está expresso que a responsabilidade acolhida nesse preceito legal é subsidiária (p. ex., REsp 833.621/RS, REsp 545.080/MG); logo, por transferência tributária. Noutros, menciona-se a responsabilidade solidária (p. ex., REsp 86.439/ES, AgRg no AG 748.254/RS).

Chegamos a encontrar ementa de acórdão em que se refere, simultaneamente, à responsabilidade subsidiária e à responsabilidade por substituição (EDcl no REsp 724.077/SP).

65. A existência de julgados aparentemente contraditórios, porém, não exime o intérprete da lei e da jurisprudência de examiná-los procurando

coerência. Ainda que a lei não seja coerente, nem o seja a prática judicial, deve sê-lo o hermeneuta, por imposição não só de técnica, mas também de justiça. É o que indica Norberto BOBBIO: “Là dove la coerenza non è condizione di validità, è però pur sempre condizione per la giustizia dell’ordinamento” - (grifo do original).

66. Apesar da aparente dissonância, não cremos que exista verdadeira divergência jurisprudencial nesse ponto. Em verdade, o Superior Tribunal de Justiça simplesmente não acolhe a distinção feita doutrinariamente entre responsabilidade por substituição e por transferência. Assim, quando se lê que o sócio responde “por substituição”, não se quer desonerar a sociedade. Simplesmente, quer-se dizer que o sócio-gerente responde em lugar da (em substituição à) sociedade quando esta não adimple os créditos tributários e é caso de aplicação do art. 135, III, do CTN.

67. Na prática, em grande parte dos casos, a Fazenda Pública costuma buscar primeiro o patrimônio da sociedade para só então, em caso de insucesso, pesquisar bens pessoais dos administradores, o que é coerente com um sistema de responsabilidade subsidiária. Essa praxis é abonada pela jurisprudência, batizando-se essa operação de “redirecionamento da execução fiscal”. Neste, a ação de execução fiscal é ajuizada contra a sociedade e, não havendo satisfação do crédito, inclui-se o administrador no pólo passivo do processo executivo. Admite-se, ainda, que a ação de execução seja diretamente ajuizada contra sociedade e administrador, se o nome deste constar da Certidão da Dívida Ativa. Nessa hipótese, é incongruente afirmar que a responsabilidade do sócio-gerente é por substituição, visto que, no mesmo processo, está-se cobrando dele o crédito tributário sem “irresponsabilizar” a sociedade.

68. A análise da jurisprudência do STJ no que tange à responsabilidade derivada da aplicação do art. 135, III, do CTN deve se basear mais nos seus pressupostos e conclusões do que em atenção aos signos “substituição”, “pessoalmente”, “subsidiária” e “solidária” que comumente surgem qualificando a responsabilidade tributária do “sócio-gerente” que comete infração à lei. Assim, para se desvendar a natureza da responsabilidade acolhida, devemos partir, antes de tudo, da natureza dos atos que ensejam essa responsabilidade.

69. Como vimos no item anterior, o STJ, quando admite o chamamento do administrador à execução fiscal, parte da idéia de responsabilidade por ato ilícito. É a ilicitude que permite sua responsabilização, ilicitude esta que deve ter sido praticada durante o exercício da gerência. É irrelevante a condição de sócio; não é suficiente a condição de administrador; é necessária a prática de ato ilícito.

70. Pois bem. Se o elemento relevante para a caracterização da responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN fosse a condição de sócio, faria sentido a tese da responsabilidade subsidiária. Deveras, se o terceiro respondesse por ser sócio, seria plenamente razoável que demandasse o esgotamento do patrimônio da sociedade para que só então viesse a ser chamado a pagar o crédito tributário. Como, porém, não responde por ser sócio, mas porque, na condição de administrador, pratica ato ilícito, não faz o menor sentido que seja facultado a ele esquivar-se da responsabilidade exigindo que, primeiro, responda a

sociedade para, só em caso de sua insolvabilidade, seja a ele imposta a sanção pela ilicitude.

71. A concepção de responsabilidade por ato ilícito exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. Este deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Eis o sentido de estar expresso no caput do art. 135 do CTN que são “pessoalmente responsáveis” os administradores infratores da lei. Dessa forma, deve ser excluída a tese da responsabilidade subsidiária em sentido próprio.

72. Dessa forma, ainda nos casos em que os julgados do STJ mencionam a “responsabilidade subsidiária”, só é razoável interpretá-los como referentes à responsabilidade subsidiária em sentido impróprio, tal qual já a conceituamos no início. Vale dizer, nesse caso, estariam os julgadores exigindo, para a responsabilização do administrador-infrator, três requisitos cumulativos: (a) a própria condição de administrador, (b) a prática de ato ilícito e (c) a ausência de pagamento do crédito tributário no prazo da lei ou do regulamento; não se deve exigir, porém, o esgotamento do patrimônio da pessoa jurídica. 73. O afastamento da tese da responsabilidade subsidiária ainda é corroborado por importante precedente da egrégia Primeira Seção. Trata-se dos Embargos de Divergência 702.232/RS (Rel. Min. Castro Meira, julgado em 14.9.2005 e publicado em 26.9.2005), o qual, apesar de ter por mira a presunção de certeza e liquidez da Certidão da Dívida Ativa, acabou por firmar que, estando o administrador (sócio-gerente) nela contemplado, pode ser a execução movida diretamente contra ele, ao lado da pessoa jurídica.”.

CONCLUSÃO

Isso posto, voto pelo desprovimento do Recurso Voluntário interposto, para:

- a) AFASTAR a preliminar de nulidade;*
- b) ACOLHER PARCIALMENTE a preliminar de decadência, para cancelar apenas os lançamentos do IRPJ e da CSLL referentes ao fato gerador de 31/03/2011 (apurado no auto de infração do IRPJ a fls. 418/419 e no auto de infração da CSLL a fls. 448);*
- c) NO MÉRITO, NEGAR PROVIMENTO às impugnações do contribuinte (Construcap CCPS Engenharia e Comércio S/A) e do responsável tributário (Roberto Ribeiro Capobianco).*

Quanto às preliminares alegadas, tal qual a decisão da DRJ, não vejo como acolhê-las.

Não houve qualquer cerceamento do direito de defesa vez que o lançamento seguiu os estritos termos do RPAF.

Quanto à decadência, em razão da qualificação da multa já foi afastado do lançamento em decisão definitiva, a parcela decaída, não havendo mais o que se falar em extinção do crédito por decurso do prazo decadencial vez que, absolutamente demonstradas e comprovadas as razões que levaram à qualificação da multa.

Quanto à alegação de confiscatoriedade, nos termos do que dispõe a Súmula CARF n. 2 este Conselho não possui competência para questionar a constitucionalidade da legislação tributária.

Acertada a DRJ ao concluir inexistir cobrança em duplicidade no que se refere ao IRRF e à glosa dos custos.

A exigência de IRPJ e de CSLL se dá pela glosa das despesas inexistentes e a exigência do IRRF incide sobre pagamentos efetivamente realizados a beneficiário não identificado (caput do art. 674 do RIR/99) ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa (§ 1º do art. 674 do RIR/99).

É perceptível, portanto, que não há *bis in idem*, pois os fatos geradores dos tributos são distintos. No caso do IRRF, especificamente em relação ao caso concreto, o fato gerador é o pagamento sem causa ou sem operação comprovada. Ademais, o IRPJ e a CSLL são devidos pela recorrente na qualidade de contribuinte, enquanto que o IRRF é devido na qualidade de responsável tributário.

Em relação à glosa de despesas realizadas com a Construcar, igualmente entendo que a decisão deva ser mantida pelos seus exatos fundamentos.

O agente fiscal logrou êxito em demonstrar que, de toda a documentação apresentada pela Construcap, inexistem elementos comprobatórios da efetiva prestação dos serviços pela pessoa jurídica Construcar Construção, Comércio e Serviços Ltda. - ME.

A Construcap se limitou a apresentar cópia das notas fiscais de prestação de serviços, dos comprovantes *dos pagamentos realizados e de documentos intitulados como sendo 'Boletim de Medição de Serviços', os quais foram emitidos pela própria Recorrente, sem nenhuma assinatura, nem da contratante nem da contratada.*

Outrossim, nos referidos boletins sequer os serviços são descritos, fazendo referência a anexos jamais apresentados e, embora intimada, não logrou trazer qualquer outra prova em apoio às informações contidas nos boletins.

Ademais, em diligências realizadas pelo agente fiscal, restou comprovado que a CONSTRUCAR é uma empresa inexistente de fato, caracterizada por não dispor de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, tanto assim que o seu CNPJ foi baixado de ofício. (*"Número do Ato Declaratório Executivo: 002015163 Data da Publicação: 09/05/2017 Baixa de ofício de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).*)

Outrossim, estamos tratando de uma sociedade (Construcar) que recebeu pagamentos apenas da Construcap no montante de R\$ 4 milhões em 2011, R\$ 7,09 milhões em 2012 e 14,04 milhões em 2013, não sendo assim razoável que o Sr. Carlos Roberto Rodrigues Moraes, seu controlador, afirme que: *não possui comprovante de pagamento efetuado com locação, de equipamentos, transporte, refeições e alojamentos de funcionários, pois não solicitava recibos e que pagava tudo em dinheiro, ou seja, quer nos fazer crer que, no ano de 2013, a Construcar recebeu pagamentos no montante de R\$ 14 milhões e que pagou todos os seus funcionários e fornecedores em dinheiro.*

Durante o período a Construcar apresentou apenas duas DIPJs e mesmo assim sem informar qualquer receita, além de não ter uma sede ou mesmo um endereço para recebimento de correspondência.

E para concluir, uma empresa que faturou aproximados R\$ 25 milhões em 03 anos, apenas com os pagamentos da Construcap, teve metade de suas cotas vendidas pelo Sr. Ronilson da Costa Barbosa para a Sra. Ana Elizabeth por apenas R\$ 30 mil.

Assim, por essas e todas as demais provas reunidas pelo agente fiscal, entendo que se tratava de uma “empresa de fachada”, razão pela qual não há como não concluir que as notas fiscais e boletins de medição apresentados são ideologicamente falsos.

Ainda, como bem asseverado pela DRJ, o fato de existirem ações trabalhistas movidas por ex-funcionários da Construcar em face da referida empresa e da recorrente em nada modifica as conclusões acima, pois o que restou demonstrado não foi que os serviços não foram prestados, mas que eles não foram prestados pela Construcar, por total falta de estrutura para fazê-lo. Tanto é assim que, em caso de êxito dos autores dessas ações trabalhistas, apenas o patrimônio da recorrente poderá responder pela dívida, pois a Construcar é uma empresa sem sede e sem patrimônio, como foi constatado.

A Construcar era empresa de fachada utilizada pela Recorrente, que era quem possuía capacidade técnica e operacional.

Assim, concordo com a decisão recorrida razão pela qual mantenho a glosa das despesas.

Por outro lado, tendo em vista que a recorrente não logrou provar a efetiva prestação de serviços pela empresa Construcar, há que se concluir também que não resta demonstrada a causa dos pagamentos feitos a tal empresa, razão pela qual voto por manter também o lançamento do IRRF.

Quanto à multa qualificada, restando comprovado de maneira contundente que a Construcar era uma sociedade de fachada, e que não teria sido ela quem prestou os serviços indicados nos contratos, notas fiscais e relatórios de medição, razão pela qual há que se concluir que tais documentos são ideologicamente falsos e que foram concebidos para lastrear, como se dedutíveis fossem das bases do IRPJ e da CSLL, pagamentos com fins outros que não aqueles que estavam informados nos referidos documentos.

Desta feita, como bem concluiu a DRJ, a um só tempo os referidos documentos ideologicamente falsos lastreavam o lançamento dos pagamentos como despesas dedutíveis e serviam para dissimular a verdadeira causa. Por essas razões, voto por manter a multa qualificada.

No que se refere à responsabilidade tributária, restou claramente configurada a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN vez que o administrador agiu contra lei e não há como se infirmar que o mesmo não tinha conhecimento de saídas em montantes de aproximadamente 25 milhões em 3 anos para uma empresa de fachada, que nenhum serviço prestou à Recorrente.

Existiu uma clara simulação e intuito doloso de sonegar, mantendo uma empresa de fachada para reduzir bases tributáveis, forjar relação jurídica inexistente e, justificar pagamentos realizados para outras finalidades, como bem apurado nas provas colhidas em razão da operação "Lava Jato".

Mantenho a responsabilização do responsável solidário.

Passo a analisar a alegação de impossibilidade de concomitância da multa de ofício e isolada, e neste particular discordo da decisão Recorrida, entendendo que assiste razão aos Recorrente na alegação de impossibilidade de cumulação da multa de ofício e isolada. Cumpre ressaltar que a multa de ofício absorve todo o montante da multa isolada.

É posição majoritária nesta e em diversas Turmas do CARF ou a impossibilidade de cumulação ou a aplicação do princípio da consunção. No presente caso seja por uma ou por outra tese o resultado de desoneração é o mesmo.

Sigo o entendimento acerca da impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Tal fato se deve à conclusão de que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.

Neste ponto me permito valer dos fundamentos aduzidos pelo Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-00.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa

proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Diga-se ainda que a questão é objeto de Súmula do CARF nº 105, que entendo permanecer aplicável a mesma lógica aos fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.488/07 *in verbis*:

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

Outrossim, tal posição encontra guarida em diversas decisões deste Conselho, incluindo-se esta mesma Turma Ordinária e, seja pela exclusão, seja pela aplicação da consunção.

Assim, assiste razão às Recorrentes neste ponto.

Assim, face a tudo o quanto exposto, dou parcial provimento aos Recursos Voluntários, tão somente, para excluir a multa isolada, mantendo, em razão da faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF, a decisão recorrida nos demais termos, pelos seus próprios fundamentos, com os acréscimos aqui expostos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva