



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

Processo n° 15956.720225/2016-30
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.342 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2018
Matéria IRRF/IRPJ/CSLL
Recorrente ATNAS ENGENHARIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

IRRF. ERRO NO REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. CORREÇÃO MEDIANTE SIMPLES CÁLCULOS ARITMÉTICOS. NÃO OCORRÊNCIA DE NULIDADE.

O erro no reajustamento da base de cálculo, quando da apuração do Imposto de Renda na fonte, pode ser corrigido mediante simples cálculos aritméticos, assim sendo esse erro não gera nulidade do lançamento.

FALTA DE COMPROVAÇÃO DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. PAGAMENTO SEM CAUSA. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.

Cabe a exigência de Imposto de Renda na fonte, por pagamento sem causa, quando não ficar comprovada a efetiva prestação do serviço, a pretexto do qual o pagamento foi feito.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NOTA FISCAL. INIDONEIDADE. INDÍCIOS DE FALSIDADE.

Não servem como prova da efetiva prestação de serviços as notas fiscais cuja inidoneidade tenha sido tacitamente admitida pelo contribuinte, bem como nos casos em que existam fortes indícios de falsidade dos dados inseridos nos documentos.

DECADÊNCIA. EXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO. TERMO INICIAL DO PRAZO. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA SER EFETUADO.

O termo inicial do prazo de decadência para constituir crédito tributário mediante lançamento de ofício é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido feito, quando estiver caracterizada a simulação ou qualquer expediente doloso praticado com a finalidade de lesar o Fisco.

**SIMULAÇÃO E INIDONEIDADE DOS DOCUMENTOS FISCAIS.
Multa Qualificada. Cabimento.**

Aplica-se multa qualificada aos casos em que ficar demonstrada a simulação ou a inidoneidade documental, gerando falta de recolhimento de tributo.

**ADMINISTRADORES. PRÁTICA DE ATO COM INFRAÇÃO DE
LEI. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.**

Respondem pelo crédito tributário os administradores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica, quando pratiquem atos com infração de lei, devendo o lançamento descrever a conduta que caracteriza o ato ilícito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, declarar a nulidade parcial do lançamento no que se refere à cobrança do IRRF sobre os pagamentos feitos à SMP SUANNO; (ii) por maioria de votos: a) rejeitar a arguição de decadência; b) dar provimento parcial ao recurso voluntário da pessoa jurídica para reduzir a base de cálculo do lançamento em razão da duplicidade de reajustamento da base de cálculo; c) negar provimento aos recursos dos coobrigados, vencido o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto que votou por acolher a arguição de decadência e dar provimento integral aos recursos voluntários da pessoa jurídica e dos coobrigados. Designado o Conselheiro Roberto Silva Junior para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
Carlos Augusto Daniel Neto - Relator

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Júnior - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os seguintes Conselheiros Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente justificadamente a Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ (a fls. 664 e segs.); Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (a fls. 739 e segs.); e Imposto de Renda Retido na Fonte (a fls. 802 e segs.), pelas razões apresentadas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 824-893, assim sumarizadas:

a) IRPJ/CSLL - Glosa da redução do lucro líquido decorrente de custos e despesas operacionais derivadas de negócios celebrados com empresas inexistentes de fato e/ou prestadoras de serviços simulados e de notas fiscais inidôneas. As prestadoras de serviços são as seguintes, e serão destarte referidas pelo termo em destaque:

BRATEC CONSULTORIA S/S LTDA – ME – CNPJ: 08.265.018/0001-27

HEFESTO CONSULTORIA E PROJETOS LTDA – CNPJ: 04.067.717/0001-01

FERREIRA BASTOS ENGENHARIA, CONSULTORIA E PROJETOS LTDA - EPP – CNPJ: 07.238.465/0001-24

CBM CONSULTORES LTDA - ME – CNPJ: 08.753.705/0001-91

EPGN - ENGENHARIA LTDA – CNPJ: 05.759.392/0001-90

PLACON PLANEJAMENTO, CONSULTORIA E ASSESSORIA LTDA - EPP – CNPJ: 07.222.299/0001-78

FIDELITY INVESTIMENTOS, PARTICIPACOES E CONSULTORIA LTDA - ME – CNPJ: 12.147.798/0001-88

A fiscalização concluiu que as prestações de serviço advindas das empresas acima não poderiam ser consideradas despesas dedutíveis pois as notas fiscais que as substanciam "são documentos inidôneos, pois em alguns casos foram emitidas por pessoa jurídica que não existe de fato, apesar de constituída formalmente, ou seja não possui existência de fato, e cuja inscrição no CNPJ foi baixada no órgão competente, não produzindo, esses documentos, quaisquer efeitos tributários em favor de terceiros por se caracterizarem como uma hipótese de inidoneidade, e também pela falta de documentação que comprove a real prestação dos serviços" (fl. 869/870) e pela ausência de prova da efetiva prestação.

b) IRRF sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada. Aplicação do art. 61, §1º da Lei nº 8.981/1995, em razão da não comprovação da causa dos pagamentos efetuados.

c) Aplicação de multa qualificada de 150% em razão de fraude fiscal, nos termos do art. 44, I, §1º c/c art. 72 da Lei nº 4.502/64.

d) Sujeição passiva solidária, com fundamento no art. 135, III do CTN, sobre os sócios-administradores:

MARCO ANTÔNIO DA ROCHA TRISTÃO, CPF nº 094.215.567-04,

ODILIO MÁRCIO MAUAD FERREIRA, CPF nº 031.927.847-68

Cientificada em 10/11/2016, o Contribuinte apresentou três impugnações, uma para cada auto de infração (IRPJ, CSLL e IRRF), aduzindo as seguintes razões:

- a) Nulidade de TDPF por omissão da ordem de serviço que autorizaria a atuação de auditor-fiscal em exercício em região diversa;
- b) Cerceamento do direito de defesa por omissão da autuação quanto a provas indispensáveis dos ilícitos nela descritos;
- c) Inconsistência da autuação por invocar precedentes sem explicar a vinculação deles ao caso;
- d) Decadência de parte dos períodos autuados;
- e) Descabimento da multa qualificada de 150%;
- f) Ocorrência de um "duplo reajustamento" da base de cálculo do IRRF, para fazer incidir, então, a alíquota de 35%, de modo ilegal;
- g) Os destinatários dos pagamentos são pessoas jurídicas regularmente constituídas e identificadas e que, se em um único caso, foi suspenso o registro de uma delas no CNPJ, o fato ocorreu muito tempo após a contratação da empresa pela impugnante e os pagamentos dos serviços por ela prestados;
- h) Que não se justifica a desqualificação dos negócios a que os pagamentos se vincularam: ainda que se considerem os documentos e as evidências produzidos insuficientes para sustentar os dispêndios como despesas dedutíveis, a circunstância não os torna inexistentes ou irreais, mas, simplesmente, impede que afetem o lucro tributável;
- i) Que não foi posta em dúvida a efetividade do pagamento realizado;
- j) Que a fiscalização não tem competência para declarar, sem o procedimento legal previsto, a inaptidão das empresas e a inidoneidade dos documentos fiscais;
- k) Impossibilidade de aplicação do art. 61 da Lei nº 8981/95 nos casos em que o pagamento foi comprovado, e a despesa tenha sido objeto de glosa;

Os responsáveis tributários apresentaram suas impugnação aduzindo idênticas razões:

- a) Ausência de indicação da precisa hipótese legal de responsabilidade e dos motivos fáticos para a responsabilização;
- b) Cerceamento do direito de defesa;
- c) Inaplicabilidade do art. 135, III do CTN ao presente caso;
- d) Ausência de prova do dolo;

A DRJ/Brasília julgou as impugnações improcedentes através do Acórdão nº 03-76.487 (fls. 8369 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

GLOSA DE DESPESAS. DEVIDA.

Se não é possível identificar sequer as causas dos pagamentos, muito menos saber se eram relativos a despesas lícitas e necessárias às atividades da impugnante e a manutenção da respectiva fonte produtora.

MULTA QUALIFICADA. DEVIDA.

Há que se manter a qualificação da multa, uma vez demonstrada a conduta dolosa com o fito de impedir ou retardar o conhecimento do Fisco das circunstâncias materiais do fato gerador, pela simulação de contratos de prestação de serviços, com o fito de dissimular os verdadeiros fins dos pagamentos.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN.

É nítida a responsabilidade tributária dos sócios administradores, com base no art. 135, III, do CTN, quando resta demonstrado que houve simulação de contratos de prestação de serviços, para dissimular os fins pagamento feitos, sendo que tais contratos simulados serviram também para lastrear os lançamentos contábeis desses pagamentos como despesas dedutíveis das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA.

O art. 61 da Lei 8.981/95 encontra seu fundamento de validade no parágrafo único do art. 45 do CTN, sendo perfeito o enquadramento da situação fática nele, quando a real causa de pagamentos é dissimulada por meio de contratos de prestação de serviços simulados.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. IRRF.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignados, o Contribuinte principal e os responsáveis apresentaram Recursos Voluntários.

O Recurso do Contribuinte versou sobre os seguintes pontos, em síntese (fls. 8445/8525):

i) Inicialmente, aduz que os lançamentos relativos ao IRPJ e a CSLL foram objeto de parcelamento nos moldes do **Programa Especial de Regularização Tributária (PERT)**, razão pela qual essa matéria não será mais objeto do presente processo;

ii) Nulidade do acórdão pelos seguintes motivos:

a) omissão do acórdão recorrido na apreciação da preliminar de nulidade da ação fiscal, suscitada na defesa por ausência de regular Termo de Distribuição de Processamento Fiscal autorizativo, e indevida invocação da Súmula CARF nº 27, impertinente ao questionamento;

b) omissão na apreciação de preliminar da demonstrada nulidade do auto de infração por sonegação à parte dos elementos de comprovação de ilícitos apontados, em violação dos arts. 25 e 38, §1º, do decreto nº 7.574, de 29.09.2011;

c) desconsideração das razões da defendente na demonstração da deficiência do auto-de-infração quanto aos pressupostos em que se fundamentaria a ação fiscal relativamente a cada uma das empresas arroladas como emissoras de documentos fiscais irregulares;

d) omissão e silêncio quanto à aplicação dos preceitos dos artigos 1º a 4º, da Portaria Ministerial nº 187/93, de 23.04.1993, transcritos na defesa;

e) desatendimento das alegações da defesa fundadas na Instrução Normativa SRF nº 1.634, de 06.05.2016, do Sr. Secretário da Receita Federal, chamada à colação na impugnação ao auto-de-infração;

f) total omissão quanto a fato processual, incontestado, denunciado pela impugnante, qual seja a inexistência de qualquer justificativa relativamente aos lançamentos vinculados a pagamentos à empresa SMP Suanno;

g) carência de fundamentação na rejeição dos argumentos de defesa por meras afirmativas *ex cathedra* de convicções íntimas dos julgadores, sem explicitação de motivações jurídicas, aplicação de conceitos indeterminados que se prestariam a justificar qualquer outra decisão e reprodução *ipsis litteris* da motivação do próprio auto-de-infração impugnado; e

h) subversão dos princípios básicos que regem a prova legal.

iii) Erro de fato no lançamento de IRRF - dúplice reajustamento das bases de cálculo;

iv) Inobservância dos critérios regulamentares para caracterização de inidoneidade dos documentos e da inexistência de fato de empresas, e a efetividade dos serviços prestados por terceiros à Recorrente;

v) Inaplicabilidade do art. 61 da Lei 8981/1995.

vi) Descabimento da multa qualificada;

vii) Decadência de parte do crédito tributário.

Dentro do prazo recursal legal, o Contribuinte apresentou aditamento ao seu Recurso Voluntário, aduzindo que a escrituração contábil faz prova em favor do sujeito passivo, que o sigilo fiscal inibe o acesso da Recorrente à contabilidade e registro das

prestadoras de serviço, e que caberia à fiscalização realizar essa prova de que a documentação fiscal não seria idônea.

Quanto aos Recursos Voluntários dos responsáveis, limitaram-se a reiterar as razões de suas Impugnações.

É o relatório, em síntese.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecidos por este Colegiado.

Em relação ao aditamento ao Recurso Voluntário do Contribuinte (fls. 8635/8640), entendo que o mesmo deva ser conhecido e considerado como parte integrante do Recurso Voluntário originalmente apresentado, afastando eventual alegação de preclusão consumativa em razão da aplicação analógica do art. 38 da Lei nº 9.784/99, *verbis*:

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

O dispositivo, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal federal, traz um temperamento à preclusão consumativa determinada pelo art. 17 do Decreto 70.235/72 (*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*), autorizando a apresentação de novas alegações e provas até o momento da decisão. Tendo em vista que o alegado no aditamento já fora, inclusive, objeto da Impugnação, não vislumbro óbices ao procedimento realizado, sobretudo por ter se dado dentro do interregno recursal ordinário.

Ademais, há que se frisar que a parcela do crédito tributário relativa ao IRPJ e CSLL, conforme informado pelo Contribuinte, foi objeto de parcelamento, atraindo a aplicação do art. 78, §2º do Anexo II do RICARF, *verbis*:

Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

Como o pedido de parcelamento foi apenas de uma parte dos créditos tributários, há que se reconhecer a desistência parcial sobre a matéria discutida inicialmente. Ademais, tal ressalva seria até despicienda, já que o RV não versou sobre a matéria objeto do parcelamento, reduzindo a matéria objeto do efeito devolutivo do recurso.

I) Preliminares

O Recorrente apresenta diversos fundamentos de nulidade do acórdão que serão tratados a seguir, sucessivamente.

Em **primeiro lugar**, aduz que a autoridade fiscalizadora seria incompetente para a fiscalização, por não apresentar a ordem de serviço necessária para que seja realizado procedimento fiscalizatório em outra jurisdição fiscal que não a sua, nos termos da Portaria RFB nº 1.687/2014, e que a decisão da DRJ deixou de se manifestar sobre este ponto.

Quanto à omissão, entendo inexistente, pois houve resposta expressa a esse pleito, conforme reproduzido abaixo (fl. 8376):

Sustenta a impugnante que o procedimento fiscal é nulo porque expedido por autoridade fiscal incompetente, pois entende que haveria necessidade de autorização do Coordenador Geral de Fiscalização, para que o auditor-fiscal atuasse em região diversa da de sua lotação. Observo que o impugnante não aponta qual a norma legal que respalda seu entendimento, mas não o faz porque justamente não existe tal norma. Por sua vez, sobre a competência do Auditor-Fiscal para atuar fora da “jurisdição” de atuação da sua Delegacia de lotação, trata-se de questão já há muito tempo superada pela jurisprudência administrativa, tanto que foi expedida a Súmula CARF nº 27, cujo verbete assim dispõe:

“Súmula CARF nº 27: É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.”.

A ordem de serviço a que se refere a Portaria indicada pelo Contribuinte é um documento relativo à organização interna da Receita Federal, para fins de designação de responsáveis para o cumprimento da fiscalização, sendo alheio ao procedimento administrativo fiscal, que tem início, no presente caso, com a ciência do contribuinte do TDPF, nos termos do art. 7º, I do Decreto 70.235/72:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

O legislação é clara ao frisar que para iniciar o procedimento administrativo não basta ato de qualquer servidor - de qualquer Auditor-Fiscal da RFB - mas apenas daquele que possua **competência** para tanto, termo este que designa um feixe de poderes e deveres funcionais atribuídos a um determinado servidor público.

Nesse caso, a competência específica para iniciar o procedimento fiscalizatório decorre do Mandado de Procedimento Fiscal (respeitadas as exceções expressas), conforme art.2º do Dec. 3.724/2001, *verbis*:

*Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB serão executados por ocupante do cargo efetivo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e **terão início mediante expedição prévia de Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF**, conforme procedimento a ser estabelecido em ato do Secretário da Receita Federal do Brasil.*

Da leitura, depreende-se que o TDPF é **ordem específica**, isto é, não se trata de um cheque em branco dado ao agente administrativo, mas de um ato-regra que determina as balizas específicas sob as quais aquela atividade fiscalizatória irá se desenvolver, apontando assim quem será o contribuinte, que será o servidor competente, o prazo que deverá durar a fiscalização etc. Ultrapassadas os limites do TDPF, cessa a competência específica do agente administrativo relativa àquele procedimento fiscalizatório.

O TDPF é, ao mesmo tempo, uma espada à mão da RFB, a ser apontada aos fiscalizados, e um escudo à mão dos Contribuinte, cuja sujeição encontra-se *a priori* balizada de forma precisa em um ato administrativo prévio. Nesse sentido é a precisa lição de Maria Teresa Martínez e Marcos Vinícius Neder, em obra de fôlego sobre o tema (NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa M. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*, 3ªed. São Paulo: Dialética, 2010. P.143):

Nesse diapasão, os órgãos administrativos têm amplo poder de ser organizar, direcionando sua força de trabalho de forma a melhor cumprir sua atribuição. (...) Via de regra, esse disciplinamento é apenas interno, ou seja, seu descumprimento só acarreta responsabilização interna corporis.

O MPF, contudo, inovou ao dar conhecimento do conteúdo dessas diretrizes internas ao contribuinte. Trata-se de um instrumento que visa permitir ao fiscalizado assegurar-se da autenticidade da ação fiscal contra si instaurada, pois dá-lhe conhecimento do tributo que será objeto de investigação, dos períodos a serem investigados, do prazo para a realização do procedimento fiscal e do agende que procederá à fiscalização. Nasce, a partir da ciência, o direito subjetivo de que esse procedimento seja efetivamente obedecido no curso dos trabalhos. (grifou-se)

Ora, ou o TDPF tem eficácia vinculante para a Administração, ou se trata de ato administrativo despiciendo, desprovido de qualquer efeito normativo em relação à atividade fiscalizatória. Parece-nos que esta última opção é largamente contrária à dicção da legislação citada anteriormente e à própria vereda da legalidade à qual está sujeito o agente público, podendo agir apenas em seu limites estritos.

Caso assim não fosse, qualquer fiscal poderia realizar a fiscalização em qualquer contribuinte, pelo tempo que quisesse, e abrangendo sua atividade a quaisquer períodos e tributos que seu alvitre alcançasse. Estaríamos diante de um verdadeira *arbitrio fiscal*, sob o fundamento, invocado na argumentação que esvazia de normatividade o TDPF, de que a competência do Auditor-Fiscal decorre da lei, e não daquele ato.

A **competência fiscalizatória concreta** do Auditor-Fiscal *decorre parcialmente da sua investidura em tal cargo*, mas deve ser **integrada pela expedição do**

MPF, como condição de início da sua atividade de fiscalização em relação a determinado contribuinte. Basta que pensemos analogamente no *princípio do juiz natural*, usual no processo civil: a competência dos juízes para julgar decorre da investidura em tal cargo, mas não apenas disto, devendo ser integrada pelas regras estabelecidas de determinação da jurisdição de cada juiz, e estando absolutamente adstritos a elas, sob pena de nulidade da decisão.

Além disso tudo, há autorização expressa no art. 9º, §2º do Decreto 70.235/72, que determina expressamente a competência de auditor fiscal de jurisdição diversa do contribuinte:

Art. 9º (...)

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

Desse modo, estando constatada a regularidade do TDPF, não há dúvidas quanto à competência do auditor-fiscal responsável pela autuação, razão pela qual há que se reiterar a aplicação, ao caso, da Súmula CARF nº 27.

Em **segundo lugar**, aduz que o auto de infração é nulo pela ausência de apresentação dos elementos de comprovação dos ilícitos apontados, e que a decisão da DRJ teria se omitido quanto a isso.

Da mesma forma, entendo não haver nos autos a carência probatória geral mencionada pelo Recorrente, tampouco a omissão alegada. A DRJ enfrentou a questão expressamente em fl. 8376 e seguintes:

Da mesma forma, não procede a alegação de que a ação fiscal é nula por cerceamento do direito de defesa da contribuinte, pois o Termo de Verificação Fiscal (a fls. 824 e segs.) descreve com clareza os fatos que são imputados à impugnante, relacionando-os aos elementos de prova colhidos durante o procedimento de fiscalização.

Por exemplo, Sobre esse ponto, a impugnante alega que:

5.23. No que respeita à EPGN – Engenharia Ltda, repetem-se os fundamentos que resultariam na inadmissibilidade dos documentos fiscais por ela emitidos para a comprovação dos dispêndios da ATNAS, fundamentos estes que se amparariam em provas cujo conhecimento, entretanto, é recusado à autuada.

Ora, o TVF traz claramente as razões pelas quais glosou as despesas com pagamento de serviços prestados pela EPGN, se não vejamos:

“6.6.4. Também em relação à EPGN não foram apresentados pela ATNAS nenhum documento, relatório, parecer, plano elaborado por esta sociedade. Dos documentos apresentados pela ATNAS, se resumem a: (...)

Pelo contrário, há que se aplaudir o analítico levantamento probatório realizado pela fiscalização e sumariado ao final do TVF (fls. 892/893), com a compilação de todas as notas fiscais de serviços prestados pelas empresas consideradas inaptas ou inexistentes de fato pela fiscalização. Da mesma forma, o TVF é exaustivo ao analisá-las individualmente, como será abordado posteriormente.

Desse modo, tampouco parece ter havido subversão dos princípios probatórios do processo administrativo, pois a autuação atende expressamente ao art. 9º do Decreto 70.235/72:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Há que se distinguir, naturalmente, duas situações diferentes: o *juízo preliminar*, acerca do atendimento aos requisitos de lavratura do auto de infração, incluindo aí as exigências probatórias, através do qual se pode concluir pela nulidade da autuação; e o *juízo meritório*, no qual se efetuará a valoração das provas existentes, para verificar o atendimento integral de todos os ônus probatórios envolvidos e a verificação da procedência ou não das alegações fiscais.

Neste momento, cabe fazer apenas o *juízo preliminar*, cabendo a análise das provas a momento posterior. Sob este prisma, há que se reconhecer que há diversos indícios probatórios nos autos que corroboram a narrativa fiscal, estando atendido a exigência mínima para manutenção formal da autuação.

Não vislumbro, portanto, a nulidade arguida nesses pontos.

Em **terceiro lugar**, aduz o Recorrente a omissão e silêncio quanto à aplicação dos preceitos dos artigos 1º a 4º, da Portaria Ministerial nº 187/93, de 23.04.1993, transcritos na defesa e desatendimento das alegações da defesa fundadas na Instrução Normativa SRF nº 1.634, de 06.05.2016.

As disposições mencionadas aduzem a necessidade de procedimento fiscal autônomo para apuração de inidoneidade de documentos que o auditor-fiscal entenda suspeito de falsidade material ou ideológica.

O Recorrente também não possui razão nesse ponto. Como se verifica no art. 82 da Lei 9.430/96, além da declaração de inaptidão da empresa, há várias outras formas de reconhecimento da inidoneidade documental:

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

A regra mencionada diz respeito ao procedimento para apurar a inidoneidade nos casos em que há simples suspeitas a partir de indícios. Quando a autoridade fiscal logra comprovar a fraude ou simulação na elaboração do documento, nos termos do art. 149, IV e VII do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

No presente caso, a fiscalização entendeu que ter comprovado integralmente a inexistência de fato das pessoas jurídicas que prestaram serviços para a Recorrente, razão pela qual afastou a eficácia da documentação fiscal apresentada. A DRJ, inclusive, reconhece a ocorrência de simulação em sua decisão, conforme trecho de fl. 8387:

Fica claro assim que estamos diante de indícios harmônicos, convergentes e concatenados da simulação dos contratos de prestação de serviços em tela, sendo que tais indícios podem ser assim resumidos:

Portanto, em nível de juízo preliminar, há que se afastar a arguição de nulidade do auto de infração e de omissão da decisão recorrida.

Em **quarto lugar**, tampouco há qualquer nulidade na imputação de responsabilidade tributária, visto que a fiscalização apontou precisamente o dispositivo que a fundamentou (art. 135, III do CTN), bem como justificou no TVF (fls. 889/890) a atribuição aos sócios-administradores da empresa, pelas infrações que foram apontadas ao longo da fiscalização.

Novamente, em nível de juízo preliminar, não vislumbramos aqui qualquer vício.

Por fim, **em quinto lugar**, aduz total omissão quanto a inexistência de qualquer justificação relativamente aos lançamentos vinculados a pagamentos à empresa **SMP SUANNO**.

Nesse ponto, parece ter razão o Recorrente.

Como se verifica no TVF e no Acórdão da DRJ, a SMP SUANNO não foi objeto de qualquer consideração da fiscalização quanto às razões para a consideração de inidoneidade das notas fiscais emitidas. Diferentemente das demais empresas, que receberam narrativas próprias da fiscalização, justificando as ilações da fiscalização quanto à incapacidade operacional das mesmas, a empresa SMP somente foi mencionada no TVF em uma oportunidade - em uma planilha de fls. 832, onde é arrolada em uma planilha como uma empresa inexistente de fato ou prestadora de serviço simulado.

Tanto é assim que no Acórdão recorrido, o nome dessa empresa não é mencionada uma vez sequer, mesmo considerando que em fls. 8380 e seguintes foram integralmente reproduzidos os fundamentos para a consideração da simulação nos contratos de prestação de serviços:

A impugnante tenta desqualificar o valor probatório de indícios, quando não sejam premissas de presunções legais, o que seria de todo procedente se estivéssemos diante de um único ou de poucos indícios desconectados. Ora, a Fiscalização levantou uma série de indícios harmônicos, convergentes e concatenados a demonstrar que houve efetivamente simulação nos contratos de

prestação de serviços, com o propósito de dissimular a verdadeira causa dos pagamentos.

Nesse sentido, vale a transcrição dos seguintes trechos do TVF: (...)

As empresas cuja simulação foi objeto de **alguma** fundamentação por da fiscalização foram apenas aquelas já mencionadas no relatório que acompanha este voto. No caso da SMP, não há **qualquer** motivação da fiscalização, escoimando-se apenas no fato de não ter sido comprovado pelo contribuinte o serviço prestado.

Ora, retomando a distinção entre o juízo preliminar e meritório, este caso parece ser relativo à primeira hipótese, pois a ausência de qualquer menção a um fundamento de desconsideração das operações realizadas entre a Recorrente e a SMP implica em contrariedade a dois dispositivos: a) por um lado, há um desrespeito ao art. 9º do Decreto 70.235/72; e b) por outro, há um cerceamento claro de defesa, diante da impossibilidade do Recorrente se defender da autuação neste ponto, por desconhecer os indícios considerados pela fiscalização, implicando em nulidade da autuação neste ponto.

No auto de infração, é ônus da prova da fiscalização comprovar todas os atos ilícitos verificados, bem como a adequada identificação dos fatos geradores. Uma vez atendido esse ônus, cabe à instância julgadora analisar o mérito da autuação, manifestando-se sobre a correção ou não das valorações e ilações realizadas pelo fiscal. No presente caso, não há qualquer elemento de prova a ser valorado, mas simplesmente a imputação do IRRF no montante de 35% sobre os pagamentos feitos à SMP, pelo simples fato dela constar entre as empresas que prestaram serviços para a Recorrente.

Desse modo, em juízo preliminar, *reconheço a nulidade parcial do auto de infração, no que se refere à cobrança do IRRF sobre os pagamentos feitos à SMP SUANNO, listados na planilha de fl. 645, e rechaço as demais preliminares arguidas.*

Entretanto, em atendimento ao art. 59, §3º do Decreto 70.235/72, em sendo possível o provimento de mérito favorável ao Contribuinte, não há que se pronunciar a nulidade apontada.

II) Mérito

a) Erro de fato - **dúplice reajustamento na base de cálculo do IRRF**

Alega a Recorrente que o auto de infração incide em erro matemático e de critério jurídico nos lançamentos que efetiva, ao proceder a dúplice reajustamento no cálculo das bases de que se vale para determinação do IRRF.

Inicialmente, calha reproduzir o dispositivo integral do art. 61 da Lei nº 8981/95:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não

for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Como se verifica da simples leitura do §3º, o valor líquido do pagamento será utilizado para fins de reajustamento do rendimento bruto sobre o qual incidirá o IRRF, aplicando-se a seguinte forma: Base Reajustada = Pagamento Líquido/(1 - 0,35). Trata-se de uma metodologia simples de cálculo.

Pois bem, a DRJ assim se manifestou sobre o pleito do contribuinte:

Ao se analisar a planilha a fls. 810, verifica-se primo ictu oculi que não há qualquer duplo reajustamento das bases de cálculo. O § 3º do art. 61 da Lei 8.981/95 dispõe que: “O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto”. Assim, correta a apuração do IRRF feita pela Fiscalização por meio da tabela a fls. 810, o que pode ser facilmente constatado ao se verificar que a soma do rendimento pago mais o valor do imposto apurado é exatamente o valor do rendimento reajustado (ou base de cálculo reajustada), o que significa que, em obediência ao referido § 3º, foi considerado que o rendimento pago era líquido do IRRF.

Reproduzo abaixo, para facilitar a conferência, a planilha que consta do Auto de Infração, em fl. 810 e seguintes, apurando o IRRF devido:

SUJEITO PASSIVO

CNPJ
01.847.705/0001-01
Nome Empresarial
ATNAS ENGENHARIA LTDA

INFRAÇÕES APURADAS

Fato Gerador	Multa	Rendimento Pago	Rendimento Reajustado	Alíquota	Valor Recolhido	Imposto Apurado
10/01/2011	150,00%	30.609,54	47.091,60	35,00%	0,00	16.482,06
11/02/2011	150,00%	216.576,92	333.195,26	35,00%	0,00	116.618,34
17/03/2011	150,00%	216.576,92	333.195,26	35,00%	0,00	116.618,34
29/03/2011	150,00%	148.138,62	227.905,56	35,00%	0,00	79.766,94
04/04/2011	150,00%	237.578,40	365.505,23	35,00%	0,00	127.926,83
14/04/2011	150,00%	216.576,92	333.195,26	35,00%	0,00	116.618,34
26/04/2011	150,00%	70.170,92	107.955,26	35,00%	0,00	37.784,34
10/05/2011	150,00%	577.538,46	888.520,70	35,00%	0,00	310.982,24
11/05/2011	150,00%	288.769,23	444.260,35	35,00%	0,00	155.491,12

Como se pode ver, algumas linhas foram assinaladas por este relator, para fins de correspondência com as planilhas de fls. 639 (IRRF BRATEC) e 644 (IRRF PLACON), que serão usadas como amostragem da metodologia utilizada pela fiscalização:

Processo nº 15956.720225/2016-30
Acórdão n.º 1301-003.342

S1-C3T1
Fl. 9.036

Anexo 2 - Cálculo IRRF BRATEC

Nome: ATNAS ENGENHARIA LTDA
CNPJ: 01.847.705/0001-01

Nome Prestador	CNPJ Prestador	Nº Doc.	TIPO	Data NF / Recibo	Valor R\$ (NF)	Data Pagamento	Valor do Pagamento	Base Reajustada: B = V/(1-0,35) (Artigo 61, § 1º e 3º da Lei 8.981/95)
BRATEC CONSULTORIA S/S LTDA. - ME	08.265.018/0001-27	146	NF	01/02/2011	150.000,00	11/02/2011	140.775,00	216.576,92
BRATEC CONSULTORIA S/S LTDA. - ME	08.265.018/0001-27	148	NF	15/03/2011	150.000,00	17/03/2011	140.775,00	216.576,92
BRATEC CONSULTORIA S/S LTDA. - ME	08.265.018/0001-27	151	NF	12/04/2011	150.000,00	14/04/2011	140.775,00	216.576,92
BRATEC CONSULTORIA S/S LTDA. - ME	08.265.018/0001-27	154	NF	13/05/2011	150.000,00	17/05/2011	140.775,00	216.576,92
Total							563.100,00	866.307,69

Anexo 7 - Cálculo IRRF PLACON

Nome: ATNAS ENGENHARIA LTDA
CNPJ: 01.847.705/0001-01

Nome Prestador	CNPJ Prestador	Nº Doc.	TIPO	Data NF / Recibo	Valor R\$ (NF)	Data Pagamento	Valor do Pagamento	Base Reajustada: B = V/(1-0,35) (Artigo 61, § 1º e 3º da Lei 8.981/95)
PLACON PLANEJAMENTO, CONSULTORIA E ASSESSORIA LTDA - EPP	07.222.299/0001-78	274	NF	10/01/2011	21.200,00	10/01/2011	19.896,20	30.609,54
PLACON PLANEJAMENTO, CONSULTORIA E ASSESSORIA LTDA - EPP	07.222.299/0001-78	301	NF	28/03/2011	102.600,00	29/03/2011	96.290,10	148.138,62
PLACON PLANEJAMENTO, CONSULTORIA E ASSESSORIA LTDA - EPP	07.222.299/0001-78	302	NF	26/04/2011	48.600,00	26/04/2011	45.611,10	70.170,92

Com a devida vênia à decisão recorrida, é imediatamente possível verificar o erro na metodologia aplicada pela fiscalização. Ao elaborar as planilhas de cálculo da base reajustada (no exemplo tomado, em fls. 644 e 639), o fiscal já realizou o reajustamento da base de cálculo, levando-se em conta a nota fiscal de serviço - vejamos a linha marcada em verde: $19.896,20/0,65 = 30.609,54$.

Uma vez reajustada a base, o procedimento para apuração do IRRF devido seria a aplicação da alíquota de 35% sobre 30.609,54, chegando-se ao valor de 10.713,34. Entretanto, ao montar a planilha de apuração no auto de infração (fl. 810), o fiscal tomou a base reajustada como valor líquido do rendimento pago, submetendo-a a novo reajustamento: $30.609,54/0,65 = 47.091,60$, e sobre esse valor aplicou a alíquota de 35%, chegando o IRRF devido de 16.482,06.

O mesmo procedimento foi efetuado nas demais linhas marcadas, com o transporte da base ajustada nas planilhas elaboradas pela própria fiscalização, para o auto de infração, na condição de rendimento líquido pago, submetendo-a a um segundo reajustamento, o que gerou uma ampliação absolutamente indevida do valor dos pagamentos em relação ao que consta nas notas fiscais, bem como um aumento ilegal da base de cálculo do IRRF.

O próprio Recorrente, diligentemente, apresentou planilha de fls. 8249/8252, na qual apresenta a apuração correta do IRRF devido, à partir das planilhas elaboradas pela fiscalização, o que contribui para evidenciar o erro sistêmico ocorrido na apuração. Para pegar apenas as linhas marcadas nas imagens acima, reproduzo abaixo a planilha juntada pelo Contribuinte:

DT PGTO	NF	RAZÃO SOCIAL	VALOR LIQUIDO	VALOR BRUTO	VALOR AJUSTADO= E/(1-35%)	DT PGTO	VALOR DO TRIBUTO
			R\$ 19.896,20	R\$ 21.200,00	R\$ 30.609,54	10/01/2011	R\$ 10.713,34
10/01/2011	274	PLACON -	R\$ 140.775,00	R\$ 150.000,00	R\$ 216.576,92	11/02/2011	R\$ 75.801,92
11/02/2011	144	BRATEC CONSULTORIA S/S LTDA. - ME	R\$ 140.775,00	R\$ 150.000,00	R\$ 216.576,92	17/03/2011	R\$ 75.801,92
17/03/2011	148	BRATEC CONSULTORIA S/S LTDA. - ME	R\$ 96.290,10	R\$ 102.600,00	R\$ 148.138,62	29/03/2011	R\$ 51.848,52
29/03/2011	301	PLACON -	R\$ 154.425,96	R\$ 164.545,51	R\$ 237.576,40	04/04/2011	R\$ 83.152,44
04/04/2011	6	FIDELITY INVESTIMENTOS	R\$ 140.775,00	R\$ 150.000,00	R\$ 216.576,92	14/04/2011	R\$ 75.801,92
							R\$ 24.559,82

O equívoco tampouco resiste à uma prova matemática básica - a divisão do valor do tributo apurado na planilha do contribuinte pelo valor apurado pela fiscalização no auto de infração terá como resultado sempre o valor de 0,65. Expandido a operação tem-se o seguinte:

$$10.713,34/16.482,06 = 0,65$$

$$[(19.896,20/0,65) \times 0,35] / \{[(19.896,20/0,65)/0,65] \times 0,35\} = 0,65$$

$$[(19.896,20/0,65) / [(19.896,20/0,65)/0,65] = 0,65$$

$$1/(1/0,65) = 0,65$$

$$0,65 = 0,65.$$

Não houve um erro nas informações fáticas apresentadas pelo Contribuinte, mas sim quanto ao cálculo do tributo devido, através de uma apuração equivocada da base de cálculo adequada.

Desse modo, constatando a ocorrência de erro de fato, e carecendo a este Colegiado - ao próprio CARF - competência para promover a reapuração do tributo devido, de forma correta, entendo que o lançamento tributário deva ser considerado nulo.

Portanto, voto por dar provimento integral ao Recurso Voluntário para reconhecer a nulidade do auto de infração em razão de erro de fato na apuração do pagamento líquido das operações.

b) Inidoneidade dos documentos e da inexistência de fato de empresas, e a efetividade dos serviços prestados por terceiros à Recorrente.

A fiscalização baseou a glosa das despesas efetuadas pela Recorrente com a prestação dos serviços por parte das contratadas no seguinte argumento:

6.1. Demonstraremos a seguir que a ATNAS contratou as pessoas jurídicas abaixo indicadas através de **contratos simulados, fictícios, NÃO tiveram a contraprestação dos serviços**, ou seja, não houve qualquer justificativa econômica lícita que desse respaldo aos pagamentos, **as notas fiscais emitidas serviram unicamente para a ATNAS dar saída de dinheiro dos seus cofres** como se fosse um pagamento regular e estas notas fiscais apresentadas são ideologicamente falsas e não têm aptidão para comprovar que os gastos foram efetivamente realizados.

Portanto, a premissa inicial da fiscalização é a natureza simulada dos contratos de prestação de serviços, maculando assim a causa dos dispêndios efetuados. Em seguida, o TVF traz uma justificativa pormenorizada das razões pelas quais o Fisco entendeu que os documentos fiscais seriam inidôneos, a qual foi competentemente sumarizada na

decisão recorrida em fls. 8387 e seguintes, e reproduzida abaixo com alguns complementos necessários:

a) com relação à BRATEC:

a.1) é uma empresa que **nunca teve existência de fato**, tanto que restou baixado o seu CNPJ, além do fato de que a impugnante não conseguiu provar a efetiva prestação dos serviços;

a.2) não tinha registro ou inscrição em qualquer Conselho Regional ou Federal de regulamentação de profissões ou entidades de classes;

a.3) não dispunha de patrimônio e, em nenhum momento, apresentou qualquer documento que demonstre a sua capacidade técnica, operacional para prestar serviços para grandes empreiteiras que atuam no ramo de grandes empreendimentos, nem mesmo autorização para prestar serviços no ramo da construção civil;

a.4) não tinha empregados, tanto que apresentou GFIP zerada e não apresentou DIRF como declarante;

a.5) era omissa na entrega de DIPJ, apesar de ter receita declarada em DIRF (como beneficiário) de R\$ R\$ 30.683.340,00;

a.6) não fez contabilidade e não possuía os documentos que serviriam de lastro para fazê-la;

a.7) informou que os serviços elaborados eram prestados pela Proficenter, mas, quando intimada, não apresentou qualquer documento que comprovassem tal relação;

a.8) não tinha ativos mínimos para a prestação de serviço contratada com a impugnante, tais como, móveis de escritório (mesas e cadeiras), utensílios, telefones, programas de informática, impressoras;

a.9) não tinha qualquer prova de que prestou os serviços à impugnante;

b) com relação à HEFESTO:

b.1) não tinha empregados;

b.2) Marco Antônio da Rocha Tristão (sócio da Recorrente) era o sócio da Hefesto, sendo ele quem teria supostamente executado serviços à Recorrente (Atnas) no valor de 3,22 milhões de reais;

b.3) estava domiciliada no mesmo endereço da filial da ATNAS – CNPJ: 01.847.705/0002-92, local também que seria o domicílio da Ferreira Bastos Engenharia (cujo sócio era Odílio Márcio Mauad Ferreira, sócio também da impugnante Atnas);

b.4) nem a impugnante nem a Hefesto conseguiu apresentar qualquer prova da efetiva prestação do serviço;

b.5) apresentou as GFIP – Guias de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social, nos anos calendários de 2010 a 2013, sem movimento, ou seja, não declarou nenhum funcionário ou pagamento à contribuintes individuais (remuneração à autônomos) durante todo este período

c) com relação à Ferreira Bastos Engenharia:

c.1) não tinha empregados;

c.2) Odílio Márcio Mauad Ferreira (sócio da Recorrente) era o sócio da Ferreira Bastos, sendo ele quem teria supostamente executado serviços à Atnas no valor de 4,68 milhões de reais;

c.3) estava domiciliada no mesmo endereço da filial da ATNAS – CNPJ: 01.847.705/0002-92, local também que seria o domicílio da Hefesto (cujo sócio era Marco Antônio da Rocha Tristão, sócio também da impugnante Atnas);

c.4) nem a impugnante nem a Ferreira Bastos conseguiu apresentar qualquer prova da efetiva prestação do serviço;

d) com relação à Placon Planejamento:

d.1) não tinha empregados;

d.2) os seus sócios, Aurélio Ponzio e Alexandre Ponzio, eram empregados da Recorrente (Atnas), sendo que eles teriam supostamente prestado o serviço para a Atnas no valor de 1,082 milhão de reais, ou seja, a empresa dos empregados da Atnas foi contratada para que os empregados da Atnas prestassem serviços para a Atnas;

d.3) estava domiciliada no mesmo endereço da filial da ATNAS – CNPJ: 01.847.705/0002-92, local também que seria o domicílio da Hefesto e da Ferreira Bastos Engenharia;

d.4) nem a impugnante nem a Placon conseguiu apresentar qualquer prova da efetiva prestação do serviço;

e) com relação à CBM Consultores:

e.1) o contrato com a impugnante dispunha que a CBM iria fornecer: levantamentos de materiais e serviços, elaboração de serviços técnicos, planejamento executivo, cotação de insumos, orçamento de custos, avaliação de riscos, preparo de propostas, e a empresa insiste em afirmar que não foram produzidos nenhuma documentação formal que sustente estas alegações;

e.2) o único documento apresentado pela ATNAS para a comprovação da real prestação dos serviços por esta prestadora é um Estudo de Viabilidade para Aquisição de Um Imóvel, razão pela qual o valor pago por este serviço foi retirado desta análise;

e.3) desde a constituição da sociedade até o presente momento não existe nenhuma informação ou recolhimento de impostos relativos à contratação de funcionários, prestadores de serviços pessoas físicas, confirmando que uma empresa de prestação de serviços de engenharia, com contratos milionários e serviços especializados, não teria condições de operar sem a existência de funcionários para lhe prestar serviços;

e.4) nem a impugnante nem a CBM conseguiu apresentar qualquer prova da efetiva prestação do serviço;

f) com relação à EPGN:

f.1) os objetos dos contratos são totalmente genéricos sem qualquer especificação dos serviços contratados, pois a contratação da EPGN é para “serviços

de engenharia e consultoria técnica nas áreas de petróleo e gás”; f.2) apresentou as GFIP – Guias de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social, nos anos calendários de 2010, 2013 e 2014, sem movimento, ou seja, não declarou nenhum funcionário durante este período, já nos anos calendários de 2011 e 2012 com apenas dois funcionários administrativos;

f.3) apresentou DIRF como declarante, sem a informação de nenhuma contratação de funcionários ou mesmo prestadores de serviços Pessoa Física (autônomos);

f.4) nem a impugnante nem a EPGN conseguiu apresentar qualquer prova da efetiva prestação do serviço;

g) com relação à Fidelity:

g.1) apresentou as GFIP – Guias de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social, nos anos calendários de 2011 a 2013, sem movimento, ou seja, não declarou nenhum funcionário durante este período;

g.2) apresentou DIRF como declarante, sem a informação de nenhuma contratação de funcionários ou mesmo prestadores de serviços Pessoa Física (autônomos);

g.3) a ATNAS foi intimada a apresentar os documentos hábeis e idôneos que comprovassem a real prestação dos serviços pela sociedade FIDELITY, mas não foram apresentados nenhuma documentação nem mesmo o contrato de prestação de serviços, ou seja, em relação a esta sociedade não foi apresentado nenhuma prova da real prestação dos serviços vinculadas nas notas fiscais apresentadas.

Uma primeira circunstância que salta aos olhos da transcrição acima foi exatamente a ausência de qualquer menção à SMP SUANNO, que já foi tratada nas preliminares, ratificando assim o que lá fora decidido.

Pois bem, avançando na determinação da causa de inidoneidade utilizada pelo fiscal, verifica-se em fl. 876 que ele fundamenta a desconsideração das notas fiscais no art. 217 do RIR/99, correspondente ao art. 82 da Lei nº 9.430, que aduz:

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

Essa conclusão é corroborada pela própria narrativa do TVF, onde o fiscal constantemente mencionada que a inidoneidade poderia ser ilidida no caso de prova da efetiva prestação dos serviços (e.g. parágrafo 7.5, fl.870):

7.4. O mandamento inserido no artigo 217 do RIR/99 corresponde à **glosa do custo ou da despesa, centrada na inidoneidade do documento que daria lastro ao dispêndio**, pois a legitimidade de uma despesa lançada na contabilidade de uma

empresa não se sustenta apenas porque uma nota fiscal foi emitida e o imposto foi pago. **Qualquer custo ou despesa só é admitido se for necessária à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora dos bens ou serviços por ela gerados e estiverem suportadas por documentos hábeis e idôneos.**

7.5. O parágrafo único do artigo 217 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR (Decreto 3.000, de 26 de março de 1999) dispõe que **“o disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços”**.

Pois bem, a fiscalização concluiu que a inidoneidade dos documentos fiscais seria decorrente da inaptidão das pessoas jurídicas prestadoras de serviço. Entretanto, os efeitos dessa inidoneidade não se dão de forma automática, ou sem parâmetros normativos - pelo contrário, a Instrução Normativa SRF nº 1.183/2011, vigente à época dos fatos, traz um regramento absolutamente minucioso acerca da eficácia dos documentos fiscais perante a atividade do auditor. É o que prescreve o seu art. 43:

Art. 43. É considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiro interessado, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido declarada inapta.

§ 1º Os valores constantes do documento de que trata o caput não podem ser:

I - deduzidos como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

II - deduzidos na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF);

III - utilizados como crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativos;

IV - utilizados para justificar qualquer outra dedução, abatimento, redução, compensação ou exclusão relativa aos tributos administrados pela RFB.

§ 2º Considera-se terceiro interessado, para fins deste artigo, a pessoa física ou a entidade beneficiária do documento.

§3º O disposto neste artigo aplica-se em relação aos documentos emitidos:

I - a partir da data de publicação do ADE a que se refere:

a) o art. 38, no caso de pessoa jurídica omissa de declarações e demonstrativos; e b) o art. 39, no caso de pessoa jurídica não localizada;

II - desde a data de ocorrência do fato, no caso de pessoa jurídica com irregularidade em operações de comércio exterior, a que se refere o art. 40.

§ 4º A inidoneidade de documentos em virtude de inscrição declarada inapta não exclui as demais formas de inidoneidade de documentos previstas na legislação, nem legitima os emitidos anteriormente às datas referidas no § 3º.

§ 5º O disposto no § 1º não se aplica aos casos em que o terceiro interessado, adquirente de bens, direitos e mercadorias, ou o tomador de serviços, comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços.

§ 6º A entidade que não efetuar a comprovação de que trata o § 5º sujeita-se ao pagamento do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), na forma do art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, calculado sobre o valor pago constante dos documentos.

Da leitura do §3º deste artigo, se verifica que existem marcos temporais a serem considerados para fins de reconhecimento ou não da inidoneidade dos documentos fiscais exarados por empresas consideradas inaptas pela fiscalização. Em se tratando de empresa omissa de declarações e demonstrativos exigidos pela legislação tributária, o §3º, I, "a" do art. 43 é expresso em determinar que a inidoneidade somente passa a valer "**a partir da data de publicação do ADE**" que reconheceu essa inaptidão.

No caso da BRATEC, aduz o Recorrente que a inaptidão da empresa, com correspondente baixa do seu CNPJ, se deu apenas a partir de 19/08/2016, razão pela qual os efeitos dessa inaptidão devem ser implementados somente a partir desta data. Além disso, explica que a BRATEC faz parte do grupo PROFICENTER, e que sua estrutura está concentrada em outras empresas do grupo.

A Fiscalização, por sua vez, aduz que foi realizada **diligência** junto à BRATEC para apurar a sua existência de fato ou não, e que a empresa não apresentou a documentação fiscal quando solicitada, sob fundamento de que havia trocado de contador.

Entretanto, **é preciso frisar que não há nos autos qualquer documento que ateste, demonstre ou pelo menos substancie a realização da diligência ou as suas conclusões.** Mesmo depois de uma busca minuciosa deste relator, não logrei localizar a documentação que comprovasse a inexistência de fato da BRATEC, limitando-se assim, em nível probatório, às alegações da fiscalização no TVF.

Frise-se que o mesmo se repete em relação a todas as demais empresas abaixo:

HEFESTO CONSULTORIA E PROJETOS LTDA – CNPJ:
04.067.717/0001-01

FERREIRA BASTOS ENGENHARIA, CONSULTORIA E PROJETOS LTDA - EPP – CNPJ: 07.238.465/0001-24

CBM CONSULTORES LTDA - ME – CNPJ: 08.753.705/0001-91

EPGN - ENGENHARIA LTDA – CNPJ: 05.759.392/0001-90

PLACON PLANEJAMENTO, CONSULTORIA E ASSESSORIA LTDA - EPP – CNPJ: 07.222.299/0001-78

FIDELITY INVESTIMENTOS, PARTICIPACOES E CONSULTORIA LTDA - ME – CNPJ: 12.147.798/0001-88

Todas elas foram consideradas pela fiscalização como empresas inexistentes de fato, ou sem capacidade operacional para a prestação das atividades para as quais foram contratadas, mas não logrou apresentar uma prova sequer de tais fatos. Na verdade, o fiscal pretendeu realizar uma **inversão do ônus da prova** ao demandar que fosse provada a realização efetiva de todos os serviços representados pelas notas fiscais, e imputando como efeito da ausência dessa prova a consideração de que os serviços não foram prestados efetivamente.

Não há nos autos, por exemplo, qualquer uma das GFIP – Guias de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social, que não constariam qualquer funcionário das empresas, para comprovar a falta de capacidade operacional. Não há qualquer documentação fiscal - DIPJ, DCTF etc. - das empresas, sequer para verificar se elas ofereceram os valores recebidos à tributação.

O Recorrente traz, em seu Recurso Voluntário, as DIPJs de algumas empresas que lhe prestaram serviço, indicando o recebimento de recursos dessa prestação, com identificação correta dos tomadores de serviço.

Vejamos, por exemplo, tanto a DIPJ 2013, ano-calendário 2012, quanto a DIPJ 2012, ano 2011, da FERREIRA, demonstram na ficha 57 (fl. 8720 e 8743) que a empresa prestou serviços não apenas à ATNA, mas também à PLANAVE S/A ESTUDOS E PROJETOS DE ENGENHARIA. De fato, a DIPJ não comprova a prestação dos serviços, mas ser como indício probatório de que a empresa não seria simulada, visto que atende a mais de um cliente, que não foi em qualquer momento mencionado pela fiscalização.

Da mesma forma, aduziu a fiscalização em fl. 855 que "*a C B M apresentou as GFIP – Guias de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social, nos anos calendários de 2010 a 2013, sem movimento, ou seja, não declarou nenhum funcionário ou pagamento à contribuintes individuais*". Por outro lado, o contribuinte apresentou o extrato das contribuições previdenciárias recolhidas por essa empresa no ano-calendário de 2012 e 2013 (fls. 8676 e seguintes) infirmo assim um dos fundamentos da autuação.

É preciso que se frise, mais uma vez, que **não há qualquer documentação que comprove a diligência da fiscalização junto às empresas prestadoras de serviço - todas as afirmações constantes no TVF se encontram sem lastro probatório nos autos - seja pela inexistência das circunstâncias relatadas, seja por um lapso - fatal ao auto de infração - do fiscal, motivo este que não cabe aqui especular.**

Quanto à HEFESTO, compulsado a ficha 57 da DIPJ 2011, ano 2010 (fl. 8766), verifica-se que essa empresa prestou serviço a diversas outras empresas, pela discriminação de fontes pagadoras, a exemplo das seguintes: GALVAO ENGENHARIA,

CCDL CONS DUTOS, CONSORCIO NOVO CENPES, CONST ANDRADE GUTIERREZ e CARIOCA CHRISTIAN NIELSEN ENG, inclusive recebendo valores muito maiores que aquelas pagos pela ATNA. O mesmo se repete na DIPJ referente ao ano seguinte (2012), que na ficha 57 (fl. 8801) indica novos tomadores de serviço, como a SCHAHIN ENGENHARIA. Por fim, na DIPJ 2014, ano 2013 (fl. 8818), há novos tomadores, como a MENDES JUNIOR ENGENHARIA e a FUZO PRODUCOES LTDA.

Como foi dito anteriormente, a DIPJ por si só não tem força probante dos fatos lá declarado, mas há que se reconhecer que, diante do lapso probatório da autuação, a variedade de tomadores de serviço indica uma existência econômica incompatível com o relator fiscal.

Em síntese, o que há nos autos é o relato feito pelo auditor no TVF, desacompanhado de provas ou indícios de que as empresas prestadoras de serviço para a Recorrente seriam inexistentes de fato, ou que os contratos de prestação de serviço sejam simulados. O simples fato da fiscalização intimar o contribuinte a apresentar prova da prestação do serviço - o que foi feito, por exemplo, no caso da CMP e da EPGN.

Diante do contexto probatório insuficiente, e de alegações desprovidas de maiores provas, a leitura do caso feito por este relator é a seguinte:

Em relação à HEFESTO, PLACON, e FERREIRA, o que nos parece diante do contexto probatório dos autos e das alegações do auditor, é que as empresas era utilizadas pelos sócios da Recorrente (HEFESTO e FERREIRA) ou funcionários dela (PLACON) para a prestação de serviços de alto valor agregado na condição de pessoa jurídica, "reduzindo" o tributo que seria incidente sobre eventuais salários recebidos pelos prestadores - já que todas elas são optantes do lucro presumido.

É dizer, a Recorrente estava sujeita ao Lucro Real, apurando trimestralmente os tributos devidos, mas subcontratava as empresas HEFESTO, PLACON e FERREIRA (que estavam no Lucro Presumido) para a prestação dos serviços, deduzindo os valores pagos de seu lucro líquido, e sujeitando os valores a uma tributação favorecida, bem como à distribuição de dividendos sem a incidência de IRPF.

Em relação à CBM, EPGM e FIDELITY, se verifica que são empresas sem qualquer espécie de vinculação com a Recorrente, que se encontravam com CNPJ ativo à época dos negócios, de modo que não há como se presumir a inocorrência das operações retratadas pela documentação fiscal.

A aplicação do art. 61 da Lei nº 8981/95 não pode se dar por mera presunção ou especulação da fiscalização, mas deve se dar através da construção de um contexto probatório que evidencie a simulação nos pagamentos realizados ou a sua ausência de causa, visto que, diante da regularidade formal da operação e das partes envolvidas, não há como se presumir que o contribuinte promoveu pagamentos sem causa. Nesse sentido, inclusive, já se manifestou esse CARF no Acórdão 1302-000.463, de relatoria do Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães:

DECADÊNCIA. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. IMPOSTO DE RENDA TRIBUTADO EXCLUSIVAMENTE NA FONTE.

A aplicação do disposto no art. 61 da Lei nº. 8.981/95 (art. 674 do RIR/99) decorre, sempre, de procedimentos investigatórios levados a efeito pela Administração Tributária, não sendo razoável supor que o contribuinte, espontaneamente, promova pagamentos sem explicitação da causa ou a beneficiários não identificados e, em razão disso, antecipe o pagamento do imposto à alíquota de 35%, reajustando a respectiva base de cálculo.

À empresa cumpre comprovar a operação mediante documentação idônea - contratos, notas fiscais, registros contábeis etc., que foram apresentados - ao passo que à fiscalização cumpre demonstrar que a operação foi simulada, através da apresentação de provas da inexistência fática do prestador de serviço. No presente caso, esta segunda prova não foi realizada pelo fiscal.

Desse modo, parece-me claro não haver fundamento, tampouco provas, para o tratamento das notas fiscais como inidôneas, devendo-se reconhecer como legítimas as operações realizadas.

Assim, voto por dar provimento integral ao Recurso Voluntário para afastar a cobrança de IRRF.

c) Inaplicabilidade do art. 61 da Lei nº 8981/1995 nos casos de glosa de despesa dedutível fictícia.

Discute-se, no presente caso, a impossibilidade de cobrança simultânea de IRRF por pagamento sem causa sobre a mesma operação que tenha sido reconhecida contabilmente como despesa dedutível do lucro líquido, na apuração do IRPJ e CSLL - sob a premissa adotada pela fiscalização de que a efetiva prestação do serviço não foi comprovada, hipótese em que sequer se cogitaria a aplicação do art. 61 da Lei nº 8981/95.

Da leitura do art. 47 da IN SRF nº 1.634/2016, a questão parece ser de uma aparentemente fácil solução, pois dispõe a interpretação da Receita da legislação que:

Art. 47. É considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiro interessado, o documento emitido por entidade cuja inscrição no CNPJ tenha sido declarada inapta ou baixada.

§ 1º Os valores constantes do documento de que trata o caput não podem ser:

I - deduzidos como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

II - deduzidos na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF);

III - utilizados como crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativos;

IV - utilizados para justificar qualquer outra dedução, abatimento, redução, compensação ou exclusão relativa aos tributos administrados pela RFB. (...)

§ 5º O disposto no § 1º não se aplica aos casos em que o terceiro interessado, adquirente de bens, direitos e mercadorias, ou o tomador de serviços, comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços.

§ 6º A entidade que não efetuar a comprovação de que trata o § 5º sujeita-se ao pagamento do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), na forma prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, calculado sobre o valor pago constante dos documentos.

Segundo a IN em comento, em se tratando de nota fiscal inidônea, a prestação nela substanciada não pode ser deduzida como custo ou despesa, na apuração do IRPJ e CSLL (§1º, I), e caso não se comprove a efetiva prestação do serviço e o pagamento do preço, estará sujeita também ao IRRF à alíquota de 35% (§6º). Nessa leitura, não haveria qualquer óbice à cobrança cumulativa desses dois tributos.

Para verificar a possibilidade dessa interpretação, entretanto, parece-nos ser necessário algum aprofundamento no histórico legislativo dessa forma de tributação dos pagamentos sem causa ou sem beneficiário determinado.

A tributação "majorada" dos pagamentos sem beneficiário determinado (sem entrar aqui na discussão sobre a própria constitucionalidade da utilização do tributo como forma de penalização) remete à Lei nº 4.154/62, que alterou a tributação dos rendimentos de títulos - que à época, por força do art. 96 do RIR/1959, sujeitava-se ao imposto cobrado antecipadamente na fonte pagadora, e sujeito a abatimento posterior na declaração anual.

A alteração promovida pela Lei nº 4.154/62 determinou que os rendimentos decorrentes de títulos fossem classificados na cédula "F" (a tributação da renda da pessoa física era em bases cedulares), salvo nos casos em que o beneficiário não quisesse ser identificado, hipótese em que o rendimento estaria sujeito a tributação exclusiva na fonte, à alíquota de 45% (art. 3º, §2º), e posteriormente teve sua alíquota aumentada para 60%, pela Lei nº 4.357/64 (juntamente a um empréstimo compulsório instituído pela Lei n 4242/63). Esse tratamento também era estendido aos pagamento sem causa, por força do §4º da Lei nº 4.154/62. A redação do dispositivo era nos seguintes termos:

art. 3º (...)

§2º O beneficiário dos rendimentos referidos neste artigo poderá optar pela não identificação, caso em que o impôsto será cobrado na fonte à razão da taxa de 45% (quarenta e cinco por cento), não servindo essa tributação para base de reajustamento do impôsto devido pelos residentes ou domiciliados no estrangeiro.

§3º Aplicar-se-á também o disposto neste artigo aos rendimentos declarados como pagos ou creditados por sociedades anônimas, quando não forem atendidas as condições estabelecidas no § 4º do art. 37 do Regulamento referido no art. 1º desta lei.

Por outro lado, o art. 37, §4º do RIR/59 tratava do aspecto da composição do lucro real, à luz dos rendimentos pagos a beneficiários não identificados e as operações sem causa de origem:

Art. 37. (...) § 4º Não são dedutíveis as importâncias que forem declaradas como pagas ou creditadas a título de comissão, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.

Com a elaboração do RIR/80 (Decreto nº 85.450/80), incorporou-se a redução de alíquota do Decreto-Lei nº 157/67 (para 40%), bem como os §§ 3º e 4º da Lei 4.154/62, na redação do seu art. 570:

*“Art. 570. Estão sujeitas ao desconto do imposto na fonte, à alíquota de 40% (quarenta por cento), **as importâncias declaradas como pagas ou creditadas por sociedades anônimas**, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário (Lei nº 4.154/62, art. 3º, § 3º, e Decreto-Lei nº 157/67, art. 19).”*

Como se vê, a utilização da tributação exclusiva na fonte, em alíquota superior à "normal", para os casos de pagamento sem causa ou de beneficiário não identificado, tem raízes antigas no Direito Tributário brasileiro, entretanto apresentava um alcance restrito às sociedades anônimas. Por outro lado, os demais rendimentos pagos por sociedades estavam sujeitos a controle na cédula "F" da declaração dos beneficiários, estabelecendo assim um regime favorecido para estar.

Tal situação, entretanto, foi objeto de modificação com o art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83, que estendeu a tributação exclusiva na fonte aos casos de omissão de receita ou outros meios de redução do lucro líquido do exercício:

Art. 8º - A diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica, por omissão de receitas ou por qualquer outro procedimento que implique redução no lucro líquido do exercício, será considerada automaticamente distribuída aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e, sem prejuízo da incidência do Imposto sobre a Renda da pessoa jurídica, será tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

Da leitura do art. 8º, se verifica que a condição de incidência do IRRF é apenas a apuração de diferença na determinação dos resultados em razão de expediente utilizado para a redução do lucro líquido - naturalmente, trata-se aqui de expedientes ilícitos - diferença essa que passa a ser considerada como distribuída, havendo ou não prova do pagamento efetivo, com a cobrança de IRRF à alíquota de 25% sobre a diferença.

À luz desse dispositivo, nos parece fora de dúvidas que a criação de despesas inexistentes para fins de redução do lucro líquido se enquadraria na hipótese de incidência do IRRF. A redação do art. 8º do Decreto-Lei 2.065/83 ainda foi mais aclarada no art. 44 da Lei nº 8.541/92, que passou a valer a partir de 1993, com a seguinte redação:

*Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, **sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.***

Ocorre que em 1995 foi promulgada a Lei nº 8981/95, que trouxe o dispositivo em análise no seu art. 61:

*Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, **todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.***

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Ambos os dispositivos coexistiram normativamente durante o ano de 1995, o art. 44 da Lei nº 8.541/92 e o art. 61 da Lei nº 9.981/95, com a autorização expressa do caput do art. 61, que ressalvava o disposto em normas especiais. Há, portanto, campos de incidência distintos para essas duas regras:

a) Em se tratando de **qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido**, incluindo aí as despesas inexistentes, cobra-se o IRRF à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do IRPJ, nos termos do art. 44 da Lei nº 8.541/92;

b) Em se tratando de **pagamento a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a causa do pagamento**, cobra-se o IRRF à alíquota de 35%, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.981/95;

O art. 61 teve a finalidade de abarcar situações que não eram atingidas pelo art. 44 da Lei nº 8.541/92, como no caso de despesas e pagamentos não contabilizados (e que portanto não afetariam o lucro líquido) - não é a toa que um dispositivo não revogou o outro, mas ambos coexistiram normativamente válidos durante um período. Ocorre que com a Lei nº 9.249/95, **o art. 44 da Lei nº 8.541/92 foi expressamente revogado**, restando apenas a outra hipótese, de alcance mais restrito e que não prevê a possibilidade de incidência conjunta do IRPJ.

Desse modo, não pode a fiscalização, em razão da revogação do dispositivo mencionado, transportar para o art. 61 da Lei nº 8981/95 todo o conteúdo normativo que foi retirado do sistema jurídico, buscando abarcar nele procedimentos de redução indevida do lucro líquido.

Nessa linha, reproduzo trecho do voto da Conselheira Ivete Malaquias, em Acórdão nº 04-01.094, julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Nesse novo quadro, temos o desaparecimento do art. 44 que tinha por fim tributar as situações em que, por presunção de que a receita omitida e/ou a redução do lucro líquido era distribuída a sócios que, repetindo, não comportavam a utilização do art. 61 da Lei n.º. 8.981/95.

Em outras palavras, significa dizer que o art 61 da Lei n. 8.981/95, evidentemente, não pode ser aplicado às situações que anteriormente eram acobertadas pelo art. 44 da Lei n.º. 8.541/95.

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

No mesmo sentido, menciono o Acórdão CARF nº 1402-00.441, de relatoria do Conselheiro Antonio José Praga:

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA.

A tributação do IR Fonte por pagamento sem causa, não se confunde com a glosa de despesas, por falta de comprovação da necessidade, ainda que baseados nos mesmos elementos de prova. Toda a constatação de que a empresa efetivamente realizou os pagamentos, não autoriza, por si só, a tributação do IR fonte com base no artigo 61 da Lei 8.981/1995.

Recurso Voluntário Provido.

Ainda que se adote uma linha mais *ampliativa* na aplicação do art. 61 da Lei nº 8981/95, cabe menção também à Solução de Consulta COSIT nº 11/2013, cuja ementa é assim vertida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

baseada em nota fiscal inidônea é compatível com o lançamento reflexo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que haja a comprovação por parte da autoridade fiscal do efetivo pagamento. Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - RIR/1999), arts. 217, 299 e 674.

Apesar de falar em "efetivo pagamento", o que se verifica na fundamentação é que a autoridade fiscal entendeu pela aplicação do art. 61 nos casos em que se verificar que a operação ocorreu de fato.

Na fundamentação da Solução de Consulta, fica claro o entendimento fiscal. Aponta-se que o RIR/99, em seu art. 217, ao tratar da declaração de inidoneidade, por exemplo, determina que não produzirá efeitos tributários os documentos inidôneos, em especial os emitidos por pessoas jurídicas declaradas inaptas. Esse mesmo artigo, porém, esclarece, em seu parágrafo único, que produzirá efeitos tributários, na situação em que haja **a comprovação do efetivo pagamento e o recebimento dos bens ou utilização do serviço**. E concluem:

*(...)No caso do art. 217 do RIR/1999 **não se deve prejudicar o terceiro de boa-fé que consiga comprovar que houve o pagamento OU a efetiva utilização dos serviços.***

16. O caput do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, instituiu a tributação exclusiva na fonte sobre rendimentos pagos a beneficiários não identificados. Tal norma se justifica uma vez que, em razão do anonimato do beneficiário, o Fisco se vê impedido de alcançar de forma direta o beneficiário do rendimento. Igualmente, o seu § 1º aplica a mesma tributação quando não for comprovada a operação ou a sua causa. Neste caso, embora se conheça o beneficiário do rendimento, persiste a dúvida sobre a natureza do rendimento vinculado ao referido pagamento. Sem a certeza sobre o fato ocorrido, não há segurança para a aplicação da norma geral de tributação. Portanto, o referido artigo traz uma regra de tributação que supre a insegurança sobre o fato passível de tributação.

(...)

20. O lançamento não pode ser feito de forma automática, ou seja, a despesa amparada por nota fiscal inidônea não autoriza, por si só, a cobrança do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. Se houver comprovação por parte da autoridade fiscal da existência concreta do pagamento, deverá ser feito o lançamento do IRRF.

21. Caberá à autoridade fiscal demonstrar concretamente a existência de pagamento. Havendo a identificação do pagamento relacionado à nota fiscal inidônea, e sendo ela indicada pelo contribuinte como razão ou causa do pagamento, caberá a exigência do IRRF sobre o valor pago.

Mesmo na linha adotada pela Receita Federal, depende-se de prova, por parte da fiscalização, de que se trata de pagamento sem causa e amparado por nota inidônea, prova

esta que, como já foi demonstrado anteriormente, não consta nos presentes autos. Tampouco se provou que os pagamentos se tratariam de rendimentos de outro tipo, que não remuneração pela prestação dos serviços. Até então, à luz do acervo probatório, não há também como se considerar inidôneas as notas fiscais apresentadas.

Retomando a linha exposta anteriormente, se verifica que a presente autuação se baseia justamente no efeito reflexo da glosa de despesa que reduz indevidamente o lucro líquido, como apontado pela fiscalização em fl. 871, ao citar o Acórdão 107-07.940, do 1º CC:

Quando um gasto não corresponder a algo recebido, a hipótese tributária caracterizar-se-a como redução indevida do resultado do exercício, com possíveis reflexos no IR-Fonte. O gasto indedutível atinge o lucro líquido ajustado (o lucro real); o inexistente, o próprio resultado do exercício (o contábil).

Portanto, entendo que não basta a glosa da despesa utilizada para a redução do lucro líquido para que se justifique a incidência do art. 61, sendo preciso prova específica da fiscalização de que o pagamento não possui causa, ou que o beneficiário não é identificado. Em não existindo tal prova nos autos, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar a cobrança do IRRF.

c) Da multa qualificada.

Na esteira do voto apresentado e em razão do provimento meritório, fica prejudicada a análise da multa qualificada, que é afastada como consequência do voto anteriormente apresentado.

d) Da responsabilidade dos sócios.

O art. 135, III do CTN exige, para imputar a responsabilidade pessoal aos sócios, a demonstração de que os mesmos agiram dolosamente, com infração à lei ou estatuto social. No TVF, entretanto, não é imputada nenhuma conduta dolosa aos sócios, afirmando-se apenas que:

*Agora o mais estranho é que, tanto a **ATNAS** como a **HEFESTO** informaram que era o **SR MARCO ANTÔNIO DA ROCHA TRISTÃO** quem prestava os serviços de forma personalíssima, infere-se que o mesmo prestava “serviços para ele mesmo”, “representava ele mesmo”, através das duas sociedades, numa operação ilegal e que denota total confusão patrimonial.*

*A **ATNAS** informou que quem prestava os serviços de forma personalíssima era o **SR ODILIO MÁRCIO MAUAD FERREIRA**, infere-se que o mesmo prestava “serviços para ele mesmo”, “representava ele mesmo”, através das duas sociedades, numa operação ilegal e que denota total confusão patrimonial.*

O fato dos sócios administradores da HEFESTO e FERREIRA prestarem serviços para a ATNA, empresa da qual também são sócios, não é, *per si* um ato ilícito, mas muito menos é fato gerador de qualquer tributo, de modo a justificar a aplicação do art. 135 do CTN.

Não há, portanto, imputação de conduta dolosa deles na realização dos pagamentos às prestadoras do serviço (fato gerador do IRRF), visto que o mesmos eram *receptores* dos rendimentos, no caso.

Assim, parece-me carente de provas da responsabilidade tributária dos sócios-administradores, razão pela qual voto por excluí-los do pólo passivo da autuação.

e) Decadência

Como a análise da decadência resta prejudicada por questões de mérito, é de bom tom a sua análise apenas após o tratamento dos demais tópicos.

Uma vez afastada a ocorrência de conduta fraudulenta no presente caso, por ausência de provas por parte da fiscalização, deve-se aplicar o art. 150, §4º do CTN para fins de contagem do prazo decadencial.

Em se tratando de IRRF, o *dies a quo* deve ser a data do pagamento - consubstanciando o fato gerador do tributo. Como o pagamento mais antigo lançado é datado de 10/01/2011, e a recorrente ATNAS teve ciência do auto de infração em 10/11/2016., é de se reconhecer a decadência do IRRF sobre pagamentos realizados antes do dia 10/11/2011.

Desse modo, dou provimento ao pleito para reconhecer a decadência do IRRF sobre pagamentos realizados antes do dia 10/11/2011.

III) Conclusão

Ante o exposto, voto por dar PROVIMENTO INTEGRAL aos Recursos Voluntários interpostos.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Carlos Augusto Daniel Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Roberto Silva Junior - Redator designado

Peço licença para divergir das questões de mérito tratadas no voto do ilustre Conselheiro Relator.

Em primeiro lugar, sublinho o fato de que o trabalho de fiscalização foi deflagrado a partir de elementos fáticos reunidos na chamada "*Operação Lava Jato*", conforme registrado no Termo de Verificação Fiscal - TVF. Confira-se:

4.1. Esta ação fiscal na ATNAS ENGENHARIA LTDA - CNPJ: 01.847.705/0001-01, doravante simplesmente ATNAS, iniciou-se dentro da chamada OPERAÇÃO LAVA JATO, deflagrada pelo Ministério Público Federal (MPF), Polícia Federal (PF) e Receita Federal do Brasil (RFB), que desbaratou um esquema de corrupção na Petrobrás, envolvendo as maiores empreiteiras do país. Este procedimento foi aberto para a verificação da relação entre empresas tomadoras de serviços que contrataram empresas prestadoras de serviços, muitas delas de fachada, através de contratos simulados para levantarem recursos financeiros em espécie para o pagamento de vantagens indevidas para agentes públicos e privados. Através de texto sumarizado extraído da página do Ministério Público Federal reproduzimos abaixo os contornos da denominada OPERAÇÃO LAVA JATO, a qual continua em desenvolvimento na presente data. (g.n.) (fl. 826)

Não creio que o fato de uma pessoa, física ou jurídica, estar sendo investigada em um caso rumoroso, como o da *Lava Jato*, autorize a presunção de que ela, de antemão, seja culpada de qualquer ilícito tributário imputado pelo Fisco, independentemente de prova, o que seria arbitrário e, por conseguinte, incompatível com o estado de direito.

Entretanto, se é verdade que não se pode pretender um direito excepcional para casos graves como o da *Lava Jato*, também é verdade que essa circunstância não pode ser ignorada quando do exame e da valoração do quadro probatório.

Nem a Fiscalização, nem o órgão julgador podem abstrair o fato de que empresas eram contratadas pela Petrobrás e, em razão desses contratos, recebiam vultosas quantias como remuneração por serviços a serem prestados. Tais empresas, por sua vez, contratavam de forma simulada outros prestadores de serviços, muitos dos quais constituídos apenas formalmente, para quem eram vertidas enormes quantias em dinheiro, sem que houvesse real contrapartida. Nesses casos, os serviços prestados pelas empresas "de fachada", não por coincidência, eram na maioria das vezes assessoria ou consultoria.

O TVF bem descreve esse expediente fraudulento, perpetrado para lesar a Petrobrás.

Nesse contexto, a simples apresentação de uma nota fiscal, ainda que contenha todos os elementos formais de validade, não pode ser considerada por si só como prova da efetiva prestação do serviço. É correto que a autoridade fiscal peça que o contribuinte apresente outros elementos que demonstrem que o serviço foi prestado; sobretudo, frise-se, em se tratando de valores expressivos e relevantes na apuração do resultado (lucro/prejuízo) do

tomador do serviço. Note-se que não se está falando aqui de pequenos serviços, como pintura de parede ou conserto de máquinas.

Pequenas despesas se comprovam com a nota fiscal. Mas despesas de grande monta, sobretudo em situações como essa trazida à luz pela "*Operação Lava Jato*", exigem provas que vão além da simples nota fiscal. Ademais, exigir que o Fisco prove que serviços de consultoria ou de assessoria não foram prestados, é exigir prova de fato negativo. Ao Fisco cabe reunir elementos que enfraqueçam a força probante do documento fiscal apresentado, daí em diante o ônus da prova passa a ser do contribuinte.

O segundo ponto a ser considerado diz respeito aos autos de infração lavrados como resultado da fiscalização empreendida. A autoridade fiscal glosou despesas que reduziam as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo em vista a inidoneidade dos respectivos documentos fiscais. Ao mesmo tempo, exigiu IRRF em razão de pagamentos sem causa, relativamente às mesmas notas fiscais tidas como inidôneas.

A recorrente parcelou os débitos e, assim, desistiu de contestá-los; mas o fez apenas em relação ao IRPJ e à CSLL, prosseguindo na discussão do lançamento do IRRF.

Aqui se tem uma contradição. É que os três lançamentos se baseiam na mesma matéria fática. Assim, do ponto de vista lógico, é impossível admitir como corretos os autos de infração de IRPJ e de CSLL, e contestar o lançamento do IRRF, salvo invocando questões que tocam aspectos formais do lançamento, sem tangenciar os fatos em si.

Os lançamentos de IRPJ e de CSLL foram motivados por inidoneidade dos documentos relativos a despesas com prestação de serviços. Ocorre que a legislação em vigor (art. 82 da Lei nº 9.430/1996) deixa claro que a inidoneidade da nota fiscal não impedirá a dedução da despesa, se ficar comprovado o recebimento dos bens ou a utilização do serviços.

No caso em tela, a recorrente, ao aderir ao parcelamento, não apenas admitiu a inidoneidade dos documentos fiscais, como tacitamente admitiu que os serviços não foram prestados, o que inviabiliza na prática a contestação dos fatos no processo de exigência de IRRF. Por uma questão de lógica, ou o fato existe ou não existe: se não houve prestação de serviços para fins de lançamento de IRPJ e de CSLL, também não houve para o IRRF.

Considerando essas circunstâncias e tendo em vista os elementos levantados pela Fiscalização, bem resumidos no voto do ilustre Conselheiro Relator, entendo que os documentos fiscais, desacompanhados de qualquer outro elemento probatório, não comprovam a realização dos serviços, sobretudo em se tratando de valores expressivos.

Por essas razões, tenho como caracterizada a existência de pagamentos sem causa, aptos a ensejar a exigência do IRRF.

Tal conclusão, entretanto, não impede que se reconheça que houve erro de cálculo dos montantes do crédito tributário. Como destacado pelo ilustre Relator, a autoridade fiscal reajustou duas vezes a base de cálculo do IRRF. Essa constatação é indiscutível. Discordo, no entanto, dos efeitos que se pretende atribuir a esse erro.

Não se trata de erro de critério jurídico, nem de erro na interpretação do direito ou dos fatos. Esses vícios não poderiam, em nenhuma hipótese, ser corrigidos pelo

órgão julgador. Mas, no caso, houve mera incorreção material no cálculo, fruto de erro de transposição de números de uma planilha para outra.

A correção do equívoco cometido pela autoridade lançadora não envolve mudança de critério jurídico, inovação na matéria fática ou alteração dos fundamentos do auto de infração.

O Superior Tribunal de Justiça tem decisões admitindo a possibilidade de retificação de Certidão de Dívida Ativa - CDA, quando isso dependa apenas de simples cálculos aritméticos. Confira-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC - SÚMULA 284/STF - AUSÊNCIA DE PREOUESTIONAMENTO - SÚMULA 211/STJ - EXECUÇÃO FISCAL - REDUÇÃO DE ALÍQUOTA INDICADA NA CDA - POSSIBILIDADE - CÁLCULOS MERAMENTE ARITMÉTICOS.

1. E deficiente a fundamentação relativa ao art 535 do CPC quando o recorrente não aponta com clareza e precisão as teses e os dispositivos de lei federal sobre os quais o Tribunal de origem teria sido omissor. Aplicação da Súmula 284/STF.

2. Não se admite recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal a quo. Súmula 211/STJ.

3. A jurisprudência desta Corte tem entendido que as alterações que possam ocorrer na certidão de dívida por simples operação aritmética não ensejam nulidade da CDA, fazendo-se no título que instrui a execução o decote da majoração indevida. Prosseguimento da execução pelo valor remanescente. Precedentes desta Corte. (g.n.)

4. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido. (REsp 1.121.032/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 15.06.2010, DJe 22.06.2010)

TRIBUTÁRIO. ICMS. ILIQUIDEZ DO TÍTULO. RECORTE DE 1% DO ICMS.

1. Alegações genéricas quanto às prefaciais de afronta ao artigo 535 do Código de Processo Civil não bastam à abertura da via especial pela alínea "a" do permissivo constitucional, a teor da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

2. A falta de prequestionamento dos dispositivos tidos por violados - artigos 3º, 142 e 146 do Código Tributário Nacional - justifica a incidência da Súmula 211/STJ.

3. Esta Corte de Justiça, apreciando a questão do recorte referente à diferença de alíquota de 17% para 18%, vem entendendo que à hipótese deve ser aplicado o entendimento de que o excesso na cobrança expressa na CDA não macula a sua liquidez, desde que os valores possam ser revistos por simples cálculos aritméticos. (g.n.)

4. Precedentes: EDcl no REsp 696711/SP, Rel. Min. Castro Meira, DJU de 21.11.05; AgRg no REsp 1126132/SP, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de

11.11.09; REsp 810.787/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 03.08.06, AgRg nos EDcl no REsp nº 686588/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, DJU de 16.05.05; AgRg no Ag nº 868.538/SP, Rel. Min. José Delgado, DJU de 22.10.07; Ag 1216144 SP, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 09.11.09.

5. Recurso especial não provido. (REsp 1.151.559/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 19.11.2009. DJe 27.11.2009)

Portanto, devem ser corrigidos os cálculos, a fim de eliminar o duplo reajustamento da base de cálculo.

Quanto à decadência, penso, na linha do acórdão recorrido, que o termo inicial, no caso concreto, é fixado pela regra do art. 174, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN, tendo em vista a prática de atos dolosos, caracterizados por simulação relativamente a contratos e notas fiscais de prestação de serviços, cuja existência não restou comprovada. Pela mesma razão, se mostra cabível a qualificação da penalidade.

Por fim, cabe examinar a sujeição passiva dos sócios administradores **Marco Antônio da Rocha Tristão** e **Odílio Márcio Mauad Ferreira**. A alegação basicamente é de que não houve identificação dos atos que pudessem, de forma individual, ser atribuídos a cada um deles.

Essa afirmação é desmentida pelo TVF, como se pode constatar do trecho abaixo reproduzido:

11.2.1. **MARCO ANTÔNIO DA ROCHA TRISTÃO**, CPF nº 094.215.567-04, **sócio administrador** (30/04/1997 até o presente momento), e que conforme alteração contratual e Contrato Social Consolidado registrado na JUCERJ - Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro - NIRE: 33205766355 - Protocolo: 0020161282393 de 28/03/2016, o elegeu **administrador da sociedade** para atuar "isoladamente ou em conjunto, representando a sociedade ativa e passivamente, em juízo ou fora dele, podendo praticar todos os atos necessários a seu regular funcionamento, tais como assinar contratos de um modo em geral, inclusive empréstimos, garantidos ou não, (i.i) admitir ou demitir empregados, (i.i.i) diligenciar registros do interesse da sociedade, (i.v) receber citação e comparecer perante tribunais e repartições governamentais, (v) propor, apresentar defesa e desistir de ações, (v.i) fazer acordos e transigir; (v.i.i) constituir em nome da sociedade, procuradores "ad judicium" e "ad negotia" **Atuava na condição de administrador da ATNAS, responsável pela tomada de decisões na empresa, incluindo a assinatura dos contratos simulados, celebrados com empresas de fachada.**

11.2.2. **ODÍLIO MÁRCIO MAUAD FERREIRA**, CPF nº 031.927.847-68, **sócio administrador** (30/04/1997 até o presente momento), e que conforme alteração contratual e Contrato Social Consolidado registrado na JUCERJ - Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro - NIRE: 33205766355 - Protocolo: 0020161282393 de 28/03/2016, o elegeu **administrador da sociedade** para atuar "isoladamente ou em conjunto, representando a sociedade ativa e passivamente, em juízo ou fora dele, podendo praticar todos os atos necessários a seu regular funcionamento, tais como assinar contratos de um modo em geral, inclusive empréstimos, garantidos ou não, (i.i) admitir ou demitir empregados, (i.i.i) diligenciar registros do interesse da sociedade, (i.v) receber citação e comparecer perante tribunais e repartições governamentais, (v) propor, apresentar defesa e desistir de ações, (v.i) fazer acordos e transigir; (v.i.i) constituir em nome da

*sociedade, procuradores "ad judicia" e "ad negotia" **Atuava na condição de administrador da ATNAS, responsável pela tomada de decisões na empresa, incluindo a assinatura dos contratos simulados, celebrados com empresas de fachada.*** (g.n.) (fls. 889 e 890)

A Fiscalização afirmou que os contratos de prestação de serviços eram simulados e que foram assinados pelos recorrentes, na condição de administradores e representantes da pessoa jurídica autuada. O ato praticado com violação de lei originou-se a partir de condutas imputáveis aos recorrentes.

É importante frisar que a exigência de individualização de condutas para que se possa responsabilizar administradores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas pelo crédito tributário, na forma do inciso III do art 135 do CTN, não tem o mesmo rigor do Direito Penal. É que, em se tratando de crime, a pena deve levar em conta a culpabilidade do agente, além de vários aspectos pessoais. A pena a ser aplicada aos acusados pela prática do mesmo crime pode variar, em razão do princípio da individualização da pena.

É diferente, entretanto, a responsabilidade por ilícitos administrativos tributários, para os quais, na maioria das vezes, se exige tão somente a comprovação de que a pessoa era administradora, de direito ou de fato, da empresa ao tempo da infração.

Nesse sentido, a decisão do E. STJ no Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 948.795 - AM:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. SÓCIO QUE NÃO INTEGRAVA A GERÊNCIA DA SOCIEDADE À ÉPOCA DO FATO GERADOR. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

I - A jurisprudência da Segunda Turma do STJ entendia que, para que fosse possível o redirecionamento seria necessário demonstrar que o sócio era detentor da gerência tanto na época da dissolução irregular da sociedade, como na época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

II - Entretanto, a Segunda Turma STJ, no julgamento do REsp 1.520.257/SP, de relatoria do Ministro Og Fernandes, alterou o seu entendimento e passou a exigir, tão somente, a permanência do sócio na administração da sociedade no momento de sua dissolução irregular, tomando-se irrelevante a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

III - O simples exercício da gerência, naturalmente, não implica responsabilidade para aquele dela encarregado. A sua responsabilidade somente é irradiada em caso de prática do ato ilícito. No caso da dissolução irregular, esse é o ato infracional, que é desvinculado da obrigação tributária. O que desencadeia a responsabilidade tributária é a infração de lei evidenciada na existência ou presunção de ocorrência da dissolução irregular nos termos do enunciado n. 435 da Súmula do STJ. É justamente essa desvinculação que torna irrelevante perquirir quem exercia a gerência da empresa na data de ocorrência do fato aerador.

*IV - Assim, **o atual entendimento da Segunda Turma para autorizar o redirecionamento da execução fiscal em face do sócio é de que basta a verificação do responsável pela gerência da empresa ao tempo em que ocorreu a dissolução irregular,** ou seja, ainda que a gerência seja posterior à data de ocorrência do fato aerador.* (g.n.)

V - Agravo interno improvido.

A pena aplicada pela prática de crime é pessoal e intransferível, não se admitindo que outra pessoa possa cumpri-la pelo condenado. Já nos ilícitos tributários, inclusive naqueles praticados com dolo, havendo mais de uma pessoa no polo passivo, na condição de devedor solidário, o pagamento feito por um aproveita aos demais, sendo irrelevante o grau de envolvimento ou de culpa de cada um dos codevedores.

Mesmo no processo penal, a despeito da necessidade de individualização rigorosa da conduta, há decisões do E. STJ mitigando, nos crimes societários, a exigência de descrição exaustiva da conduta dos acusados, na denúncia. Confira-se:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INÉPCIA DA DENÚNCIA.

Em se tratando de crime societário, não há nulidade na denúncia que deixa de individualizar as condutas dos acusados, sendo prescindível a descrição pormenorizada da participação de cada um (Precedentes). (g.n.)

Recurso desprovido. (REsp 687.594/CE, Rel. Ministro Felix Fischer, DJe 27.11.2009)

Do voto do Ministro Relator se extrai o seguinte trecho:

*Se, por um lado, a imputação não pode ser, ex vi do art. 41 do CPP, vaga e genérica, por outro lado, em determinadas formas delituosas, entre as quais, nos crimes societários, etc., tal exigência se apresenta como relativa. É simplesmente impossível, de regra, que aí se possa ter uma descrição minudente da conduta delituosa. Os crimes contra a ordem tributária, quando realizados na administração de sociedades, eles o são, a toda evidência, levados a efeito às ocultas. A denúncia deve apresentar, o que **in casu** se verifica, uma **imputatio** concreta da qual o réu possa se defender e não exteriorizar, necessariamente, informações despiciendas que possam interessar a simples satisfação de curiosidades.*

Em suma, as condutas das pessoas físicas foram suficientemente descritas, permitindo-lhes o exercício do direito de defesa. Por essas razões, os recorrentes, sócios administradores da empresa, devem permanecer no polo passivo da autuação.

Conclusão

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso de **Atnas Engenharia Ltda.**, apenas para eliminar a duplicidade do reajustamento da base de cálculo do IRRF; e por negar provimento aos recursos dos coobrigados.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior