



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

Processo n° 15956.720264/2016-37
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-003.342 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2018
Matéria IRRF/DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS
Recorrente CONTERN-CONSTRUÇOES E COMERCIO LTDA. E OUTROS.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

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.

GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS. CONSTATAÇÃO DE SIMULAÇÃO. TRATAMENTO E DECLARAÇÃO COMO TOMADA SERVIÇOS E CONTRATAÇÃO DE CONSULTORIA. INEXISTÊNCIA. AUSÊNCIA DE MATERIALIDADE.

Evidenciada a ausência de prova da efetiva prestação de serviços que deram margem a custo/despesa deduzidos, bem como a falsidade dos termos contratos em que, supostamente, estes foram avençados, deve se manter a glosa procedida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação à glosa de despesas realizadas pela Fiscalização, vencido o Relator. Designado para redigir o voto vencedor deste item o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella; por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação i) aos lançamentos de IRRF; ii) em relação à multa isolada, vencidos o Relator e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella,

Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Breno do Carmo Moreira Vieira que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor deste item o Conselheiro Evandro Correa Dias; por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a imputação de multa qualificada e a incidência de juros sobre a multa de ofício; por unanimidade de votos, negar provimento aos recursos voluntários dos sujeitos passivos solidários, mantendo a solidariedade imputada a Reinaldo Bertin, Silmar Roberto Bertin, Fernando Antonio Bertin, Joao Bertin Filho e Natalino Bertin.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias- Redator Designado

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Sergio Abelson (Suplente Convocado), Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Breno do Carmo Moreira Vieira (Suplente Convocado) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

Relatório

Trata o presente feito de Recurso Voluntário interposto em face da r. decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da r. DRJ de Brasília que por unanimidade de votos decidiu IMPROCEDENTE a impugnação apresentada, mantendo integralmente o crédito tributário exigido.

Ante ao minucioso relatório empreendido pela DRJ adoto-o em sua integralidade complementando-o ao final no que necessário:

Versa o presente processo sobre impugnações apresentadas pelo contribuinte e por responsáveis tributários em face dos autos de infração: do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ (a fls. 1.108/1.156); Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (a fls. 1.158/1.201); Imposto de Renda Retido na Fonte (a fls. 1.203/1.227). Cientificada dos lançamentos em 15/12/2016 (AR a fls. 1.369), a contribuinte apresentou impugnação em 11/01/2017 (Termo a fls. 1.379 e segs.), na qual aduz as seguintes razões de defesa:

a) que, conforme se depreende das autuações, os detalhes de cada um dos lançamentos são os seguintes:

“IRPJ

- Demonstrativo do Crédito Tributário:

R\$ 5.747.343,62 - Imposto

RS 1.924.618,55 - Juros de Mora

RS 8.621.015,41 - Multa Proporcional (150%)

RS 4.631.974,63 - Multa exigida Isoladamente

Total: R\$ 20.924.952,21

Imposto: Contabilização de despesas com base em documentos inidôneos. Fatos Geradores ocorridos entre 01/10/2010 a 31/12/2014. Enquadramento Legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95, artigos 217, 247, 248, 249, inciso I, 251, 256, 277, 278 e 299 do RIR/99. Multa Proporcional (150%): artigo 44, inciso I c/c parágrafo 1º da Lei nº 9.430/96 e alterações posteriores.

Multa Isolada: Falta de pagamento do IRPJ incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Fatos Geradores ocorridos entre 30/03/2012 a 31/05/2014. Enquadramento Legal: artigos 222 e 843 do RIR/99 e artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 e alterações posteriores.

CSLL

- Demonstrativo do Crédito Tributário:

. RS 2.495.240,93 - Contribuição

. RS 817.957,90 - Juros de Mora

. RS 3.742.861,37 - Multa Proporcional (150%)

. RS 1.675.064,88 - Multa exigida Isoladamente

Total: R\$ 8.731.125,00

- Demonstrativo do Crédito Tributário: Contribuição: Contabilização de despesas com base em documentos inidôneos. Fatos Geradores ocorridos entre 01/10/2010 a 31/12/2014. Enquadramento Legal: artigo 2º da Lei nº 7.689/88 e outros da legislação.

Multa Proporcional (150%): artigo 44, inciso I c/c parágrafo 1º da Lei nº 9.430/96 e alterações posteriores.

Multa Isolada: Falta de pagamento da CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balancetes de suspensão ou redução.

Fatos Geradores ocorridos entre 30/03/2012 a 31/05/2014.
Enquadramento Legal: artigo 28 da Lei nº 9.430/96 e artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 e alterações posteriores.

IRRF

. R\$ 50.034.062,19 - Imposto

. R\$ 19.293.597,30 - Juros de Mora

. R\$ 75.051.092,91 - Multa Proporcional (150%)

Total: R\$ 144.378.752,40

Imposto: Valor do IRRF incidente sobre pagamento sem causa ou de operação não comprovada a alíquota de 35%.

Fatos Geradores ocorridos entre 07/01/2011 a 26/12/2014.
Enquadramento Legal: artigos 674 e 675 do RIR/99 e artigo 70, inciso I, alínea "a" da Lei nº 11.196/2005.

Multa Proporcional (150%): artigo 44, inciso I c/c parágrafo 1º da Lei nº 9.430/96 e alterações posteriores.”

b) que a fiscalização considerou ter a IMPUGNANTE entablado com várias pessoas jurídicas contratos fictícios, sem que tivessem os contratados prestado efetivamente serviços;

c) preliminarmente, alega:

c.1) que os autos são nulos nos termos do artigo 59, inciso I do Decreto nº 70.235/72, porque a DRF/Ribeirão Preto e os AFRFs autuantes a ela vinculados não possuem competência para constituir crédito tributário do IRPJ CSLL e da IRRF contra a impugnante, pois tal competência é privativa da DRF/São Paulo e dos servidores a ela vinculados, por ser o IR e a CSLL tributos cujas questões fiscais devem ser realizadas por fiscais com jurisdição no domicílio fiscal da empresa (São Paulo, Capital), ressaltando ainda não ser possível sequer a delegação de competência, por expressa vedação legal prevista no artigo 13, inciso III da Lei Ordinária nº 9.784/99;

c.2) que nenhum momento no TVF, a fiscalização nega terem os prestadores de serviços deixado de declarar os pagamentos realizados pela impugnante, logo não seria possível exigir sobre esses pagamentos o IRRF previsto nos artigos 674 e 675 do RIR/99 e artigo 61 da Lei nº 8.981/95 e muito menos realizar a glosa geradora do IRPJ e da CSLL exigidos da impugnante por implicar a exigência de mais de uma cobrança de tributos sobre a mesma base (bis in idem).

c.3) que por não ter contestado o fato de os Prestadores terem contabilizado para fins do IR e da CSLL os valores recebidos, a Fiscalização, no máximo, poderia aplicar contra a impugnante disposições envolvendo o descumprimento de alguma obrigação acessória e apenas exigir dos Prestadores eventuais valores de IR e da CSLL não recolhidos, razão pela qual os autos de infração merecem ser cancelados diante da inadequação da fundamentação legal utilizada para garantir a validade dos lançamentos;

c.4) que pela grande possibilidade dos prestadores de serviços terem contabilizado os pagamentos realizados pela impugnante na apuração do seu IRPJ e CSLL e até pago tais tributos, uma vez que a fiscalização não contestou essa situação, os 3 (três) autos de infração merecem ser cancelados por terem sido lavrados com CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA da impugnante, pois a fiscalização deveria ter demonstrado como condição elementar dos autos de infração que os Prestadores são inexistentes, não contabilizaram os valores pagos pela impugnante, não consideraram esses valores na apuração do IRPJ e da CSLL e, por isso, jamais pagaram tais tributos sobre tais montantes porque, somente assim, seria possível exigir da CONTERN valores a título dos tributos constituídos, sem considerar outras razões defendidas nessa impugnação;

c.5) que, como nada foi provado ou contestado, presume-se ter a fiscalização admitido que tais Prestadores contabilizaram os valores para fins do seu IR e da

CSLL e efetuaram os pagamentos devidos, logo essa presunção já bastaria para acarretar o cancelamento dos 3 (três) autos de infração, mas admitindo-se apenas para considerar que a mesma não seja aceita, de qualquer forma, restaria mais um motivo para a nulidade dos lançamentos, já que os trabalhos fiscais seriam viciados porque a fiscalização deixou de realizar os levantamentos probatórios necessários para demonstrar os fatos acima indicados e motivar a constituição do crédito tributário do IRPJ, da CSLL e da IRRF, ou seja, os autos de infração merecem ser cancelados por terem sido lavrados com base em LEVANTAMENTO FISCAL PRECÁRIO;

c.6) que a presente impugnação também merece ser provida porque a impugnante não foi intimada previamente para se manifestar sobre o encerramento da fase instrutória dos trabalhos fiscais, sendo que esse direito está previsto no artigo 44 da Lei nº 9.784/99, o qual exige a intimação do interessado do fim da fase instrutória do processo fiscal para fins de exercer o seu direito de se manifestar sobre o mesmo no prazo de 10 (dez) dias;

d) quanto ao mérito alega que:

d.1) no concerne à prestação dos serviços:

d.1.1) que os serviços prestados pelas Prestadoras de Serviços listadas no referido TVF existiram, como foi comprovado pela impugnante nas suas respostas apresentadas à fiscalização juntadas neste PAF;

d.1.2) que, em todos os casos, a fiscalização defendeu os contratos eram simulados, pois as Pessoas Jurídicas prestadoras de serviços não existiriam realmente, sendo que, em alguns casos, não disporia de patrimônio próprio e não possuiria capacidade operacional, ressaltando-se que, no caso da CREDENCIAL, ela foi declarada inexistente pelo Ato Declaratório Executivo nº 45/2016;

d.1.3) que esse posicionamento não merece ser considerado, porque a impugnante apresentou as Notas Fiscais, provas de pagamento e esclareceu os serviços prestados pelas Pessoas Jurídicas relacionadas no TVF;

d.1.4) que os serviços prestados na forma esclarecida pela impugnante ocorreram, porque se constituíram em sua maioria em trabalhos intelectuais, de consultoria, de indicação de profissionais e de definição estratégias, como ocorreu no caso da ARAGUAIA e da VISCAYA;

d.1.5) que, em nenhum momento a fiscalização provou que tais pessoas, por intermédio de seus sócios, não prestaram os serviços indicados pela impugnante, uma vez que, como a empresa prestou esse esclarecimento, competiria, ao menos, a fiscalização contestar tais esclarecimentos mediante, por exemplo, busca de depoimentos dos sócios de todas as Prestadoras de Serviços indicadas;

d.1.6) que, no caso da VISCAYA, aliás, existem provas robustas da atuação dessa em prol da impugnante e de empresas a ela relacionadas, não existindo razões para ser acatado o entendimento defendido pela fiscalização porque todos os documentos juntados pela impugnante comprovam a efetiva prestação de serviços e razões para a contratação dessa empresa e da ARAGUAIA especialmente para a solução de demandas contra terceiros;

d.1.7) que, se algumas das Prestadoras de Serviços foram envolvidas em questões envolvendo outras empresas, no âmbito da Operação Lava Jato, isso não poderia gerar para a impugnante uma presunção similar de inexistência de prestação de serviços, porque a empresa comprovou ter contratado os trabalhos de tais pessoas, demonstrou contratualmente aquilo que foi contratado e, se não apresentou algum relatório, é porque muitos trabalhos foram realizados de forma consultiva, mediante atuação e auxílio, sem que disto pudesse resultar a inexistência da prestação de serviços;

d.2) no que concerne ao IRRF:

d.2.1) que o auto de infração do IRRF merece ser cancelado, porque está sendo exigido um valor com fundamento nos artigos 674 e 675 do RIR/99 e artigo 61 da

Lei nº 8.981/95, sem que tenha existido renda, proventos e demais montantes indicados pelos artigos 43 e 44 do CTN como sendo fato gerador e base de cálculo do IR;

d.2.2) que os pagamentos realizados pela impugnante, por não representarem e motivarem a presença de fato gerador do IR jamais poderiam ter sido considerados como causa para a exigibilidade do imposto justamente porque não demonstram a ocorrência das situações necessárias para a sua exigibilidade nos termos do CTN;

d.2.3) que, se não bastasse isto, a verdadeira natureza do IRRF exigido da impugnante é de penalidade decorrente dos atos descritos pela fiscalização, ocasionando mais um motivo da nulidade da autuação, porque simultaneamente foi constituído o crédito tributário da multa qualificada na ordem de 150% (cento e cinquenta por cento) ocasionando, na totalidade, uma penalização de 185% (cento e oitenta e cinco por cento) calculada sobre o valor dos pagamentos acarretando bis in idem e uma situação impossível de ser admitida por configurar confisco;

d.2.4) que esse Juízo Administrativo deve considerar que os objetivos dos artigos 674 e 675 do RIR/99 e artigo 61 da Lei nº 8.981/95 é de tributar receitas (pagamentos) que não seriam postas a tributação em razão de um anonimato do seu recebedor, algo que não acontece no caso tratado nestes autos em que a fiscalização citou expressamente as empresas envolvidas (prestadoras de serviços) e nunca contestou terem deixado essas de reconhecerem os valores em suas contabilidades;

d.2.5) que também merece ser cancelado por não serem aplicados ao caso os artigos 674 e 675 do RIR/99 e artigo 61 da Lei nº 8.981/95, uma vez que: as Prestadoras de Serviços foram identificadas; a fiscalização nunca negou que suas receitas deixaram de ser declaradas nas DIPJs; e a operação realizada foi comprovada pelos documentos apresentados a fiscalização;

d.2.6) que o auto de infração de IRRF também merece ser cancelado porque o tributo não foi exigido sobre o valor pago pela impugnante aos Prestadores de Serviços, como demonstra a anexa planilha apurada nos termos dos documentos juntados neste PAF ofendendo as disposições legais que estabelecem esse IR (doc. 02);

d.3) no que concerne ao IRPJ e CSLL, alega que, como acontece para o IRRF, os autos de infração do IRPJ e da CSLL também merecem ser julgados improcedentes porque a fiscalização demonstrou, implicitamente, que os Prestadores de Serviços contabilizaram os valores recebidos em suas declarações de IR, “impedindo a exigibilidade dos tributos constituídos da impugnante”[sic];

d.4) no que concerne à multa qualificada:

d.4.1) que os autos de infração também não merecem persistir quanto à aplicação da Multa de 150% (cento e cinquenta por cento);

d.4.2) que não existiu por parte da impugnante a prática de sonegação, fraude e conluio objetivando impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do imposto como causas da qualificação da Multa especialmente porque, como indicado acima, o pagamento não representa motivo da cobrança do IR conforme os artigos 43 e 44 do CTN;

d.4.3) que, demais disso, como indicado acima, no caso não existiu anonimato da fonte recebedora dos pagamentos, porque todos os Prestadores de Serviços foram identificados;

d.4.4) que, por outro lado, a Multa também não pode ser aplicada porque não estão presentes nenhuma das hipóteses capituladas no caput do artigo 44 e no seu §1º, especialmente quanto a este, que deixou de ter qualquer eficácia porque os seus incisos foram revogados;

d.4.5) que, como se não bastasse isto, como as faltas supostamente praticadas pela impugnante geraram o lançamento do IRRF, jamais poderia ter sido aplicada a Multa de 150%, pois a consequência do ato supostamente praticado pelo contribuinte gerou um efeito específico previsto na legislação como representa a exigibilidade do referido tributo sendo um entendimento aplicado pelo CARF como demonstra a decisão que transcreve em sua peça de defesa;

- d.4.6) que, além das razões defendidas anteriormente, no caso do IRRF, a Multa Qualificada de 150% não poderia ser aplicada porque o IRRF possui natureza de penalidade e nunca a impugnante esteve em mora para ser exigida tal penalidade;
- d.4.7) que nunca esteve em mora porque os pagamentos realizados para as Prestadoras de Serviços, por não implicarem acréscimo patrimonial da impugnante, não geram IR devido e por isso nunca deixou de efetuar pagamento desse tributo sobre essa realidade fática, sendo assim, nunca poderia ter sido exigida essa Multa Qualificada, porque como se depreende do artigo 44 da Lei nº 9.430/% essa possui natureza moratória como algo que, em relação a impugnante, jamais aconteceu;
- d.4.8) que tal fato também acontece no caso do IRPJ e da CSLL, porque a impugnante declarou todas as despesas derivadas dos pagamentos realizados aos Prestadores de Serviços, apenas permitindo, quando muito, sem considerar outras razões, a aplicação da multa por declaração espontânea na ordem de 20%;
- d.5) no que concerne à multa isolada:
- d.5.1) que não existe a permissão na legislação de ser aplicada a multa isolada no caso tratado nestes autos, considerando já ter sido a impugnante penalizada pela multa de ofício em razão da falta de pagamento dos tributos;
- d.5.2) que, no caso da falta de pagamento de tributo incide somente o Artigo 44 da Lei nº 9.430, de 30 de dezembro de 1996, não existindo a possibilidade de ser aplicada em duplicidade as multas de ofício e a isolada da forma praticada pela fiscalização;
- d.5.3) que a aplicação conjunta das duas multas, como realizado no auto de infração, implica bis in idem porque é inadmissível, por se penalizar duas vezes a impugnante em decorrência do mesmo fato gerador, algo que há muito tempo vem sendo observado pelo Egrégio Conselho de Contribuintes ao declarar a impossibilidade da cumulação;
- d.5.4) que considerando serem as multas de ofício superiores a multa isolada, respectivamente, de 75% (setenta por cento) e 50% (cinquenta por cento) do valor do tributo, não existe a possibilidade de cumulação, porque aquela absorve esta, nos termos já decididos pela DRJ em Brasília (Terceira Turma - Acórdão nº 367, de 29 de novembro de 2001)
- d.5.5) que a aplicação em duplicidade de multa em razão do mesmo fato implica inconstitucionalidade por possuir natureza confiscatória, contrária ao Artigo 150, Inciso IV da Constituição Federal de 1988, por não ser proporcional a suposta infração cometida pela empresa;
- d.6) quanto aos juros de mora incidentes sobre a multa:
- d.6.1) que a presente impugnação também merece ser acolhida para afastar a exigibilidade dos juros de mora calculada sobre as multas aplicadas, pois esta cobrança é flagrantemente inconstitucional e ilegal por contrariar o caput, do artigo 161 do CTN, pois somente permite a exigibilidade dos juros de mora sobre o valor do tributo devido;
- d.6.2) que a observância do referido dispositivo do CTN é garantida pelo artigo 146, inciso III, alínea "b" da Constituição Federal de 1988, por ser a norma geral de direito tributário que regula a matéria envolvendo a cobrança de juros de mora na área tributária;
- d.7) no que concerne ao pedido de diligência/perícia:
- d.7.1) que diante dos argumentos defendidos pela fiscalização e a falta de apuração da contabilização para fins de IR dos valores pagos pela impugnante aos Prestadores de Serviços indicados no TVF, a empresa requer a realização de diligência e perícia em todos os Prestadores de Serviços;
- d.7.2) que estas se justificam porque não existe a possibilidade da exigibilidade do IRPJ, da CSLL e da IRRF caso os Prestadores de Serviços tenham considerado os pagamentos realizados pela impugnante em suas contabilidades e para fins fiscais do

IR uma vez que, caso isso tenha ocorrido, a exigibilidade de tais tributos da impugnante representaria bis in idem como defendido nestes autos;

d.7.3) que, como a impugnante não possui Poder de Polícia para solicitar essas informações e exigir a sua apresentação por tais pessoas, bem como por possuir a RFB totais meios para obter tais informações, existe necessidade para o seu deferimento sob pena de deixar de estar presente elementos essenciais para o julgamento do caso por este Juízo Administrativo;

d.7.4) que, para a perícia a Recorrente nomeia o Sr. Gustavo Bortolan Martins, CRC: 1SP220651/0-9, com endereço profissional no mesmo endereço da impugnante;

d.7.5) que seguem os quesitos que devem ser respondidos na diligência e na perícia mediante a análise dos documentos dos Prestadores de Serviços listados no TVF, são os seguintes: 1- Os Prestadores de Serviços registraram os valores pagos pela Impugnante para fins de IR e pagamento de tributos ? 2- Os tributos devidos decorrentes desses pagamentos foram pagos pelos Prestadores de Serviços ?

d.8) ao fim, requer:

d.8.1) o provimento da presente impugnação para ser cancelado integralmente o Auto de Infração;

d.8.2) a intimação prévia da impugnante do dia e hora do julgamento na DRJ dessa defesa para o fim de exercer o seu direito de realizar a sustentação oral, apresentar Memoriais e praticar o seu direito ao contraditório e a ampla defesa por si ou por profissional habilitado;

d.8.3) a realização da diligência/perícia como proposto;

d.8.4) o sobrestamento da apreciação dessa impugnação até o julgamento final do Recurso Extraordinário nº 640.452 pelo STF sob o regime de repercussão geral por tratar do caráter confiscatório de penalidades aplicadas contra os contribuintes em situação similar a tratada nestes autos. Os responsáveis passivos solidários Reinaldo Bertin, Natalino Bertin, Silmar Roberto Bertin, João Bertin Filho, Fernando Antonio Bertin tiveram ciência dos lançamentos em 15/12/2016, conforme ARs a fls. 1370 a 1374. Reinaldo Bertin, Silmar Roberto Bertin, João Bertin Filho, Fernando Antonio Bertin apresentaram, em 12/01/2017 (termo a fls. 1413, 1437, 1461 e 1482), respectivamente, as impugnações a fls. 1414/1428, 1438/1432, 1462/1476 e 1483/1497.

Natalino Bertin apresentou em 13/01/2017, a impugnação a fls. 1504/1518. Todos responsáveis solidários aduziram os mesmos fundamentos de defesa nas suas respectivas impugnações, os quais podem ser assim sintetizados:

a) em preliminar:

a.1) que tomou conhecimento de ter sido incluído, com fundamento no artigo 135, incisos I e III do CTN, como responsável tributário solidário em relação aos créditos tributários constituídos contra a CONTERN nos autos de Infração de IRPJ, CSSL e IRRF lavrados contra esta empresa e objeto do presente processo;

a.2) que nada obstante ter a CONTERN apresentado documentos envolvendo a prestação de serviços que atestam que nunca assinou qualquer contrato com tais pessoas, conforme demonstram os documentos juntados nesse PAF, foi incluído como responsável apenas pela sua condição de administrador nada obstante existirem outros administradores na empresa também incluídos como responsáveis;

a.3) que jamais poderia ter sido incluído como responsável tributário solidário ao crédito tributário objeto das autuações fiscais, seja em razão de serem todos os lançamentos improcedentes como será defendido pela CONTERN, seja por não terem sido provadas as circunstâncias de sua responsabilização e a presença das condições exigidas pela legislação, como restará demonstrado;

a.4) que deve ser excluído na condição de responsável tributário, porque não foi lavrado em seu nome o Termo de Sujeição Passiva Solidária conforme se depreende dos documentos anexados no Auto de Infração, pois este Termo é exigido pela Portaria RFB nº 2.284, de 29 de novembro de 2010, o qual deve descrever de forma pormenorizada a motivação da inclusão de determinada pessoa como responsável solidária;

- a.5) que a sua inclusão como responsável tributário também foi irregular porque deveria ter sido emitido em nome dele um Mandado de Procedimento Fiscal específico, justamente por ser sujeito passivo do crédito tributário contestado, para a realização de quaisquer procedimentos fiscais passíveis de resultar na lavratura de auto de infração, a legislação exige a prévia emissão de MPF-F para cada um dos sujeitos passivos envolvidos, seja contribuinte, seja responsável, conforme se depreende dos Artigos 2º, Inciso I e 3º, Inciso I da Portaria RFB nº 3.014/2011;
- a.6) que também não pode ser responsabilizado porque não existe nos autos de infração prova de ter participado da contratação dos Prestadores de Serviços e a fiscalização tem o ônus da prova da participação específica do responsável solidário nos atos geradores das autuações fiscais;
- a.7) que sendo demonstrado nestes autos que nunca assinou qualquer contrato com os prestadores de serviços, não existem elementos que o vinculem a tais contratações;
- a.9) que, como restou demonstrado no PAF, a CONTERN possuiu ou possuiu vários administradores na época das contratações, assim, jamais poderia ser imputado ao impugnante responsabilidade se não tiver sido demonstrado que participou em tais contratações com os prestadores de serviços listados no TVF, sendo que, sem essa prova não resta demonstrado também o nexo de causalidade exigido pelo citado artigo 135 do CTN como também pelo artigo 136 do Código Tributário Nacional;
- a.10) que, da mesma forma, é impossível ser responsabilizado também com fundamento no Artigo 137 do CTN, pois este dispositivo prescreve a responsabilidade pessoal do agente que praticou a infração, excluindo qualquer responsabilidade do contribuinte quando não realizou os atos infracionais previstos na legislação, demonstrando a impossibilidade do impugnante ser responsabilizado;
- a.11) que a sujeição do impugnante como responsável tributário ainda deve ser cancelada porque, da forma que foi realizada, cerceou o direito de defesa ao não demonstrar quais atos específicos teria praticado para ser responsabilizado;
- a.12) que, conforme consta nestes autos, a sua responsabilização está baseada no fato de ser um dos administradores da CONTERN sem que, no entanto, tivesse a fiscalização demonstrado ter participado na contratação dos prestadores de serviços indicados no TVF, sem prejuízo dos demais argumentos defendidos nesses autos;
- a.13) que ser apenas administrador não representa, nos termos do Artigo 135 do CTN, elemento para garantir a responsabilização, devendo ser apurado e provado ter efetivamente o “responsabilizado pessoa física” adotado posturas das quais resultaram os atos descritos no referido dispositivo legal, o que, porém, conforme se depreende destes autos, isso não existiu para o impugnante, ocasionando um cerceamento do direito de defesa, porque não foram demonstrados os efetivos atos por ele praticados individualmente;
- a.14) que a presente impugnação também merece ser julgada procedente, porque os Auditores Fiscais não provaram ter o impugnante agido com infração a lei e se beneficiado com a operação;
- a.15) que nada disto foi apresentado e provado, porque os únicos elementos de responsabilização foi o fato de ter sido administrador
- b) no mérito:
- b.1) que não pode ser incluído como responsável tributário nos autos de infração objeto do presente processo, por não estarem presentes as condições previstas no artigo 135, incisos I e III do CTN
- b.2) que a sua inclusão está baseada na falta de pagamento de tributos pela CONTERN, por não ter sido provado nenhum ato específico de sua pessoa, algo que jamais poderia ter sido realizado, porque já está pacificado na jurisprudência não ser possível a responsabilização pela mera falta de pagamento
- b.3) que esse juízo deve considerar que a infração a lei prevista no artigo 135, inciso III do CTN não é aquela derivada exclusivamente da obrigação tributária, mas uma

infração de outra natureza, porque se fosse possível aplicar a responsabilização sempre quando tivesse existido um ilícito tributário de não pagar tributo, o próprio sentido da responsabilidade estaria alterado, pois essa sempre seria solidária ou pessoal do ócio;

b.4) que, por isso, não existe a possibilidade de ser incluído como responsável, porque a única motivação da sua inclusão foi a infração à legislação tributária praticada pela CONTERN, algo vedado pela jurisprudência do C. STJ, sendo até matéria sumulada (Súmula 430)

b.5) que, se não bastasse isso, ser apenas administrador da pessoa jurídica nunca foi causa para a aplicação do artigo 135, incisos I e III do CTN porque, nos termos deste dispositivo, apenas será possível a responsabilização solidária e pessoal quando estiver provada a prática de atos efetivos contrários aos estatutos, contrato social ou infração à lei;

c) ao fim, requer a sua exclusão como responsável tributário.

Por último, vale ressaltar que consta despacho da DERAT/SP a fls. 1557, no qual é informado o seguinte:

“Trata o presente processo de Autos de Infração cujos lançamentos foram impugnados tempestivamente pelo contribuinte em 11 de janeiro de 2017, pelos responsáveis passivos solidários Reinaldo Bertin, Silmar Roberto Bertin, João Bertin Filho, Fernando Antonio Bertin em 12 de janeiro de 2017 e pelo responsável passivo solidário Natalino Bertin em 13 de janeiro de 2017 (ciência via correios em 15/12/2016 – fls. 1369 a 1374).”.

Após analisar a impugnação, a r. DRJ proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

GLOSA DE DESPESA. DEVIDA. Nas autuações de IRPJ em razão de glosa de despesas, é irrelevante o fato de o beneficiário ter ou não oferecido o pagamento recebido à tributação. 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 e destinatários dos pagamentos.

MULTA ISOLADA. A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A melhor exegese do caput do art. 30 da Lei nº 10.522/02 leva à conclusão de que tal dispositivo é aplicável aos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, razão pela qual, incidem juros de mora calculados pela taxa Selic sobre as multas de ofício ad valorem.

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 e os destinatários de 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 com a r. decisão, foram apresentados Recursos Voluntários pela contribuinte CONTERN-CONSTRUÇOES E COMERCIO LTDA e pelo solidário FERNANDO ANTONIO BERTIM.

I – RECURSO VOLUNTÁRIO DE CONTERN-CONSTRUÇOES E COMERCIO LTDA

A Recorrente alega preliminarmente a ausência de competência da DRJ de Brasília para julgar a matéria, haja vista ter seu domicílio fiscal no Município de São Paulo, nos termos do anexo único da Portaria RFB nº 2231/2014 o que configuraria nulidade da r. decisão proferida nos termos do art. 59, II do Decreto 70.235/72.

Alega ainda que diversos de seus argumentos aduzidos na impugnação teriam sido preteridos pela ocasião do julgamento em primeira instância:

i - Tópico II.A da Impugnação: A DRJ não acolheu a argumentação contida citando a Súmula nº 27 do CARF que abrange **somente** a possibilidade de Auditores Fiscais de jurisdição diversa do domicílio fiscal realizarem Lançamento (fls. 14 do Acórdão recorrido). TODAVIA, **deixou de apreciar** o argumento envolvendo a falta da competência das **PRÓPRIAS DRF** para atuarem em fiscalizações e lançamentos de contribuintes fora de sua jurisdição fiscal, como aconteceu no caso, sendo algo diferente da questão dos Auditores-Fiscais por se referir ao próprio órgão, algo vedado pela legislação e pelo artigo 13, inciso III da Lei Ordinária nº 9.784/99 e outras regras previstas na legislação;

ii - Tópico II.B da Impugnação: A DRJ não apreciou esse argumento defendendo ser de natureza meritória (fls. 14 do Acórdão recorrido). TODAVIA, como exposto nesse Tópico a questão envolve ERRO DE DIREITO do Lançamento, ou seja, se existia algum motivo para a realização do Lançamento esse deveria ter sido baseado em outras regras jurídicas algo que, evidentemente, possui natureza preliminar demonstrando **não ter existido qualquer tipo de apreciação e juízo de valor quanto aos argumentos contidos nesse Tópico da Impugnação.** Ainda sobre o Tópico II.B nota-se na apreciação do MÉRITO contida no r. Acórdão entre as fls. 16 a 27 **não ter existido** qualquer tipo de análise com emissão de juízo de valor sobre os argumentos contidos nesse Tópico II.B da Impugnação, nada obstante a sua importância, demonstrando motivos para o cancelamento do ACÓRDÃO;

iii - Tópico II.C da Impugnação: A DRJ não apreciou esse argumento defendendo ser de natureza meritória (fls. 14 e 15 do Acórdão recorrido). TODAVIA, como exposto nesse Tópico a questão envolve CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA considerando os levantamentos fiscais que embasaram os AUTOS DE INFRAÇÃO e a falta de elementos essenciais para a acusação fiscal como algo de natureza preliminar demonstrando **não ter existido qualquer tipo de apreciação e juízo de valor quanto aos argumentos contidos nesse Tópico da Impugnação;** e

iv - Tópico II.D da Impugnação: A DRJ não apreciou esse argumento e nada disse sobre ele (fls. 14 e 15 do Acórdão recorrido). TODAVIA, como exposto nesse Tópico a questão de ser PRECÁRIO o levantamento e acusação fiscal ocasiona a nulidade dos AUTOS DE INFRAÇÃO sendo matéria que deveria ter sido apreciada pela DRJ.

Alega ainda que merece ser cancelada a decisão por não ter deferido pedido de diligência e de perícia formulados na impugnação. A perícia justificar-se-ia pelo fato de não poder se exigir IRPJ, CSL e IRRF caso o valor pago aos prestadores de serviço tivessem sido submetidos a tributação, uma vez que neste caso configurar-se-ia *bis in idem*.

Sustenta ainda a ilegitimidade da DRF/Ribeirão Preto para lavrar o auto de infração, nos termos do art. 59, I do Decreto 70.235/72. Isto porque o art. 13, III da Lei 9784/99 impediria a delegação da competência para julgamento. A súmula 27 do CARF não cobriria a atuação de DRF diversa, tratando tão somente de auditor diverso.

Aduz ainda que a fiscalização não negou que os prestadores teriam declarado o pagamento recebido da decorrente, o que configuraria a existência de erro de direito no auto de infração. Afirma que ao não ter negado, a fiscalização confirmo implicitamente que tais valores teriam sido contabilizados para fins de IR, afastando a possibilidade de tais valores serem autuados sob os arts. 674 e 675 do RIR/99 e do art. 61 da Lei nº 8981/95.

Tal erro de direito macularia o auto de infração constituindo ofensa ao art. 37, *caput*, da CF, 3º, 142 e 144 do CTN, pois confirmaria a ausência de fundamentação jurídica, atraindo sua nulidade com fulcro no art. 10 do Decreto 70.235/72.

Alega ainda que houve cerceamento de seu direito de defesa, uma vez não ter sido determinada a notificação dos prestadores de serviço para confirmar o pagamento ou não

dos impostos sobre os valores recebidos da recorrente. Sustenta que não possui poder de polícia para demandar que tais prestadores forneçam a referida informação.

Reforça que o levantamento e a acusação fiscais são precários, pois foram realizados com base em informações insuficientes. Não levando em consideração se houve ou não pagamento de impostos pelos prestadores de serviço.

Alega ainda que não foi intimada para se manifestar sobre o fim da fase instrutória nos termos do art. 44 da Lei nº 9784/99. A referida fase instrutória seria anterior ao processo e não regulamentada pelo Decreto 70.235/72. A ausência de intimação eivaria de nulidade os autos lavrados.

No mérito, defende que os serviços cuja dedutibilidade foi impugnada, foram devidamente prestados, tendo sido apresentadas notas fiscais, provas de pagamento e esclarecimento quanto aos serviços prestados.

Alega que a fiscalização não prestou provas para invalidar os esclarecimentos prestados. O envolvimento de tais empresas prestadoras de serviço no âmbito da Operação Lava-Jato não gera a presunção de ilicitude de todos os contratos por ela prestados.

Afirma ainda que a fiscalização desconsiderou documentos juntados em Câmaras de arbitragem e processos trabalhistas que demonstrariam a atuação da empresa em prol dos interesses da Recorrente.

Em relação ao IRRF, insiste que a fiscalização não apurou se foram realizados pagamentos de impostos pelas prestadoras de serviço, hipótese em que não poderia ter sido autuada pelo IRRF com fulcro no art. 61 da Lei 8981/95.

Além disso, estaria sendo cobrado o IRRF sobre algo que não é renda, salvo se a fiscalização tivesse provado que os provadores não pagaram o IR, só então poderia ter sido cobrada o IRRF, sob o risco de se configurar Bitributação. Sustenta ainda que somente a fiscalização poderia confirmar se houve ou não o pagamento desses valores, pois a Recorrente não possui poder de polícia para exigir tal confirmação das prestadoras de serviço.

Também não poderia prosperar entendimento esposado pela DRJ de que o IRRF cobrado teria natureza de penalidade, pois já haveria a cobrança de multa de ofício. Cobrança de multa e de IRRF à título de penalidade configuraria confisco.

Não seriam aplicáveis os arts. 674 e 675 do RIR e art. 61 da Lei 8981/95, pois as prestadoras de serviço foram identificadas e nunca se negou que tais valores teriam sido declarados por elas.

Os mesmos argumentos valeriam para CSLL.

Afirma não subsistir a multa qualificada, pois não há fraude, conluio ou sonegação. Afirma não estarem configurados os pressupostos do art. 44 da Lei 9.430/96. Afirma que:

97. Além das razões defendidas anteriormente, no caso do IRRF, a Multa Qualificada de 150% não poderia ser aplicada porque o IRRF possui natureza de penalidade e nunca a RECORRENTE esteve em MORA para ser exigida tal penalidade.

98. Nunca esteve em MORA porque os pagamentos realizados para as Prestadoras de Serviços, por não implicarem acréscimo patrimonial da RECORRENTE, não geram IR devido e por isso nunca deixou de efetuar pagamento desse tributo sobre essa realidade fática. Sendo assim, nunca poderia ter sido exigida essa Multa Qualificada, porque como se depreende do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 essa possui natureza moratória como algo que, em relação à IMPUGNANTE, jamais aconteceu.

99. Tal fato também acontece no caso do IRPJ e da CSLL, porque a RECORRENTE declarou todas as despesas derivadas dos pagamentos realizados aos Prestadores de Serviços, apenas permitindo, quando muito, sem considerar outras razões, a aplicação da multa por declaração espontânea na ordem de 20%.

Afirma que não cabe a multa isolada, por já ter sido aplicada ao caso a multa de ofício, configurando-se a consunção.

Sustenta a ilegalidade e inconstitucionalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Por fim, afirma ter erro na apuração da base de cálculo do IRRF.

II – RECURSOS VOLUNTÁRIOS DE FERNANDO ANTONIO BERTIM E OUTROS:

Em sede de preliminares sustenta a exclusão do polo passivo por não ter sido lavrado o termo de sujeição passiva solidária, nos termos da Portaria RFB 2284/2010.

Sustenta ainda a nulidade dos trabalhos fiscais, pois não foi MPF específico para o solidário. A portaria RFB 3.014/2011 elenca as hipóteses em que os autos de infração podem ser lavrados sem a expedição de MPF-F. Referida portaria teria revogado por incompatibilidade a Portaria RFB 2.284/2010.

Afirma ainda inexistirem provas da participação do Recorrente na contratação das prestadoras de serviço. De sorte que não haveria nexo de causalidade para que lhe fosse imputada a responsabilidade.

Ao não demonstrar quais atos teriam desencadeado a responsabilidade solidária teria se configurado o cerceamento de defesa. Afirma ainda não terem sido comprovados os pressupostos do art. 135, do CTN.

No mérito, afirma que só foi incluído no polo passivo pela ausência de pagamento do tributo, que não estão preenchidas as condições do art. 135 do CTN. Aplicar-se-ia a súmula 430 d STJ.

Por fim, afirma que há presunção de participação do Recorrente nas negociações por parte da fiscalização.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira

1. DA ADMISSIBILIDADE:

O Recurso é tempestivo e interposto por parte competente, posto que o admito.

2. PRELIMINARMENTE:

2.1 Da competência da DRJ/Brasília

A recorrente afirma a incompetência da DRJ de Brasília para julgar a impugnação em espécie, pois seu domicílio fiscal é em São Paulo, logo a impugnação deveria ser julgada pela DRJ localizada em São Paulo.

Entendo não assistir razão a Recorrente. A Portaria RFB nº 2.231/2017 estabelece em seu art. 2º que:

Art. 2º Compete à Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial (Cocaj) identificar os processos a serem distribuídos às DRJ, de acordo com:

I - as prioridades estabelecidas na legislação;

II - a competência por matéria; e

III - a capacidade de julgamento de cada DRJ.

Nessa toada, verifica-se que não há uma competência territorial determinada na referida Portaria como quer sustentar a Recorrente.

Isto posto, afasto a preliminar suscitada.

2.2 Do cerceamento de defesa- ausência de apreciação de argumentos

Alega a Recorrente que a r. DRJ teria deixado de apreciar importantes argumentos aduzidos em sua impugnação, peço vênia para mais uma vez transcrevê-los:

i - Tópico II.A da Impugnação: A DRJ não acolheu a argumentação contida citando a Súmula nº 27 do CARF que abrange **somente** a possibilidade de Auditores Fiscais de jurisdição diversa do domicílio fiscal realizarem Lançamento (fls. 14 do Acórdão recorrido). TODAVIA, **deixou de apreciar** o argumento envolvendo a falta da competência das **PRÓPRIAS DRF** para atuarem em fiscalizações e lançamentos de contribuintes fora de sua jurisdição fiscal, como aconteceu no caso, sendo algo diferente da questão dos Auditores-Fiscais por se referir ao próprio órgão, algo vedado pela legislação e pelo artigo 13, inciso III da Lei Ordinária nº 9.784/99 e outras regras previstas na legislação;

ii - Tópico II.B da Impugnação: A DRJ não apreciou esse argumento defendendo ser de natureza meritória (fls. 14 do Acórdão recorrido). TODAVIA, como exposto nesse Tópico a questão envolve ERRO DE DIREITO do Lançamento, ou seja, se existia algum motivo para a realização do Lançamento esse deveria ter sido baseado em outras regras jurídicas algo que, evidentemente, possui natureza preliminar demonstrando **não ter existido qualquer tipo de apreciação e juízo de valor quanto aos argumentos contidos nesse Tópico da Impugnação.** Ainda sobre o Tópico II.B nota-se na apreciação do MÉRITO contida no r. Acórdão entre as fls. 16 a 27 **não ter existido** qualquer tipo de análise com emissão de juízo de valor sobre os argumentos contidos nesse Tópico II.B da Impugnação, nada obstante a sua importância, demonstrando motivos para o cancelamento do ACÓRDÃO;

iii - Tópico II.C da Impugnação: A DRJ não apreciou esse argumento defendendo ser de natureza meritória (fls. 14 e 15 do Acórdão recorrido). TODAVIA, como exposto nesse Tópico a questão envolve CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA considerando os levantamentos fiscais que embasaram os AUTOS DE INFRAÇÃO e a falta de elementos essenciais para a acusação fiscal como algo de natureza preliminar demonstrando **não ter existido qualquer tipo de apreciação e juízo de valor quanto aos argumentos contidos nesse Tópico da Impugnação;** e

iv - Tópico II.D da Impugnação: A DRJ não apreciou esse argumento e nada disse sobre ele (fls. 14 e 15 do Acórdão recorrido). TODAVIA, como exposto nesse Tópico a questão de ser PRECÁRIO o levantamento e acusação fiscal ocasiona a nulidade dos AUTOS DE INFRAÇÃO sendo matéria que deveria ter sido apreciada pela DRJ.

Conhecidos os argumentos, passo a apreciá-los. Em relação ao item (i), embora a DRJ não tenha se pronunciado sobre o tema, a verdade é que ao estabelecer a possibilidade de auditores fiscais de jurisdição diversa do domicílio fiscal do contribuinte formalizarem lançamentos, é evidente que a Súmula 27 também reconhece a validade de fiscalização por DRF diversa.

Não há lógica em permitir que um auditor fiscal lavre um auto de infração, se a repartição ao qual ele está vinculado não pudesse fiscalizar. O auditor fiscal não é um andarilho, livre para fiscalizar e ao fim lavrar autos de infração como bem quisesse. Ele está vinculado a uma repartição pública – uma DRF.

Nessa linha, parece claro que o permitir a lavratura do auto, a Súmula englobe o poder de fiscalização. Não há no regimento interno da RFB - PORTARIA MF Nº 430/2017 – previsão que estabeleça competência territorial para as DRF. Ao contrário, o art. 335 do regimento interno dispõe que:

Art. 335. Aos Superintendentes da Receita Federal do Brasil incumbe gerenciar processos de trabalho realizados no âmbito da respectiva região fiscal e, especificamente:

I - decidir sobre pedidos relativos a regimes fiscais especiais e regimes especiais para emissão de escrituração de documentos e livros fiscais previstos na legislação tributária específica e de competência da Superintendência;

II - decidir sobre a concessão de direitos, vantagens, indenizações, gratificações, adicionais, ressarcimentos, consignações e benefícios de servidores em exercício nas unidades e subunidades localizadas na região fiscal;

III - apreciar recurso contra ato do Delegado;

IV - transferir, temporariamente, competências entre unidades e subunidades, e transferir atribuições entre dirigentes, no âmbito da respectiva jurisdição, nos termos estabelecidos pelo Secretário da Receita Federal do Brasil; e

V - decidir sobre a execução das atividades de atendimento ao cidadão, de forma integral, independentemente da natureza do serviço ou tributo, nas DRFs, ALFs, ARFs e IRFs, quando presentes em uma mesma região metropolitana.

Além disso, as atividades de fiscalização são atribuídas a órgãos diversos dentro da RFB. Assim, a determinação da nulidade do auto de infração em decorrência da mera questão territorial é supérflua. Motivo pelo qual afasto a preliminar suscitada.

Quanto ao ponto (ii), o argumento foi apreciado como mérito e não como preliminar, ponto em que concordo com o acórdão recorrido, pois saber as condições para aplicação do IRRF, com fulcro no art. 61 da Lei 8.981/95 é questão de mérito e não preliminar. De sorte que afasto a preliminar suscitada.

A mesma conclusão deve ser estendida aos tópicos (iii) e (iv) suscitados, na medida em que se confundem com mérito e não se tratam de matéria preliminar. Motivo pelo qual afasto a preliminar suscitada em sua inteireza.

2.3 Da Perícia e diligência

Não macula de nulidade o indeferimento de pedido de diligência ou perícia em Impugnação. Neste ponto a decisão da DRJ propugna que:

Nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, a avaliação quanto à necessidade de perícia é uma prerrogativa da autoridade julgadora de primeira instância, que deverá estar justificada na necessidade de dirimir questões que não possam ser elucidadas apenas com o exame dos elementos constantes dos autos. Ora, não verifico qualquer questão que não possa ser elucidada com as provas coligidas aos autos, como ficará demonstrado no enfrentamento de cada um dos pontos abaixo, razão pela qual voto por indeferir o pedido de perícia.

A determinação de diligência ou perícia passa pelo convencimento do julgador e sua análise das provas juntadas aos autos. A ausência de poder de polícia pela recorrente não impacta o julgamento dos autos.

A aplicação do art. 61 da Lei nº 8981/95 não depende de efetivo recolhimento do imposto pelo terceiro que deveria tê-lo declarado e recolhido, como se pode inferir da leitura do dispositivo:

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.

Por esta razão, entendo não mereça guarida a nulidade suscitada.

2.4 – Da incompetência da DRF/Ribeirão Preto

Como já me manifestei no item 2.2, a preliminar suscitada não merece guarida. A competência para fiscalizar e lavrar autos de infração não estão determinadas pelo aspecto territorial.

A própria Súmula 27 do CARF já reconheceu a possibilidade de auto de infração ser lavrado por auditor fiscal localizado em jurisdição diversa do domicílio fiscal, reconhecendo a meu ver a possibilidade de outras jurisdições que não a do domicílio fiscal fiscalizarem e autuarem.

De outra forma, referida Súmula não teria lógica jurídica, pois se auditor vinculado a outra DRF não pode vincular e lavrar auto de infração, como seriam mantidos seus autos? Nesse ponto discordo da interpretação proposta pela Recorrente de que referida Súmula restringe-se aos autos lavrados por auditores fiscais de outras jurisdições alocados naquela determinada jurisdição.

Pois quando ele é ali alocado, ele passa a fazer parte daquela jurisdição, fugindo ao escopo da referida Súmula. Nessa toada, afasto a preliminar suscitada.

2.5 – da ausência de negativa do Recolhimento de imposto pelas prestadoras de serviço

A meu ver, as condições para aplicação do art. 61 da Lei 8.981/95 são matéria de mérito e ali me manifestarei sobre ela.

2.6 – cerceamento do direito de defesa, ausência do poder de polícia, levantamento e acusação precários

Como já me manifestei em 2.3, a necessidade de perícia ou diligência faz parte do juízo de conveniência e oportunidade do julgador no momento da formação de seu convencimento.

Como detalharei adiante ao tratar da aplicação do art. 61 da Lei 8.981/95, esta não demanda a informação sobre o efetivo recolhimento ou contabilização do imposto por quem recebeu o rendimento.

Nessa toada, afasto as preliminares suscitadas.

2.7 – Falta de intimação para a recorrente se manifestar quanto ao fim da instrução.

Sustenta a Recorrente a nulidade dos autos de infração em decorrência da ausência de intimação para se manifestar pós o fim da fase instrutória.

O art. 44 da Lei 9.784/99 assim dispõe: Encerrada a instrução, o interessado terá o direito de manifestar-se no prazo máximo de dez dias, salvo se outro prazo for legalmente fixado.

A premissa da Recorrente é de que a Lei 9.784/99 aplica-se também à fase de fiscalização. Entendo, entretanto, que a premissa não se aplica. A referida lei é clara e estabelece dentro do seu escopo: normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração.

O art. 5 da referida Lei estabelece que “O processo administrativo pode iniciar-se de ofício ou a pedido de interessado”. No presente caso, o processo administrativo inicia-se a partir da impugnação ao auto de infração, nos termos do art. 14 do Decreto 70.235/72.

Isto posto, retomo o raciocínio. O art. 44 da Lei 9.784/99 aplica-se a fase instrutória do processo, salvo existir lei específica. O Processo Administrativo tributário é regulado pelo Decreto 70.235/72.

Dessa forma, entendo não ser aplicável ao caso o dispositivo suscitado e afasto a preliminar suscitada.

2.8 – Inexistência do termo de sujeição passiva solidária

O Recorrente Fernando Bertin aduz em sede preliminar a sua exclusão do polo passivo em decorrência da ausência do termo de sujeição passiva solidária.

O art. 2º da Portaria RFB 2.284/2010 dispõe que:

Art. 2º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na formalização da exigência, deverão, sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado.

§ 1º A autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e do vínculo de responsabilidade.

Como se verifica da redação do dispositivo, não há exigência de termo de sujeição passiva solidária. O dever que o art. 2, caput, atribui ao auditor-fiscal é de reunir as

provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado.

O § 1º por sua vez, afirma que a autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e do vínculo de responsabilidade. Então, embora seja saudável que se lavre um termo de sujeição passiva, a descrição dos fatos e o enquadramento legal são suficientes para garantir a validade da atribuição de responsabilidade.

Nessa linha decidiu a r. DRJ:

Assim, verifica-se que a Portaria não impõe uma forma, ou seja, para o seu atendimento não há a obrigatoriedade de se lavrar um Termo de Sujeição Passiva. Ademais, os autos de infração e o TVF atendem ao disposto na Portaria RFB nº 2.284/2010, na medida em que foi devidamente identificados os sujeitos passivos direto e indiretos e foram reunidas provas necessárias para a caracterização da sujeição passiva indireta, como também os fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e do vínculo de responsabilidade foram devidamente descritos

Motivo pelo qual afasto a preliminar suscitada.

2.9 – Inexistência de MPF para os responsáveis solidários.

Aduz a recorrente a nulidade dos trabalhos fiscais por ausência de MPF para os devedores solidários. Embora a recorrente indique que a portaria RFB 3.014/2011 teria revogado o disposto na Portaria RFB 2.284/2010, a premissa não se sustenta.

A Portaria 2.284/10 possui relação de especificidade em relação ao conteúdo da Portaria 3014/11, aplicando-se aos processos de determinação e exigência de créditos tributários relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nas hipóteses em que houver pluralidade de sujeitos passivos.

Dessa forma, entendo que não há revogação da Portaria RFB 2.284/10 nessa matéria, por decorrência do princípio da especialidade, conforme, inclusive, dispõe o §2º do art. 2 da LINDB: a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

Assim, entendo aplicável o § 2º do art. 2º da Portaria RFB 2.284/10 que assim dispõe: Na hipótese de que trata o caput, não será exigido Mandado de Procedimento Fiscal para os responsáveis.

Pelo exposto, afasto a nulidade suscitada.

2.10 - Ilegitimidade da Recorrente, cerceamento do direito de defesa e ônus da prova

Entendo que as preliminares suscitadas se confundem com o mérito e ali tratarei da matéria.

3. DO MÉRITO:

3.1. Dos serviços prestados

Aduz a Recorrente que teria comprovado a prestação de serviços, apresentado notas fiscais, comprovante de pagamento e esclareceu todos os serviços prestados. Acerca da questão, decidiu a DRJ:

Em verdade, esta é uma situação que se repete em relação a todas as prestadoras de serviços de que tratam o TVF, ou seja, a impugnante só apresentou contratos, mas não logrou apresentar qualquer documento, relatório, parecer, etc., estudos, atas, etc., que se constituísse na materialização do suposto serviço prestado. É verdade que apresentou notas fiscais e comprovantes de pagamento, os quais, porém, só demonstram que houve transferência de valores da impugnante para tais prestadores de serviço, pois sem o condão de demonstrar a verdadeira razão dos pagamentos. Isso por si só, já seria suficiente para concluir que tais operações eram efetivamente simuladas, com o intuito de dissimular pagamentos para outros fins, que não aqueles pactuados nos contratos celebrados, mas vale a pena o registro de alguns pontos ressaltados no TVF, a saber:

a) A CREDENCIAL desde 15/04/2009 indica como domicílio a Rua Itália, 855, Jardim Macarenko, Sumaré / SP, CEP 13.171-820, ou seja, o endereço residencial do sócio EDUARDO APARECIDO MEIRA, um imóvel de alto padrão, incompatível com a natureza das atividades declaradas pela empresa. Ela não possui mão de obra e nem bens moveis ou imóveis necessários à efetiva execução dos trabalhos, denotando que a mesma não tinha capacidade operacional para prestar os serviços discriminados nas notas fiscais apresentadas. A despesa de veículos se referem a veículos de alto padrão, que apesar de estarem no nome da empresa, provavelmente são utilizados pelos sócios. Os serviços prestados por pessoas físicas e jurídicas são ínfimos quando não inexistentes. Na análise de sua contabilidade as únicas despesas com Pessoa Física e Jurídica prestadoras de serviços são os pagamentos de Pro Labore para os sócios, contratação de uma pesquisa junto ao instituto IBOPE no ano calendário de 2012; o pagamento de serviços prestados por terceiros pessoa física no valor irrisório de R\$ 250,00, somando o valor total de despesas terceiros de R\$ 48.649,40, para gerar uma receita de mais de 29 milhões de reais, nos anos calendários de 2010 a 2013, ou seja, uma situação completamente irreal e absurda. Por ultimo, cabe alertar que, no dia 20/10/2016, foi lavrado o Ato Declaratório Executivo no 45, publicado no DOU em 21/11/2016 declarando BAIXA de ofício por ser INEXISTENTE DE FATO a inscrição CNPJ 06.227.244/0001-98 do contribuinte CREDENCIAL.

b) “Em relação à PROFICENTER PLANEJAMENTO foram apresentadas as Propostas PFC-012183- R01 de 08/11/2012 e PFC-013020-R1 de 11/03/2013. Na primeira proposta no item OBJETO estão descritos os serviços que seriam elaborados pela PROFICENTER PLANEJAMENTO, tais como, “elaboração de proposta técnica e comercial, referente as OBRAS DE RESTAURAÇÃO DA PISTA EXISTENTE, DE ADEQUAÇÃO DE CAPACIDADE, MELHORIA DA SEGURANÇA COM ELIMINAÇÃO DE PONTOS CRÍTICOS, DUPLICAÇÃO E CONSTRUÇÃO DE OBRAS DE ARTE ESPECIAIS DA RODOVIA BR 163/364/MT, incluindo a quantificação dos serviços e o planejamento executivo”. O objeto do contrato é bastante específico com relação a apresentação de propostas técnicas e comerciais, quantificação, planejamento executivo, mas a CONTERN não apresentou nenhum dos documentos supostamente produzidos por esta prestação de serviços. Na segunda proposta também encontramos no objeto do contrato a obrigatoriedade de apresentação por parte da prestadora “de projetos, serviços de engenharia, elaboração de textos e ilustrações gráficas, estudos de investimentos, estudos operacionais e de gestão, elaboração de plano de negócios e o mais importante, serviços de apresentação do material que deveriam ser entregues em cópias encadernadas”. Reiteramos que nenhum documento foi apresentado.”.

c) “Já em relação à PROFICENTER NEGÓCIOS foram apresentadas os Contratos CONT.01-CTN (975) -191-12 de 21/06/2012 e CONT.CTN (975) 004-14 de 20/01/2012. No segundo contrato no item OBJETO estão descritos os serviços que seriam elaborados pela PROFICENTER NEGÓCIOS, tais como, “serviços de elaboração de projetos, serviços de engenharia, elaboração de textos e ilustrações gráficas, estudos de investimentos, estudos operacionais e de gestão, elaboração de plano de negócios e o mais importante, serviços de apresentação do material que deveriam ser entregues em cópias encadernadas”, mas a CONTERN não apresentou nenhum dos documentos supostamente produzidos por esta prestação de serviços. Já no primeiro contrato a descrição detalhada dos serviços, ..., é ainda maior, mas também a CONTERN não apresenta nenhum documento hábil e idôneo que comprove a real prestação dos serviços:...”.

d) Com relação às VISCAYA e ARAGUAIA, a impugnante quer explicar e comprovar duas prestações de serviços, que reiteramos foi contratada do mesmo prestador, pelo mesmo objeto e período, no valor de R\$ 28.513,525,78 e R\$ 24.121.893,15 (total de R\$ 52.635.418,93) apresentando documentos simplórios, alguns sem vinculação nenhuma com as empresas participantes, tais como duas matérias jornalística em que são apresentadas características das empresas contratadas, algumas mensagens eletrônicas com a suposta autorização de despesas no ano calendário de 2013 do SR LÚCIO BOLONHA FUNARO na ordem de R\$ 40 mil reais que a empresa alega serem atos de gestão, sendo que, a impugnante neste ano calendário teve uma Receita Bruta de mais de R\$ 1,44 bilhões de reais. A Fiscalização entende que se trata do mesmo prestador, pois a relação das empresas VISCAYA e ROYSTER, de LÚCIO FUNARO, com a ARAGUAIA “não é incidental. Há um objetivo comum nos negócios e em suas administrações, com intenso trânsito de recursos entre elas o que só é possível entre empresas ligadas de direito ou de fato. A prática de manter o controle de fato sobre empresas que possuem outras pessoas como controladoras de direito não é novidade na vida empresarial do SR. LÚCIO BOLONHA FUNARO. Além da afirmação do Procurador Geral da República que constatou tal fato, retira-se a mesma conclusão no Relatório Final da CPMI dos correios, comissão mista instituída no congresso que investigou inicialmente desvios de recursos nos Correios e desaguou, posteriormente, nas investigações do escândalo do mensalão, na qual o SR. FUNARO compareceu como depoente”.

e) Em relação à C B M, a impugnante não logrou apresentar nem o contrato de prestação de serviços referente a pagamentos que montam R\$ 1 milhão. Ou seja, sera que a impugnante nos quer fazer crer que contrataria verbalmente outra sociedade para prestart service desta monta. Some-se a isso o fato de que também não apresentou qualquer documento que materializasse o service prestado pela CBM. Registre-se ainda 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 (pró-labore ou remuneração à autônomos) durante todo este período, nem apresentou DIRF como declarante, ou seja, não informou a contratação de funcionários ou mesmo prestadores de serviços Pessoa Física (autônomos), aliás, 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, embora, segundo a impugnante, ela estivesse contrata para prestar serviços especializados e de alto valor.

f) “A PAINO não possui as mínimas condições operacionais de prestar serviços para a CONTERN, uma vez que não dispõe de mão de obra necessária, pois apresentou as GFIP – Guias de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social, nos anos calendários de 2013 a 2014, sem movimento, ou seja, não declarou nenhum funcionário durante este período. Também constatamos que a PAINO apresentou DIRF como declarante, sem a informação de nenhuma contratação de funcionários ou mesmo prestadores de serviços Pessoa Física (autônomos) ou jurídica”.

g) “Constatamos que a RENNES não possui as mínimas condições operacionais de prestar serviços para a CONTERN, pois apresentou as GFIP – Guias de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social, nos anos calendários de 2011 a 2014,

sem movimento, ou seja, não declarou nenhum funcionário durante este período. Também constatamos que a RENNES apresentou DIRF como declarante, sem a informação de nenhuma contratação de funcionários ou mesmo prestadores de serviços Pessoa Física (autônomos). Além disto, a RENNES teve a sua inscrição no cadastro do CNPJ BAIXADA DE OFÍCIO por omissão contumaz, que é aquela que, estando obrigada, não tiver apresentado, por 5 (cinco) ou mais exercícios, a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) ou a Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica (DSPJ) – Inativa, e que, intimada por edital, não tiver regularizado sua situação no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da publicação da intimação. Todos os dados acima comprovam de forma cabal a total falta de capacidade operacional da RENNES prestar serviços de qualquer natureza”. h) Em relação à WENDEL, os únicos documentos apresentados foram as notas fiscais e comprovantes de pagamentos e um contrato de 01/07/2010 celebrado entre a WENDEL e a SCAFATI EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES – CNPJ: 10.342.252/0001- 52, que tem como sócio administrador NATALINO BERTIN – CPF: 250.015.238-34, e que também foi sócio administrador da CONTERN (18/02/2010 a 04/01/2013). “Conclui-se que a CONTERN assumiu a responsabilidade por mera liberalidade de pagar a prestação de serviços para uma outra sociedade, permitindo que a WENDEL faturasse as notas fiscais em seu nome, sem que esta usufruísse dos seus serviços, e que de qualquer forma não poderiam ser prestados devido a total falta de capacidade operacional deste prestador de serviços. Só esta situação já se figura como uma despesa indedutível, ficta, sem causa”. “Constatamos que a WENDEL não possui as mínimas condições operacionais de prestar serviços para a CONTERN, pois apresentou as GFIP – Guias de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social, nos anos calendários de 2010 a 2014, sem movimento, ou seja, não declarou nenhum funcionário ou prestador de serviços pessoa física ou jurídica durante este período. Também constatamos que a WENDEL apresentou DIRF como declarante, sem a informação de nenhuma contratação de funcionários ou mesmo prestadores de serviços Pessoa Física (autônomos). Além disto, verificamos que o SR WENDEL DA SILVA CALEFFI – CPF: 271.306.078-82, sócio administrador da WENDEL é DIRETOR FINANCEIRO DO GRUPO BERTIN, controlador da CONTERN, que parece foi usada para operacionalizar os pagamentos para aquela sociedade”.

i) A maioria dos pagamentos para a ANDRADE RAMOS foram efetuados por empreiteiras envolvidas na operação LAVAJATO, pois o CONSÓRCIO TRANSCARIOCA RIO (CNPJ 14.500.457/0001-70) era formado pelas empreiteiras OAS, CARIOCA e CONTERN enquanto que o Consórcio Novo Asfalto (CNPJ 12.522.527/0001- 65) era formado pelas empreiteiras OAS e NORBERTO ODEBRECHT. Os supostos serviços prestados pela ANDRADE RAMOS SOLUÇÕES AMBIENTAIS LTDA., CNPJ 13.348.364/0001-09 – ao consórcio denominado “TRANSCARIOCA RIO” – não foram comprovados. Inicialmente foi efetuada uma diligência na ANDRADE RAMOS que tem como objeto social a prestação de serviços de descontaminação e outros serviços de gestão de resíduos (CNAE-Fiscal no 39.00-5/00). Por outro lado, apesar da vultosa receita de prestação de serviços, a Andrade Ramos apresentou as GFIP – Guias de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social declarando apenas 2 (dois) contribuintes individuais: MARIA ALICE SANTOS CERULLO e NELSON DE ANDRADE NETO. Note-se que NELSON DE ANDRADE NETO é um dos sócios da ANDRADE RAMOS e MARIA ALICE SANTOS CERULLO, conforme veremos adiante, foi contratada como consultora e supostamente prestou serviços de vistoria na área de meio ambiente, no período de julho de 2012 a junho de 2013, na obra do CONSÓRCIO TRANSCARIOCA-RIO. A ANDRADE RAMOS recebeu R\$ 4.540.500,00 (quatro milhões, quinhentos e quarenta mil e quinhentos reais) por esse contrato, enquanto que a profissional especialista em meio ambiente, MARIA ALICE SANTOS CERULLO, que foi a pessoa que prestou serviços, recebeu apenas R\$ 19.668,00 (dezenove mil, seiscentos e sessenta e oito reais), ou seja, por um serviço que custou efetivamente R\$ 19.668,00 (dezenove mil, seiscentos e sessenta e oito reais), o consórcio TRANSCARIOCA-RIO pagou R\$ 4.540.500,00 (quatro milhões, quinhentos e quarenta mil e quinhentos reais), e, portanto, restou devidamente

comprovado que o contrato firmado entre a ANDRADE RAMOS e o consórcio TRANSCARIOCA-RIO foi simulado.

j) A CONTERN é uma das consorciadas do CONSÓRCIO CONSTRUTOR BELO MONTE – CNPJ: 13.380.006/0001-83, constituído em conjunto com outras construtoras. Os “supostos serviços prestados pela USINAGEM ITATIBA – ao consórcio denominado CONSÓRCIO CONSTRUTOR BELO MONTE – não foram comprovados. A sociedade AG CONSTRUÇÕES E SERVIÇOS S/A (ANDRADE GUTIERREZ) que é líder deste consórcio foi reiteradamente intimada e reintimada por meio de diversos Termos de Intimação Fiscal, a apresentar contratos, notas fiscais, comprovantes de pagamento e a comprovar a efetiva prestação de serviços que lhe teriam sido prestados por diversas das pessoas jurídicas, entre elas a USINAGEM ITATIBA, em relação ao CONSÓRCIO CONSTRUTOR BELO MONTE. Nenhum documento comprobatório da efetiva prestação de serviços foi apresentado pela ANDRADE GUTIERREZ, limitando-se a apresentar uma declaração afirmando que “dentre as empresas citadas pela fiscalização entende que elas são despesas indedutíveis, logo em relação a estas, precisa apurar os tributos incidentes carreados das atualizações legais cabíveis”, ou seja, assume que os serviços prestados por estas empresas, dentre elas a USINAGEM ITATIBA, são serviços fictícios e que não foram prestados”.

Como se vê, não se trata nem de concluir que a impugnante não logrou demonstrar a efetiva prestação dos serviços pelas referidas empresas, mas, na verdade, sobejam evidências de que não houve realmente a prestação dos referidos serviços. Observo que outros pontos importantes do TVF relacionam os pagamentos a tais empresas ao esquema de corrupção investigado pela “Operação Lava Jato”, sendo que, embora alguns dos processos penais ainda estejam em trâmite na Justiça Federal, são elementos que reforçam a conclusão de que tais contratos de prestação de serviços foram simulados, para dissimular pagamentos para outros fins e pessoas.

Por tudo antes demonstrado, desconstitui-se a alegação de defesa, segundo a qual os serviços prestados foram em sua maioria trabalhos intelectuais, de consultoria, de indicação de profissionais e de definição estratégias, como ocorreu no caso da ARAGUAIA e da VISCAYA. Vimos que várias empresas sequer tinha a mínima estrutura para prestar os serviços; já com relação a outras, inclusive a Araguaia e Viscaya, que tinham a obrigação de apresentar estudos e prestações de contas, mesmo assim a impugnante nada apresentou quando intimada.

É surpreendente verificar como a impugnante conseguiu se relacionar com tantas empresas envolvidas na Operação Lava Jato e mais surpreende ainda quando alega que: “se algumas das Prestadoras de Serviços foram envolvidas em questões envolvendo outras empresas, no âmbito da Operação Lava Jato, isso não poderia gerar para a impugnante uma presunção similar de inexistência de prestação de serviços”. Ora, não estamos diante de “presunção de inexistência dos serviços”, mas de evidências de contratos simulados de prestação de serviços, para dissimular pagamentos para outros fins e pessoas, provavelmente escusos, já que não seria razoável imaginar que a impugnante iria dissimular o lícito.

A recorrente de sua volta insiste em afirmar na prestação dos objetos contratados, mas os fatos relatados e a ausência de comprovação efetiva a meu ver provam que tais fatos não ocorreram, tratando-se de simulação como apontado pela fiscalização. A ausência de documentos que comprovem a prestação de serviços é argumento muito forte para nos convencer de sua inexistência. Ainda que o ônus recaísse originalmente sobre o fisco, quem acusa a Recorrente, no presente caso, seria impossível a prova de que ele não aconteceu.

É a chamada prova diabólica. Disso, caberia à Recorrente demonstrar minimamente a ocorrência do serviço para que se afastasse o presente resultado, o que não ocorreu no caso concreto.

Ainda assim, embora não me coadune com as práticas que algumas empresas pratiquem, no papel de julgador devo aplicar a lei e não fazer juízo de valor de ordem moral. Nessa toada, verificada a simulação, deve-se verificar qual o ato dissimulado para lhe atribuir efeitos jurídicos.

Como se verifica, as autoridades administrativas assumem que houve simulação, servindo tais contratos apenas para encobrir “pagamentos para outros fins e pessoas, provavelmente escusos, já que não seria razoável imaginar que a impugnantante iria dissimular o lícito”.

Nesse caso, assumindo que se está diante do pagamento de propinas, pergunta-se: há vedação no ordenamento jurídico a dedução de gastos com atos ilícitos? A despesa *olet*? Desamarrando-nos do aspecto moral, é possível afirmar que uma despesa só porque decorrente de uma ilicitude é indedutível?

Não há no ordenamento jurídico uma vedação geral a dedutibilidade de despesas com ilícitos, principalmente quando se afirma corriqueiramente que pecúnia non olet. Ademais, tanto não *olet* que vemos manifestações da Procuradoria afirmando que uma parcela do valor descoberto em operações da polícia federal deve ser destinada aos cofres públicos, ainda que tais valores sejam devolvidos as empresas ou órgãos públicos das quais eventualmente se tenha desviado tais valores.

O princípio da renda líquida, que orienta o IRPJ, determina que será tributável o acréscimo patrimonial real, ou seja, considerando-se os fluxos negativos de patrimônio, o que pressupõe, necessariamente, o emparelhamento de receitas e despesas.

Em sua concretização, quando nos voltamos ao RIR/99 - Decreto 3.000/99, encontramos o art. 299 que dispõe:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47](#)).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º](#)).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º](#)).

A grande questão que se coloca é podem propinas serem consideradas despesas usuais e necessárias para manutenção da atividade da empresa?

Quando confrontada com a questão em caso semelhante o CARF assim respondeu:

Inadmissível a pretensão da recorrente de equiparar pagamentos com vistas ao cometimento de atos de corrupção à despesas necessárias e decorrentes das atividades normais e usuais da empresa, como comissões sobre vendas.

Ora, o pagamento de subornos a agentes públicos ou privados atenta contra a função social da empresa consagrada no direito brasileiro, seja no art. 170 da CF/88, seja na lei que rege as sociedades anônimas (Lei nº 6.404/1976).

A Constituição Federal estabelece no seu art. 170 os princípios voltados para assegurar a ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da

justiça social, destacando-se especialmente os princípios da função social da propriedade e da livre concorrência.

A função social da propriedade é o princípio do qual deriva a função social do contrato, a natureza social da posse, a exigência de boa fé aos negócios jurídicos e, sem dúvida, constitui-se também na matriz da função social da empresa.

A lei das S/A consagra o respeito por parte dos sócios e dirigentes à função social da empresa, como se extrai dos art. 116, § único e 154, verbis:

Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e

b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

§ 1º O administrador eleito por grupo ou classe de acionistas tem, para com a companhia, os mesmos deveres que os demais, não podendo, ainda que para defesa do interesse dos que o elegeram, faltar a esses deveres.

§ 2º É vedado ao administrador:

a) praticar ato de liberalidade à custa da companhia;

b) sem prévia autorização da assembléia-geral ou do conselho de administração, tomar por empréstimo recursos ou bens da companhia, ou usar, em proveito próprio, de sociedade em que tenha interesse, ou de terceiros, os seus bens, serviços ou crédito;

c) receber de terceiros, sem autorização estatutária ou da assembléia-geral, qualquer modalidade de vantagem pessoal, direta ou indireta, em razão do exercício de seu cargo.

§ 3º As importâncias recebidas com infração ao disposto na alínea c do § 2º pertencerão à companhia.

§ 4º O conselho de administração ou a diretoria podem autorizar a prática de atos gratuitos razoáveis em benefício dos empregados ou da comunidade de que participe a empresa, tendo em vista suas responsabilidades sociais.

Sem dúvida que os atos praticados pelos recorrentes, concernentes ao pagamentos de propinas a agentes públicos e privados, atentam diretamente contra a função social da empresa e à liberdade concorrencial e, por óbvio, é inadmissível que os efeitos econômicos de tais infrações, por mera liberalidade do administrador da companhia, sejam compreendidos como necessários ao desenvolvimento das atividades normais e usuais da empresa.

Infelizmente, parece que, não obstante tenham assinado Termos de Colaboração Premiada e Acordos de Leniência, os recorrentes não tem o menor grau de consciência do prejuízo social causado pelos atos de corrupção praticados, e ainda buscam, cinicamente, extrair benefícios fiscais das condutas ilícitas, que tanto prejuízo causaram à sociedade brasileira.

Porém, sua pretensão não tem guarida no nosso direito, seja ele penal, civil ou tributário, que repudia que a má fé e a conduta antiética sejam premiadas de qualquer forma. (1302002.788 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Embora coadune dos valores ético-morais adjacentes a referente decisão, do ponto de vista técnico-jurídico, dela ousa discordar. Isto porque, ausente vedação de ordem geral à dedução de despesas ilícitas, devem ser verificadas as condições estabelecidas no art. 299 do RIR/99.

É importante lembrar que o imposto sobre a renda tem um limite claro: incide sobre a renda. Ou seja, sobre o acréscimo patrimonial, devendo ser resguardada a dedução dos

custos e das despesas que sejam necessárias para sua produção. É nessa linha que o legislador incorporou o art. 47 da Lei 4.506/64, refletida no art. 299 do RIR.

Nessa linha constitucional, aceita-se que, cumpridos os requisitos do art. 299 do RIR, toda e qualquer despesa tem o condão de ser dedutível, a menos que o legislador a tenha expressamente vetado.

Segundo Andrade Filho (Imposto de renda das empresas, p. 302), “a ideia de normalidade de uma despesa é absolvida pela ideia de necessidade, posto que uma despesa que venha a ser qualificada como “necessária” torna-se normal por si mesma”. Além disso, “despesas podem surgir de negócios estranhos à atividade explorada pela empresa, mas que visem à conservação e ao crescimento da fonte produtora”.

Não por outro motivo que a dedutibilidade de despesas deve ser verificada a partir de casos concretos, uma despesa necessária para um ramo de atividade pode não ser para outro. Por isso Mariz (Fundamentos do Imposto de renda, p. 693) sustenta que “o referencial legal para se constatar a necessidade é a relação objetiva entre a despesa e a empresa, isto é, entre a despesa e as atividades da empresa ou a sua fonte produtora!”. Segundo o autor:

Contudo, na outra ponta, isto é, na das despesas necessárias haver ou não haver alguma injuridicidade nos atos de que elas promanam é irrelevante para afastá-las da dedutibilidade, pois podem existir mesmo no âmbito normal das atividades da empresa ou da manutenção da sua fonte produtora.

(...)

Não que se espere da empresa a prática de atos ilegais ou que se os equipare aos legais, ou mesmo se admita que a pessoa jurídica deva ou possa assumir desenfreadamente as penalidades decorrente de seus atos ilegais, porque se deve exigir o máximo de diligência possível na condução da empresa (Fundamentos do Imposto de renda, p. 705-706).

No presente caso, trata-se de empresa que atua no ramo da infraestrutura. Ramo esse sabidamente alvo de grandes esquemas de corrupção. De certo que para que uma determinada empresa obtivesse êxito nos principais certames deveria se envolver em falcatruas e conluios para que obtivesse seus contratos.

Ou seja, a aquisição da despesa está intrinsecamente ligada a esta despesa. Se isso é verdade, para obter suas receitas a empresa necessariamente deve negociar com facilitadores e toda espécie de gente. Nesse cenário, apesar de moralmente condenável, não se pode negar que estão presentes os pressupostos do artigo 299 do RIR/99. E, portanto, possibilitada a dedutibilidade das referidas despesas.

Quanto à comprovação de pagamento, entendo que há pagamento, pois no auto de infração, além da glosa de despesa cobra-se o IRRF com base no art. 61 da Lei 8981/95 que demanda o pagamento, sob o risco de não ocorrência do fato gerador.

Ou seja, ou bem se assume que houve pagamento e se permite a dedutibilidade, ou bem se assume que não houve pagamento e desde logo se afasta a cobrança do IRRF sobre o pagamento por não haver fato gerador do IR.

3.2 Do IRRF

Entendi que a discussão acerca da prova ou não do pagamento do imposto por quem recebeu o dinheiro se confundia com o mérito e aqui decidi analisa-la.

O art. 61 da Lei 8.981/95 dispõe que:

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.

Art. 74. Integrarão a remuneração dos beneficiários:

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, atualizados monetariamente até a data do balanço:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no item I.

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e três por cento.

Como se verifica da leitura do dispositivo, sua aplicabilidade está condicionada a identificação ou não do beneficiário, e a depender da comprovação de sua

causa ou da operação. Ou seja, inócuo pedido de diligência ou perícia para verificar se houve ou não recolhimento do IR pelos beneficiários do pagamento.

Percebe-se que, a princípio, o recolhimento do imposto não é apto a impedir a incidência do IRRF nestes casos em que não se identifica o beneficiário, causa ou operação.

Fala-se em princípio, pois apesar da redação do dispositivo indicar uma coisa, a interpretação histórica e sistemática nos conduz a outra conclusão. Historicamente, o art. 61 foi introduzido para complementar o disposto no art. 44 da Lei nº 8.541/92, como bem aponta Diego Miguita em aprofundado estudo (<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/glosa-de-despesas-e-irrf-por-pagamento-sem-causa-16032017>).

Peço vênia para transcrever as conclusões que entendo relevantes para a formulação de meu voto:

De tudo o que foi visto, percebe-se que, se as acusações fiscais, atualmente, entendem ter havido redução indevida do lucro real por dedução de despesas supostamente inexistentes, não podem se valer dessa mesma premissa para invocar o artigo 61 da Lei nº 8.981/95, cuja abrangência não alcança tal situação. Em outras palavras, a ressalva que o próprio artigo faz com relação a normas especiais diz respeito ao artigo 44 da Lei nº 8.541/92, esse sim com previsão que poderia – caso não tivesse sido revogado – sustentar a exigência cumulativa de IRRF.

E as diferenças são perceptíveis a olho nu. O artigo 61 da Lei nº 8.981/95 buscava alcançar hipóteses que escapavam à previsão específica do artigo 44 da Lei nº 8.541/92, isto é, e se os pagamentos não tivessem sido escriturados ou não interferissem na apuração do lucro líquido, como, por exemplo, na compra de bens (lançamentos meramente permutativos em conta de ativo) e se a empresa, sujeita ao lucro presumido, mantivesse escrituração pelo livro caixa.

Certamente, pelo princípio da legalidade, se houvesse transferência de recursos sem a comprovação da operação ou de sua causa ou, ainda, a beneficiário não identificado, não seria possível a exigência de IRRF com base em suposta redução indevida do lucro líquido se não houvesse sequer a sua escrituração. É por essa razão que a alíquota de 35% de IRRF foi uniformizada pelo artigo 62 da Lei nº 8.541/92 para ambas as situações. O cenário normativo, até a revogação do artigo 44 da Lei nº 8.541/92, poderia ser representado da seguinte maneira:

P

Pagamentos ou entrega de recursos com causa comprovada e com a identificação dos beneficiários: IRRF apenas em casos especificamente previstos na legislação A	B Pagamento ou entrega de recursos sem causa ou sem a identificação dos beneficiários: artigo 61 da Lei nº 8.981/95
	Pagamentos ou qualquer procedimentos que impliquem redução indevida do lucro líquido: artigo 44 da Lei nº 8.451/92 C

No conjunto “P” (todos os pagamentos possíveis), estão contidos os subconjuntos “A”, “B” e “C”. O subconjunto “C”, por sua vez, não está contido em “B”, tratando, portanto, de situações distintas e coexistindo harmonicamente. Onde cabe a aplicação de “C”, não caberia, de forma cumulada, a aplicação de “B”.

Hipoteticamente, imaginemos que estamos em 1995 e, com base na mesma situação fática enfrentada nos autos de infração recentes, a fiscalização alegasse que determinado serviço não foi prestado e, de um lado, glosasse a despesa na apuração do lucro real, e, de outro, exigisse o IRRF com base no artigo 44 da Lei nº 8.541/92. Alguém ousaria sustentar que, quando da liquidação financeira da obrigação (cujo reconhecimento teve como contrapartida despesa no resultado) caberia uma terceira exigência com base no mesmo suporte fático?

É indiscutível que não procederá a exigência baseada com base no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, seja pelo fato de o artigo 44 da Lei nº 8.541/92 veicular norma especial que prevalece a outra menos específica, seja pelo fato de que, nesta hipótese, haveria, de fato, verdadeiro bis in idem. De modo resumido, os critérios de interpretação histórico, sistemático e finalístico afastam, por completo, a orientação que se guia pela interpretação exclusivamente literal, desprezando elementos que, no mínimo, deveriam ser considerados, ainda que para fins de seu afastamento e manutenção da posição que se adota.

Dito isto, indo além da alegação de dupla tributação e de diversas considerações igualmente relevantes, a revogação do artigo 44 da Lei nº 8.541/92 não permite que o intérprete usurpe a sua abrangência e inclua, no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, situações antes não contempladas em sua materialidade.

É por isso que, sem dúvidas, a sua aplicação se restringe a eventos que não guardem relação direta com a acusação de redução indevida do lucro líquido, a saber: pagamentos efetuados por empresas no lucro presumido, no SIMPLES ou, ainda, por empresas sujeitas ao lucro real quando o pagamento não for contabilizado ou não se relacione com a apuração do IRPJ (como é o caso de liquidação de obrigação cuja

despesa escriturada, no momento de seu reconhecimento, interferiu na apuração tributária).

Como se verifica, o art. 61 da Lei 8.981/95 foi instituído em complementariedade ao art. 44 da Lei 8.541/92 que assim dispunha:

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. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

Pergunta-se revogado o artigo acima transcrito, seus efeitos jurídicos seriam transmitidos para o escopo do art. 61 da Lei 8981/95? Não parece ser a resposta correta. Do que decorre a razão das conclusões aduzidas por Miguita de que não há no ordenamento hoje previsão legal para a incidência do IRRF acompanhada da glosa das despesas.

Nessa toada, caso mantida a glosa das despesas deve ser afastada a incidência do IRRF.

De outro lado, ainda que se afaste a glosa pelos motivos acima expostos, há razões para sustentarmos que o IRRF não se aplica ao caso, vejamos.

O art. 61 da Lei 8.981/95 refere-se a beneficiário não identificado. No caso se identificou o beneficiário dos pagamentos. Refere-se a causa de pagamento: identificou-se a causa, ainda que ilícita, conhece-se a causa do pagamento. Por fim, fala-se em comprovação da operação, que está comprovada nos autos, tanto assim o é, que é a premissa da fiscalização para afastar as despesas deduzidas como se simulação fosse.

Reitera-se que se pecúnia *non olet* para determinação dos efeitos tributários, salvo casos expressamente vedados em Lei, os efeitos tributários de atividades ilícitas devem ser os mesmos das atividades lícitas.

Não entendo que o IRRF seja uma sanção, e nem poderia a teor do art. 3 do CTN, mas uma técnica de arrecadação que deve ser aplicada quando presentes seus requisitos.

Mas, identificado o beneficiário, a causa (ilícita) e a operação, não há suporte fático para incidência do IRRF na espécie, motivo pelo qual afasto sua aplicação no caso concreto.

Caso se entenda aplicável o IRRF, deve ser mantido conforme o lançamento, pois como bem observou ao r. DRJ:

Ao se analisar a planilha a fls. 1409, verifica-se primo ictu oculi o equívoco da impugnante, pois ela aplicou sobre os valores dos pagamentos sem causa diretamente a alíquota de 35%. Ora, ela não observou o disposto no § 3º do art. 61 da Lei 8.981/95, o qual 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, ao fazer o reajustamento da base de cálculo. Alerto que a planilha elaborada pela impugnante contém outra inconsistência, pois a penúltima coluna não encontra qualquer amparo nos autos, já que a Fiscalização só fez o reajustamento da base uma única vez, conforme se pode constatar nas planilhas elaboradas pela Fiscalização a fls. 1.601 e

segs.. Notes-se que a referida planilha induz indevidamente à ideia de que a Fiscalização teria feito o reajustamento da base já reajustada, o que não é verdadeiro.

3.3 Da multa qualificada

Segundo a linha de raciocínio desenvolvida até aqui, não subsiste a multa por que entendo que a glosa é indevida.

Eventual aplicação do IRRF não tem o condão de afastar a multa qualificada, pois enquanto esta é uma sanção pelo descumprimento da obrigação tributária, aquela é uma técnica de arrecadação.

Caso não seja este o entendimento da turma, entretanto, parece-me devida a multa qualificada, pois haveria a existência de fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64.

3.4 Multa isolada

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

Em que pese a jurisprudência ter se voltado contra o entendimento sumulado, não houve a retirada desta do sistema jurídico sendo vinculante para este e. Conselho.

Nestes termos, voto por afastar a multa isolada, caso se decida por manter as glosas e a multa de ofício.

3.5 Juros de mora sobre multa

Por sua vez, a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício também é matéria amplamente consolidada nesta Corte no âmbito das três turmas da CSRF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa

Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).

Reconhecida a omissão de receita, devem ser mantidos os lançamentos reflexos dela decorrentes.

3.6 Da responsabilidade solidária

O Recorrente Fernando Bertim sustent não estarem presentes os requisitos para responsabilização solidária com fulcro no art. 135, I e III do CTN. Afirma ainda que a fiscalização não se desincumbiu de provar que teria assinado qualquer contrato, agido em infração a lei ou ao contrato social.

Sob este ponto decidiu a r. DRJ:

Ora, estamos diante de uma simulação de contratos de prestação de serviços, para dissimular os fins e os destinatários dos 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. Todos os responsáveis tributários em tela reconheceram que eram administradores da impugnante, razão pela qual é nítida a responsabilidade tributária deles com base no art. 135, III, do CTN. O fato de os contratos não terem as assinaturas de todos eles é irrelevante, pois estamos diante de uma fraude (lato sensu) que, pela sua dimensão, só poderia ser levada a efeito com a anuência e participação de todos os sócios-administradores.

É verdade que o contrato social a fls. 1400/1407, coloca o Sr. Reinaldo Bertin como único administrador da impugnante desde 2012, razão pela qual, por um lado torna indiscutível a sua responsabilidade tributária e, por outro, poderia gerar dúvida quanto a responsabilidade dos demais sócios. No entanto, são eles mesmos (os demais responsáveis) que se intitulam administradores da impugnante, ou seja, além de não contestarem tal condição, confirmam-na nas suas peças de defesa, o que me faz crer que nunca se afastaram da administração da impugnante. Ademais, trata-se de uma empresa familiar, na qual sobeja o caráter intuitu personae que, por óbvio, orienta o seu funcionamento, razão pela qual não é razoável presumir que algum dos seus sócios-administradores tenha sido lesado por atos simulados pelos demais, mormente quando nenhum deles sustentou tal questão na peça de defesa.

Em suma, concluo que a simulação dos contratos de prestação de serviços, bem como a deliberação para que os pagamentos fossem lançados contabilmente como despesas dedutíveis, contou com a anuência de todos os sócios administradores da empresa familiar - Contern, razão pela qual resta observada a condição do caput do art. 135 (atos praticados com infração de lei), o que somado ao fato de todos os impugnantes se reconhecerem como sócios administradores, leva à conclusão que está perfeito o enquadramento deles como responsáveis tributários como base no art. 135, III, do CTN.

Percebe-se que a fiscalização assume como premissa o fato de os impugnantes se autodenominarem de administradores e de se tratar de empresa familiar para aplicarem o art. 135, III do CTN.

Não há como afastar que se trata de fato incontroverso neste processo. Assim, comprovada a infração a lei – configurada no pagamento de propinas – deve ser mantida a responsabilidade solidária, caso se entenda pela indedutibilidade das despesas aqui glosadas.

Não se trata de mero não pagamento, como aduzido pelo Recorrente, mas verdadeira infração a lei, de sorte que mantido o crédito tributário deverá ser mantida a responsabilidade solidária dos administradores.

4. CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto pela reforma do acórdão proferido pela r. DRJ nos termos acima exarados.

É como voto.

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator

Voto Vencedor

Evandro Correa Dias - Redator Designado

O i. relator, no seu voto, por entender que não há no ordenamento previsão legal para a incidência do IRRF acompanhada da glosa das despesas; e identificado o beneficiário, a causa (ilícita) e a operação, não há suporte fático para incidência do IRRF na espécie, motivo pelo qual concluiu que deveria ser afastado a sua aplicação no caso concreto. Quanto à aplicação da multa isolada, entendeu que esta não era devida, pois aplica-se à espécie o conteúdo da Súmula 105 do CARF.

Contudo, no entender do colegiado discorda-se do i. relator, decidindo-se, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação i) aos lançamentos de IRRF; ii) em relação à multa isolada.

Da compatibilidade entre a autuação de IRPJ (glosa de despesa) e de IRRF (pagamento sem causa)

Quanto ao lançamentos de IRRF sobre pagamentos sem causa, entende-se que existe compatibilidade entre a autuação de IRPJ (glosa de despesa) e de IRRF (pagamento sem causa), pois a exigência de IRPJ e de CSLL dá-se pela glosa das despesas inexistentes e a exigência do IRRF incide sobre pagamentos efetivamente realizados a beneficiário não identificado (caput do art. 674 do RIR/99) ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa (§ 1º do art. 674 do RIR/99). Cita-se a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais nesse sentido:

Recurso nº Especial do Contribuinte

Acórdão nº 9202003.876– 2ª Turma

Sessão de 12 de abril de 2016

Matéria IRRF

Recorrente VITAPELLI LTDA. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Exercício: 2005

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. FALTA DE INTERESSE.

Somente deve ser conhecido o Recurso Especial quanto à matéria cujo deslinde possa alterar a decisão recorrida.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. GLOSA DE DESPESA. POSSIBILIDADE.

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.

No caso em tela, restou devidamente demonstrado que as Notas Fiscais, os Recibos, os TED, transferências eletrônicas, recibos de pagamentos e a contabilidade do contribuinte registra o pagamento de um serviço a um destinatário irreal, com a inscrição baixada, inexistente de fato, e por uma operação igualmente irreal, inexistente, circunstâncias que caracterizam o **pagamento sem causa**.

Conforme registrou-se no Termo de Verificação Fiscal "a prestação de serviços deu-se através de documentos ilícitos, ou seja, a operação foi lastreada em notas fiscais ideologicamente inidôneas, emitidas por empresa BAIXADAS DE OFÍCIO pela Receita Federal do Brasil, por serem inexistente de fato, e mais, na outra ponta, não houve qualquer comprovação por parte do contribuinte da fruição dos serviços prestados".

E, consoante dispõe o art. 61 da Lei nº 8.981/95:

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.

O dispositivo legal acima transcrito, que constitui a base legal do art. 674 do RIR/99, deixa claro que qualquer pagamento efetuado pela pessoa jurídica a terceiros ou sócios, quando não comprovada a operação ou a sua causa, fica sujeito à incidência de IRRF à alíquota de 35%.

Ressalta-se que não há o reconhecimento e nem a comprovação de que os prestadores de serviços contabilizaram para fins de IR os valores dos pagamentos recebidos. A mera alegação destes fatos não são capazes de invalidar os lançamentos realizados pela Autoridade Fiscal.

É nítido que o IRRF, previsto no art. 61 da Lei nº 8.981/95, caracteriza-se como tributo, com fato gerador definido e distinto do IRPJ, portanto não faz sentido defender a impossibilidade de sua cumulação com a multa qualificada, pois o referido imposto não possui natureza punitiva.

Da aplicação cumulativa das multas de ofício e isolada

Em relação à possibilidade de aplicação cumulativa das multas de ofício e isolada cumpre salientar, que a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, **ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente**, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

A nova redação para imputação de multa isolada em debate, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007, afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996.

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente. Ou seja, são materialidades independentes, não havendo que se falar em concomitância.

O enunciado da Súmula CARF nº 105 aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007.

Verifica-se que a multa isolada foi aplicada com base em fundamento legal distinto daquele mencionado na Súmula CARF nº 105, eis que o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Lei nº 11.488, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano- calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44).

Logo, no presente caso, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário em relação i) aos lançamentos de IRRF; ii) em relação à multa isolada, o que já foi acatado pelo colegiado, nos termos supracitados.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias

Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Redator Designado.

Com a devida vênia, ousou discordar de parte do entendimento adotado pelo I. Conselheiro Relator, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, em seu fundamentado e preciso voto, como de costume, formalmente registrando aqui a divergência em relação à glosa de custos e despesas sofrida pela Contribuinte, objeto da Autuação combatida.

Como visto, sustenta a Fiscalização, munida de robusto conjunto probatório (*vide* fls. 671 a 1323), que sequer existem as empresas prestadoras de serviços e fornecedoras de consultoria, referentes aos custos e despesas glosadas, tratando tal circulação de valores como parte de esquema de corrupção.

No voto do I. Relator, em suma, primeiramente invocando o corolário do princípio *non olet* e na conceituação de *renda líquida*, que informa e orienta a apuração do Lucro Real, estabelece-se que o fato do dispêndio sofrido pela Contribuinte ter finalidade ilícita não poderia justificar a sua glosa.

Na sequência, abordando a norma contida no art. 299 do RIR/99, como regra a ser observada para a constatação de dedutibilidade de determinada despesa, defende que, por ser a empresa Autuada do ramo nacional de infraestrutura, em face de fatos notórios e daqueles aclarados no contexto das investigações que precederam o lançamento de ofício, entendeu, conclusivamente, que *para obter suas receitas a empresa necessariamente deve negociar com facilitadores e toda espécie de gente. Nesse cenário, apesar de moralmente condenável, não se pode negar que estão presentes os pressupostos do artigo 299 do RIR/99. E, portanto, possibilitada a dedutibilidade das referidas despesas.*

Logo se observa que no voto do I. Relator, ainda que dando provimento a esta parcela do Recurso Voluntário, não fora reconhecida a efetiva prestação de serviços ou a procedência da conjunto probatório da *defesa* - pelo contrário. De fato, é uníssono que o Contribuinte não logrou êxito em provar da prestação e gozo dos serviços e consultorias, prevalecendo as constatações e comprovações da Autuação.

Pois bem, independentemente da dogmática do *non olet* e da própria delimitação de *renda líquida*, temos que, no presente caso, as despesas deduzidas na obtenção do lucro tributável da Recorrente foi registrada e lançada a tomada de serviços e de consultoria

das seguintes empresas: CREDENCIAL CONSTRUTORA EMPREENDIMENTOS E REPRESENTACOES LTDA EPP – CNPJ: 06.227.244/0001-98; PROFICENTER NEGOCIOS EM INFRAESTRUTURA LTDA ME - CNPJ: 10.386.321/0001-20; PROFICENTER PLANEJAMENTO DE OBRAS LTDA EPP - CNPJ: 00.508.959/0001-32; ARAGUAIA COMERCIALIZADORA DE ENERGIA ELETRICA LTDA - CNPJ: 10.516.894/0001-20; VISCAYA HOLDING PARTICIPAÇÕES, INTERMED, ESTRUT E SERVICOS S/S LTDA - CNPJ: 03.991.894/0001-17; C B M CONSULTORES LTDA ME - CNPJ: 08.753.705/0001-91; PAINO CONSULTORIA E ASSESSORIA EM ENGENHARIA CIVIL LTDA EPP - CNPJ: 07.420.115/0001-84; RENNES PARTICIPACOES E NEGOCIOS LTDA - CNPJ: 08.707.108/0001-20; WENDEL DA SILVA CALEFFI - CNPJ: 12.559.463/0001-77; ANDRADE RAMOS SOLUÇÕES AMBIENTAIS LTDA (CONSÓRCIO TRANSCARIOCA RIO) - CNPJ: 13.348.364/0001-09; USINAGEM ITATIBA LTDA EPP (CONSÓRCIO CONSTRUTOR BELO MONTE) - CNPJ: 58.748.450/0001-47. (*vide* fls. 1289 a 1296).

Posto isso, já temos que, da forma como tratada no voto vencido, sendo tais valores glosados referentes a negociação de *vantagens indevidas*, ainda que supostamente *necessárias* ao setor de infraestrutura, a própria existência de tais serviços resta infirmada.

Não se pode simplesmente desconsiderar a classificação, a natureza e as características do custo ou da despesa atribuídas pelo contribuinte e pelo próprio fornecedor/prestador a tais elementos. E a verificação dos requisitos do art. 299 do RIR/99 deve ser feita à luz de tal tratamento dado, registrado e declarado, pelas *partes* envolvidas.

Certamente, no presente caso, não se está diante de equívoco ou divergência interpretativa da natureza jurídica e classificação de tais despesas, havendo prova de clara conduta do dolosa da Contribuinte, que prevaleceu nos autos.

Da mesma forma, não se pode acatar uma espécie de *fungibilidade* absoluta entre custos e despesas incorridos, podendo se cambiar a *verdadeira* natureza destes, depois do lançamento de ofício que procede à sua glosa e comprova simulação, de forma a permitir sua dedução.

Nesse sentido, a Contribuinte, em sua contabilidade e declarações, reduziu seu lucro tributável, apropriando-se e deduzindo custos e despesas sob a rubrica e registro de serviços. Uma vez sendo incontroversa a constatação de que estes inexistiram, prestando-se tais registros e documentos correspondentes para acobertar *negociatas*, não há a devida materialidade daquele dispêndio (e como verificado na análise procedida no v. Acórdão recorrido, a Recorrente apenas traz contratos e avenças de simples estipulação de tais prestações, mas carece nos autos qualquer prova hábil da sua concretude, efetividade e realização).

E acrescenta-se que, por consequência, o conteúdo desses poucos documentos que suportam a prestação revelam-se inidôneos, eivados de *falsidade ideológica* - como correta e fartamente se versou no TVF. Inclusive, a própria contabilidade da Recorrente correspondente a tais eventos já perde todo o seu valor, à luz do art. 923 do RIR/99 - também afastando qualquer suporte *formal* dos custos e despesas.

Na mesma linha daquilo agora exposto, é o Acórdão nº 1301-001.266, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, de relatoria do I. Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, publicado em 28/03/2014:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS

Caracterizada a contento a falsidade material dos contratos que lastrearam as despesas, é irretorquível a conclusão falta de efetividade das despesas.

MULTA QUALIFICADA

Evidenciada a falsidade material dos contratos que comprovam as despesas, estão presentes os fundamentos que autorizam a qualificação multa, pois é inequívoco o evidente intuito de fraude e a intenção dolosa em reduzir o montante devido, sendo devida a qualificação da multa de ofício ao patamar de 150%.

LANÇAMENTO DECORRENTE

Decorrendo o lançamento da CSLL e do PIS e da COFINS não cumulativos, de infração constatada na autuação do IRPJ, e reconhecida a procedência do lançamento deste, procede também o lançamento daqueles, em virtude da relação de causa e efeito que os une.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário em relação à glosa de custos e despesas procedida no lançamento de ofício combatido, mantendo-se integralmente tal infração e exação correspondente.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

