



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

<b>Processo nº</b>	15983.720238/2015-09
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1402-003.615 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	12 de dezembro de 2018
<b>Matéria</b>	GLOSA DE DESPESAS
<b>Recorrente</b>	SOBRENCO ENGENHARIA LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2010, 2011

PRAZO DECADENCIAL. DOLO. INÍCIO DA CONTAGEM.

Havendo dolo na conduta do sujeito passivo, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN.

GLOSA DE DESPESAS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se matéria não impugnada, não se instaurando o litígio, a acusação fiscal de que o contribuinte reduziu indevidamente o lucro líquido, mediante a apropriação de despesas não necessárias e de despesas não comprovadas, quando a peça de defesa não traz qualquer irresignação do impugnante sobre o tema, nem mesmo em relação à apuração dos tributos devidos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

IRRF E GLOSA DE DESPESAS. AUSÊNCIA DE BIS IN IDEM.

Não se configura bis in idem a cobrança simultânea de IRRF e de IRPJ, uma vez que se trata de fatos geradores distintos e não há vedação legal à simultaneidade entre as respectivas cobranças.

---

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação à infração imputada de pagamento sem causa, vencidos o Relator Leonardo Luis Pagano Gonçalves e os Conselheiros Caio César Nader Quintella, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio que afastavam esta imputação concomitante à de glosa de despesas. Designado para redigir o voto vencedor deste item, o Conselheiro Evandro Correa Dias; por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, i) relativamente à infração de glosa de despesas; ii) acerca da multa qualificada, mantendo-a no patamar de 150%; iii) não conhecer das matérias de cunho constitucional alegadas.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio César Nader Quintella, Edeli Pereira Bessa, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## Relatório

Trata-se de julgamento de Recurso Voluntário interposto face v. acórdão que julgou parcialmente procedente a impugnação da Recorrente, conforme abaixo explanado:

Resumidamente, a Recorrente participou de três consórcios:

1 - Consórcio Nova Tietê; formado pela Recorrente e pela Delta Construções S.A.

2 - Consórcio Sobrenco, Cros, Jlak, Vilasa, Amodal;

3 - Consórcio Lotec, Sanches Tripoloni e Sobrenco;

Quando intimada, por três vezes, a apresentar documentos fiscais dos anos-calendário de 2010 e 2011 relativos aos consórcios que participou, a Recorrente apresentou apenas uma parte dos documentos do Consórcio Sobrenco - Cros do ano de 2011 devidamente validado do PVA SPED.

Como a Fiscalização encontrou dificuldade para conseguir a documentação junto a Recorrente, decidiu diligenciar paralelamente na líder do Consórcio Nova Tietê, a empresa Delta Construções S.A.

O Consórcio Nova Tietê tinha como fornecedor duas empresas, a Legend Engenheiraria e a SP Terraplanagem.

Neste processo restou comprovado apenas o relacionamento comercial com a empresa Legend Engenheiros, inexistindo provas de que a ocorreram operações durante este período com a SP Terraplanagem.

A empresa Legend foi considera inexistente de fato e as notas fiscais declaradas inidôneas.

**O primeiro item do Auto de Infração trata de glosa dos custos deduzidos da apuração do lucro real do IRPJ e da CSLL relativos as operações de alugueis de equipamentos da Legend Engenharia Ltda, da qual toda a documentação e pagamentos foram considerados inidôneos devido a inexistência de fato da empresa.**

Tais custos foram apropriados na conta contábil 3.4.1.02.0005, e são referentes aos pagamentos feitos a Legend e lançados na escrita contábil do Consorcio Nova Tietê, o qual a Recorrente fez parte.

**A segunda infração trata de exigência de IRRF, referente ao pagamento sem causa feito para a empresa declarada inexistente.**

---

*Contra a contribuinte SOBRENCO ENGENHARIA E COMERCIO LTDA, em epígrafe, foram lavrados autos de infração, incluídos juros e multa, para exigência de (1) IRPJ e CSLL e de (2) IRRF, relativos aos fatos geradores ocorridos de janeiro a dezembro de 2011 e 2012, no montante de:*

[...]

*Procedeu a autoridade fiscal à imposição de multa de ofício de 150%.*

*O objeto social da empresa é a execução de obras de engenharia em todas as suas modalidades, compreendendo o exercício de atividades técnicas, industriais e comerciais, bem como a prática de atividades Mobiliárias, tais como loteamentos, incorporações e compra e venda de imóveis próprios, podendo participar de outras sociedades, como quotista ou acionista, por deliberação exclusiva da sua administração.*

### **I. DO PROCEDIMENTO FISCAL**

*Do Relatório Fiscal de fls. 860/934, parte integrante dos autos de infração, extraem-se as seguintes informações.*

*A fiscalização iniciou-se em 09/07/2015.*

*Após saneamento de inconsistências na Escrituração Contábil Digital referente ao ano de 2010 - ECD 2010, por meio de dois Termos de Intimação Fiscal- TIF, foi também solicitado ao contribuinte que apresentasse, no TIF03, os dados referentes aos consórcios dos quais participou com os respectivos contratos, além dos arquivos digitais contábeis referentes a esses empreendimentos, a fim de identificar, de forma individualizada, todos os clientes e fornecedores envolvidos nesses consórcios.*

*Asseverou a autoridade fiscal que, dos três consórcios dos quais a fiscalizada informou participação, somente foram enviados os arquivos contábeis digitais do Consórcio Sobrenco-Cros-Jalk-Vilasa-Amodal, CNPJ 12.543.023/0001-21, e, mesmo assim, referente apenas ao ano-calendário de 2011. Já os arquivos referentes ao ano de 2010 desse consórcio e os dos demais não foram enviados pelas seguintes alegações:*

*Consórcio Nova Tietê:*

*Conforme se verifica na documentação anexada, a Liderança do consórcio ficou a cargo da empresa DELTA Construções S.A. que está em recuperação judicial. Tão logo fomos intimados a comprovar os arquivos SPFD dos anos de 2010 e 2011, imediatamente iniciamos contatos com a líder nesse sentido.*

*Tomamos conhecimento, que todo esse processo fora executado na época, pela empresa Grant Thornton Brasil, que se utilizava do sistema ERP da DELTA, denominado REMOTE RP, e quando ocorreu o encerramento do contrato de prestação de serviços*

*com a Grant Thornton, todos os acessos foram bloqueados. (vide email anexo ao presente).*

*Segundo as informações colhidas com a DELTA, o pessoal de TI e Suporte estão trabalhando para localizarem esses arquivos do Consórcio Nova Tietê, no sistema vigente naquela época.*

*Consórcio Sobrenco, Cros, Jalk, Vilasa, Amodal:*

*Estamos anexando nessa reniessd, o SPED de 2011 devidamente validado do PVA SPED. Quanto ao SPED círculo exercício de 2010, segundo informações do escritório contábil, esse arquivo foi gerado em um sistema anterior diferente do atual, que impediu sua remessa.*

*Consórcio Loctec, Sanches Tripoloni e Sobrenco.*

*Segundo o escritório de contabilidade, as providências no sentido de geração dos arquivos SPED 2011 (ano da constituição do Consórcio), estão sendo tomadas.*

*Informou a autoridade fiscal que o interesse desta fiscalização era a participação da fiscalizada no Consórcio Nova Tietê, motivo pelo qual, devido à alegação de dificuldades de acesso aos arquivos contábeis digitais desses consórcios, foi aberta Diligência Fiscal na empresa Delta Construções S.A. com o intuito de obter, de forma concomitante com a fiscalizada, documentos e informações relativos às empresas:*

*a) LEGEND ENGENHEIROS ASSOCIADOS LTDA., CNPJ 07.794.669/0001-41;*

*b) SP TERRAPLENAGEM LTDA, CNPJ 09.503.787/0001-89;*

*Em resposta aos termos de intimação enviados pela autoridade fiscal, tanto na resposta da DELTA à DRF Barueri, quanto na da SOBRENCO, em consequência da diligência ocorrida na DRF Santos, foi informado por ambas as diligenciadas que o serviço prestado pela empresa Legend Engenheiros Associados Ltda. foi de locação de equipamentos e que, quanto à empresa SP TERRAPLENAGEM LTDA - ME, não houve relacionamento comercial.*

*Informou também o agente fiscal que tanto a fiscalizada quanto a diligenciada apresentaram cópias de diversos documentos e levantamentos requeridos, referentes aos anos de 2010 e 2011, mas que supriram parcialmente ao requerido.*

*Posteriormente, após intimações e análise da escrita contábil referente ao Consórcio Nova Tietê, constatou a fiscalização que realmente não houve lançamentos concernentes à empresa SP TERRAPLENAGEM LTDA, o que corroborou com as afirmações da SOBRENCO e da DELTA, de que não houve relacionamento comercial com essa prestadora.*

*A partir de então, o trabalho fiscal foi direcionado para os pagamentos realizados à empresa LEGEND ENGENHEIROS*

*ASSOCIADOS LTDA., quando foram realizadas diligências nos endereços informados por aquela empresa nos Cadastros da Receita Federal do Brasil, cuja conclusão a que chegou a autoridade fiscal foi a de que as Notas Fiscais emitidas por aquela sociedade eram documentos inidôneos, pois se referiam a pessoa jurídica que, apesar de constituída formalmente, não possuía existência de fato. Posteriormente, a inscrição daquela empresa no CNPJ foi declarada inapta e posteriormente baixada no órgão competente. Dessa forma, esses documentos não produziriam quaisquer efeitos tributários em favor de terceiros, por se caracterizarem como uma hipótese de inidoneidade.*

*Asseverou ainda a autoridade fiscal que a LEGEND pertencia a um grupo de pessoas, entre elas os Srs. ADIR ASSAD e MARCELLO JOSÉ ABBUD, os quais, além dessa, constituíram várias outras empresas, em seus nomes e no de várias interpostas pessoas com as quais tinham fortes vínculos pessoais e profissionais, com o intuito de fraudar, sonegar e desviar recursos públicos por meio de pagamentos para supostas prestações de serviços, cujo presente entendimento não se restringiria apenas à fiscalização da Receita Federal do Brasil, mas também compartilhado por uma CPMI do Congresso Nacional, por investigações da Polícia Federal, por decisões da Justiça Federal e, mais recentemente, por denúncias apresentadas pelo Ministério Público Federal – MPF.*

*Relatou a autoridade fiscal no TVF, fls. 908 a 910, que, em 09/12/2015, compareceram à sede da DRF Santos, os Senhores **Gilson Louro Marchesini**, sócio administrador da Impugnante, e Marco Antonio de Souza Crivei, procurador da empresa, quando esses representantes decidiram de forma espontânea emitir uma declaração, redigida de próprio punho pelo primeiro, na qual declararam que a LEGEND ENGENHEIROS ASSOCIADOS LTDA, não prestou serviços ao consórcio Nova Tietê, no período de 01/01/2010 a 31/12/2011.*

*Em decorrência, a autoridade fiscal apurou irregularidades tributárias na apuração do IRPJ e da CSLL da SOBRENCO nos calendário 2010 e 2011, relativas a despesas contabilizadas e não comprovadas, por serem inidôneas, e na apuração do IRRF, relativas a pagamentos contabilizados e cujas respectivas operações não foram comprovadas.*

#### *DA EXIGÊNCIA DE IRPJ e CSLL*

*Com relação às despesas consideradas não comprovadas pelo agente fiscal, uma vez que o contribuinte não apresentou os documentos e esclarecimentos solicitados pela autoridade fiscal que fossem aptos a comprovar a efetiva prestação de serviços, a glosa alcançou os valores constantes de notas fiscais emitidas pela empresa LEGEND ENGENHEIROS ASSOCIADOS LTDA., CNPJ 07.794.669/0001-41, relativas a operações não comprovadas, proporcionalmente à participação da SOBRENCO junto ao CONSORCIO NOVA TIETÊ (41%), conforme cláusula*

---

*quarta do "Termo de Constituição de Consórcio", datado de 18/05/2009.*

#### ***DA EXIGÊNCIA DE IRRF***

*Já a exigência do IRRF alcançou os pagamentos efetuados à LEGEND pelas notas fiscais emitidas, cujas despesas apropriadas pelo contribuinte ENGENHARIA E COMERCIO LTDA. foram consideradas não comprovadas pelo agente fiscal.*

#### ***DA MULTA DE OFÍCIO – QUALIFICAÇÃO***

*Em face das infrações descritas, a fiscalização aplicou o percentual da multa de ofício qualificada aos tributos apurados, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14, da Lei 11.488/07, posto que restou constatada a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.*

*Dessa forma, segundo a autoridade fiscal, os fatos narrados não deixariam dúvidas quanto à ocorrência de simulação, em função da ocorrência de pagamentos simulados, em vista da prestação de serviços, por parte da LEGEND ENGENHEIROS ASSOCIADOS LTDA., que efetivamente não ocorreram.*

### ***II. DA IMPUGNAÇÃO***

*Cientificada dos autos de infração, em 17/12/2015, e irresignada, a contribuinte SOBRENCO ENGENHARIA E COMERCIO LTDA, doravante denominada SOBRENCO neste relatório, apresentou a impugnação de fls. 952/996, em 12/01/2016, por meio da qual oferece, em síntese, as seguintes razões de defesa.*

#### ***DA DECADÊNCIA***

*Suscitou a decadência dos tributos IRPJ, CSLL e IRRF lançados, cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a 09.07.2010, conforme lapso temporal de 05 anos descrito no § 4º, do artigo 150, do CTN. Citou entendimentos doutrinários.*

*Aduz que, em virtude da decadência, segundo o § 6º, do artigo 3º, da Instrução Normativa Nº 1.199, de 14/11/2011, não estaria obrigada a Impugnada ou a empresa líder a enviar a escrituração descrita no auto de infração.*

*Cita jurisprudência do STJ.*

#### ***DA NÃO RESPONSABILIDADE DA EMPRESA IMPUGNADA***

*Alega que, embora a autoridade fiscal tenha argumentado que a impugnante teria responsabilidade solidária em relação às obrigações acessórias do consórcio perante o fisco, na leitura da Lei 11.795, de 08 de Outubro de 2008, que dispõe sobre as Normas do Consórcio, em seu Artigo 1º, § 1º, não restariam dúvidas quanto à responsabilidade da Líder do Consórcio na*

*representação de todos os atos, incluída a obrigação de entrega dos documentos fiscais à Fazenda Pública, no seu exercício de aferição do tributo.*

*Acrescenta na IN RFB nº 1.199, de 14/10/2011, restaria comprovado que além da responsabilidade não ser solidária corno afirmou a autoridade fiscal, a entrega de documentação estaria adstrita à empresa Líder que, se deixou de cumprir com suas responsabilidades perante o Fisco não haveria como a impugnante, por meios hábeis ou coercitivos, determinar que aquela fizesse o contrário.*

#### ***DA REGULAMENTAÇÃO DA EMPRESA LEGEND***

*Assevera que o Consórcio "Nova Tietê" firmou contrato com a empresa Legend Engenheiros Associados LTDA-EPP, tendo como objeto a locação de equipamentos que seriam utilizados no empreendimento, conforme extensa lista apontada no Termo de Verificação Fiscal da Receita Federal, em seu Item 5.3.*

*Aduz que embora a Receita Federal afirme, com base unicamente na alegação de que a empresa "Legend" não existe de fato, uma vez que as Notas Fiscais emitidas por ela são documentos inidôneos, que ao realizar a pesquisa da empresa na Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP), não se acusa qualquer irregularidade, pois ela não se encontrava na situação cadastral suspensa, inapta ou cancelada a época (sofrendo baixa apenas no ano de 2014), conforme anexo a Ficha Cadastral Simplificada (Doc. 03) e o Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral (Doc. 04).*

*Conclui que, se a própria Receita Federal reconheceu eventual irregularidade da empresa somente no ano de 2014, não poderia a impugnante apurar tal situação nos anos de 2010 e 2011, pois não teria meios hábeis, coercitivos ou de fiscalização para apurar eventuais mudanças de endereços da empresa "Legend" ou de seus sócios, bem como não teria poderes para intervir diretamente em qualquer empresa, de forma que não poderia responder por suposta idoneidade que nem foi efetivamente comprovada.*

#### ***DA COMPETÊNCIA E EMBASAMENTO LEGAL DO FISCO***

*Cita entendimentos doutrinários para alegar que o auto de infração não parece correto em sua fundamentação nos moldes em que se apresentou, devendo ser considerado, inclusive, nulo, por desrespeito direto ao Princípio da Legalidade e Impessoalidade, dado que a questão da Legalidade não foi respeitada e, muito menos, à Imparcialidade, uma vez que o Fisco buscou recursos fora de sua competência e justificou seus atos por órgãos que nem ao menos julgaram definitivamente a questão, fundamentando uma suposta culpa da impugnante em vieses midiáticos e de meras suposições, conforme citação do Item 5.8 do TVF.*

#### ***DA PRESTAÇÃO DAS INFORMAÇÕES***

*Alegou que a afirmação do Sr. Gilson Louro Marchesini, sócio Administrador da Impugnada, de que a empresa "Legend" nunca teria prestado os serviços de locação de equipamentos ao Consórcio "Nova Tietê" causaria espécie, pois quem era responsável direta pela contratação, negociação, fiscalização (especificamente as Notas Fiscais) e demais causas pertinentes à empresa "Legend", era a empresa Líder do Consórcio, de forma que não poderia afirmar qualquer uma das consorciadas sobre a participação ou não de uma simples empresa dentre as inúmeras que prestaram serviços ao Consórcio "Nova Tietê".*

*Citou novamente a IN RFB n. 1.199, de 14 de Outubro de 2011, artigo 3º, § 2º, com o intuito de evidenciar que a responsável pelas informações prestadas era da empresa Líder.*

#### ***DA MULTA CONFISCATÓRIA***

*Asseverou que a aplicação das multas nos patamares de 150% evidenciaria a aplicação abusiva, confiscatória e inconstitucional por parte da autoridade fiscal, uma vez que a Constituição Federal vedaria o efeito confiscatório em seu artigo 150, parágrafo IV.*

*Cita julgados do STF e entendimentos doutrinários.*

*Acrescentou que a multa aplicada teria claramente um caráter sancionatório, ou seja, penal, pois o objetivo do Agente Fiscalizador seria o de penalizar a Impugnante por suposta infração legal, que sequer aconteceu, já que o dever de enviar a documentação solicitada pela Receita Federal seria exclusa da empresa Líder, conforme já descrito.*

#### ***DA MULTA QUALIFICADA***

*Neste tópico, argumenta que dado não ter restado configurado a existência de dolo e, consequentemente, de Crime contra a Ordem Tributária, ficaria desconexa a aplicação da Multa qualificadora, uma vez que houve boa-fé por parte da Impugnante e que a responsabilidade na esfera tributária é subjetiva. Portanto, a aplicação a Multa punitiva caracterizaria, neste caso, ato discricionário vedado pelo Princípio da Estrita Legalidade Tributária.*

*É o relatório.*

## Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator

O Recurso é tempestivo e preenche todos os requisitos previstos na legislação pertinente, motivo pelo qual, o admito.

Quanto a preliminar de decadência, entendo que o v. acórdão recorrido deve ser mantido, eis que restou comprovado nos autos a existência de operações simuladas, com empresa inexistente, sendo que as pessoas físicas responsáveis das empresas que transacionaram eram interligadas e tinham conhecimento do *modus operandi*.

Desta forma, afasto o requerimento para que se aplique a contagem da decadência nos termos do artigo 150, parágrafo quarto do CTN, devendo ser aplicada o marco inicial previsto no artigo 173, inciso I do CTN, não ocorrendo a decadência do direito da Fazenda Nacional lançar os créditos.

De resto, utilizo a fundamentação do v. acórdão recorrido para motivar minha decisão em relação a esta matéria.

### *I.1. Da Decadência*

*Conforme relatado, sustentou a impugnante que os fatos geradores que ocorreram anteriormente a 09.07.2010 , referentes aos tributos IRPJ, CSLL e IRRF lançados, estariam decaídos, devido ao transcurso de 05 anos descrito no § 4º, do artigo 150, do CTN.*

*Acrescentou ainda que, em virtude da decadência mencionada, não estaria obrigada a Impugnante ou a empresa líder a enviar a escrituração descrita no auto de infração, segundo o § 6º, do artigo 3º, da Instrução Normativa Nº 1.199, de 14/11/2011,.*

*Não assiste razão à suplicante, vejamos.*

*Tratarei especificamente da questão da decadência neste tópico. Quanto ao tema relativo à obrigação do envio da escrituração pela impugnante ou empresa líder, esse será abordado no próximo tópico.*

*Previamente, cabe ressaltar que, conforme se demonstrará mais adiante nesse voto, houve aplicação de multa qualificada no percentual de 150%, com a constatação de fraude, por meio de pagamentos simulados, o que por si só tem o condão de deslocar a aplicação do termo inicial do prazo quinquenal para o*

---

*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I, do art. 173, do CTN:*

[...]

*Por outro lado, consta no TVF, folha 860, que o contribuinte no período fiscalizado optou pela forma de tributação Lucro Real e regime de apuração Anual.*

*Portanto, para tributos mencionados no parágrafo anterior, de acordo com o citado inciso I, do art. 173, do CTN, o fato gerador mais antigo ocorreu em 31/12/2010, a contagem do prazo inicial de decadência começou a correr a partir 01/01/2012, completando os cinco anos em 31/12/2016.*

*Considerando que a impugnante teve ciência do lançamento em 17/12/2015, o crédito tributário (IRPJ e CSLL) foi constituído dentro dos prazos legais.*

**Em relação a contagem do prazo decadêncial para o IRRF, também entendo que nos termos do artigo 173, inciso I do CTN o direito da Receita Federal lançar não decaiu.**

Para fundamentar meu voto, utilizo os argumentos do v. acórdão recorrido:

*No que tange à contagem do prazo decadencial para o IRRF, o §2º, do artigo 61, da Lei 8.981/95, assim define o seu fato gerador:*

*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.*

(...)

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

*Assim, aplicando-se a mesma regra prevista no citado art. 173, não há que se falar em decadência, uma vez que o auto de infração foi notificado à contribuinte em 17/12/2015, enquanto o termo inicial do prazo quinquenal, em relação ao fato gerador mais antigo (janeiro/2010) se deu em 1º/01/2011, o que levou, nesse caso, o termo final do prazo quinquenal para 31/12/2015.*

*Portanto, rejeito a prejudicial de mérito argüida em relação à decadência dos tributos IRPJ, CSLL e IRRF.*

**Passo a analisar a alegação de ofensa aos princípios da Legalidade e da Impessoalidade.**

A Recorrente alega nulidade do lançamento por afronta ao princípio da legalidade, uma vez que a responsabilidade pela representação dos atos do Consórcio Nova Tietê e a obrigação de entrega de documentos à Fazenda Pública, seria da empresa lidar (a empresa Delta).

Esta matéria, já foi analisada por este E. CARF/MF diversas vezes, sendo que a maioria da jurisprudência vai no sentido contrário ao da alegação da Recorrente, conforme pode se verificar no texto da ementa abaixo colacionada:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA  
IRPJ**

*Exercício: 2011, 2012, 2013*

*PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA. NÃO CABIMENTO.*

*O consórcio decorre de um contrato firmado entre duas ou mais sociedades com atividades em comum e complementares, que objetivam juntar esforços para a realização de determinado empreendimento. O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações.*

**PRELIMINARES DE NULIDADE.**

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

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.**

*A responsabilidade do art. 135, III, do CTN é do tipo solidária, ou seja, se o representante, mesmo que de fato, da contribuinte for colocado no polo passivo, isto não exclui a contribuinte da responsabilidade dos tributos e multas apurados.*

**DECADÊNCIA. PRAZO PARA EFETUAR O LANÇAMENTO.**

*Nos casos de dolo ou inexistência de pagamento, aplica-se o art. 173 do CTN. Nos casos de tributos de apuração anual, considera-se ocorrido o fato gerador no encerramento do exercício. Não há o que se falar em decadência.*

**DESPESAS NÃO COMPROVADAS.**

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

**CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS  
COMPROVAÇÃO DESPESAS DEDUTÍVEIS.**

*Para serem considerados dedutíveis, além de comprovar que foram contratadas, assumidas e pagas, as despesas devem ser necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora das receitas, e que sejam usuais e*

---

*normais no tipo de transações, operações ou atividade das mesmas.*

#### ***JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.***

*É cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago corre juros de mora. Como a multa de ofício também é crédito tributário sobre ela também necessariamente incidem os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.*

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

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

#### ***TRIBUTAÇÃO REFLEXA.***

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

#### ***PAF. PROVA EMPRESTADA. VALIDADE.***

*Há previsão de mútua assistência entre as entidades da Federação em matéria de fiscalização de tributos, autorizando a permuta de informações e, uma vez observada a forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio, não se pode negar valor probante à prova emprestada, coligida mediante a garantia do contraditório.*

#### ***EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.***

*Cabível a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) quando caracterizado o evidente intuito de fraude pela ocorrência de ação dolosa tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a evitar o seu pagamento. Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, quando restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.*

#### ***MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. PERCENTUAL. LEGALIDADE.***

*Os percentuais da multa de ofício, exigíveis em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, não dispondo as autoridades administrativas de competência para apreciar a constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico. Não compete a este conselho apreciar arguições de constitucionalidade, inteligência da Súmula n. 2 do CARF.*

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

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

***MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE***

*Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal. (processo 16004.720364/2016-85)*

Sendo assim, entendo que o v. acórdão recorrido deve ser mantido nesta parte e para fundamentar meu voto, colaciono os argumentos utilizado no voto vencedor.

*Suscitou o impugnante a nulidade dos créditos tributários lançados em virtude de afronta ao princípio da legalidade, uma vez que a responsabilidade pela representação de todos os atos do Consórcio é da líder, nela incluindo a obrigação pela entrega dos documentos fiscais à Fazenda Pública, no seu exercício de aferição do tributo, nos termos da Lei n. 11.795, de 08 de Outubro de 2008, em seu Artigo 1º, § 1º.*

*Acrescentou que a IN RFB 1.199, de 14/10/2011, que dispõe sobre a representação consorcial, comprovaria que, além da responsabilidade não ser solidária com a empresa líder, a entrega de documentação estaria adstrita a essa última. Portanto, a impugnante não teria meios para forçar o cumprimento das responsabilidades daquela empresa perante o Fisco.*

*Não procedem as alegações do impugnante. Vejamos.*

*Preliminarmente, saliente-se que a Lei 11.785, de 08/11/2008, citada pela impugnante dispõe tão-somente quanto ao Sistema de Consórcio, destinado a propiciar acesso ao consumo de bens e serviços, constituído por administradoras e grupos de consórcio, conforme se depreende de seu artigo 1º:*

---

*Art. 1º O Sistema de Consórcios, instrumento de progresso social que se destina a propiciar o acesso ao consumo de bens e serviços, constituído por administradoras de consórcio e grupos de consórcio, será regulado por esta Lei.*

*O conceito de consórcio e as regras que deverão ser observadas em seu contrato de constituição para execução de determinado empreendimento estão definidos nos artigos 278 e 279 da Lei 6.404/76:*

*Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo.*

*§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.*

*§ 2º A falência de uma consorciada não se estende às demais, subsistindo o consórcio com as outras contratantes; os créditos que porventura tiver a falida serão apurados e pagos na forma prevista no contrato de consórcio.*

*Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo não circulante, do qual constarão (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009):*

*I - a designação do consórcio se houver;*

*II - o empreendimento que constitua o objeto do consórcio;*

*III - a duração, endereço e foro;*

*IV - a definição das obrigações e responsabilidade de cada sociedade consorciada, e das prestações específicas;*

*V - normas sobre recebimento de receitas e partilha de resultados;*

*VI - normas sobre administração do consórcio, contabilização, representação das sociedades consorciadas e taxa de administração, se houver;*

*VII - forma de deliberação sobre assuntos de interesse comum, com o número de votos que cabe a cada consorciado;*

*VIII - contribuição de cada consorciado para as despesas comuns, se houver.*

*Parágrafo único. O contrato de consórcio e suas alterações serão arquivados no registro do comércio do lugar da sua sede, devendo a certidão do arquivamento ser publicada.*

*Quanto à IN RFB nº 1.199/2011, alegada pelo impugnante em sua defesa, essa nada mais fez que explicitar o que constava no artigo 1º, da Lei nº 12.402, de 2 de maio de 2011, cuja redação regulamentou os artigos 278 e 279 da Lei 6.404/76, com o intuito de explicitar os efeitos tributários (Receita Federal do Brasil) decorrentes da organização em consórcios para as pessoas jurídicas consorciadas:*

*Art. 1º As empresas integrantes de consórcio constituído nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de*

1976, respondem pelos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento, observado o disposto nos §§ 1º e 2º.

§ 1º O consórcio que realizar a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas ou físicas, com ou sem vínculo empregatício, poderá efetuar a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, ficando as empresas consorciadas solidariamente responsáveis.

§ 2º Se a retenção de tributos ou o cumprimento das obrigações acessórias relativos ao consórcio forem realizados por sua empresa líder, aplica-se, também, a solidariedade de que trata o § 1º.

Conforme se depreende dos §§ 1º e 2º, referentes ao artigo 1º destacado acima, as empresas consorciadas são solidariamente responsáveis tanto pela retenção de tributos, quanto pelo cumprimento das obrigações acessórias relativos ao consórcio. Tal responsabilidade é corroborada no contrato de constituição do Consórcio Nova Tietê.

Ademais, embora a empresa líder deva manter registro contábil das operações do consórcio por meio de escrituração segregada na sua contabilidade, conforme consta do art. 3º da IN RFB nº 1.199/2011, **cada pessoa jurídica consorciada** deverá apropriar suas receitas, custos e despesas proporcionalmente à sua participação, evidenciando-os por meio de escrituração segregada das operações relativas à sua participação no consórcio em seus próprios livros contábeis, fiscais e auxiliares.

Art. 3º Para efeito do disposto no caput do art. 2º, **cada pessoa jurídica participante do consórcio deverá apropriar suas receitas, custos e despesas incorridos, proporcionalmente à sua participação no empreendimento**, conforme documento arquivado no órgão de registro, observado o regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas consorciadas.

§ 1º O disposto no caput aplica-se para efeito da determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem como para apurar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) como também para apurar os créditos das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições.

§ 2º A empresa líder do consórcio deverá manter registro contábil das operações do consórcio por meio de escrituração segregada na sua contabilidade, em contas ou subcontas distintas, ou mediante a escrituração de livros contábeis próprios, devidamente registrados para este fim.

§ 3º Na ausência de empresa líder, ou se não houver disposições legais exigindo a indicação de uma líder, deverá ser eleita uma das consorciadas para os fins previstos no § 2º.

§ 4º Os registros contábeis das operações no consórcio, efetuados pela empresa líder ou pela consorciada eleita para este fim, deverão corresponder ao somatório dos valores das receitas, custos e despesas das pessoas jurídicas consorciadas, podendo tais valores serem individualizados proporcionalmente à participação de cada consorciada no empreendimento.

§ 5º Sem prejuízo do disposto nos §§ 2º a 4º, **cada pessoa jurídica consorciada deverá efetuar a escrituração segregada das operações relativas à sua participação no consórcio em seus próprios livros contábeis, fiscais e auxiliares.**

*Acrescente-se que, devido à alegação de dificuldade de acesso aos arquivos contábeis digitais do consórcio por parte da impugnante, a autoridade fiscal diligentemente buscou, paralelamente ao procedimento fiscal, por documentos e informações relativos ao Consórcio Nova Tietê, TVF, fls. 865 e 866, na própria empresa líder.*

*Quanto à argüição de ofensa ao princípio da impensoalidade, sob o fundamento de que o fisco buscou recursos fora de sua competência e justificou seus atos por Órgãos que nem ao menos julgaram definitivamente a questão, fundamentando a culpa da impugnante em vieses midiáticos e de meras suposições, conforme citação do Item 5.8 do TVF, também não merece prosperar, pois, conforme já demonstrado neste relatório, a Fiscalização da Receita Federal do Brasil, muito embora de posse de fartos elementos produzidos pela CPMI do Congresso Nacional, pela Polícia Federal e pelo Ministério Público Federal, no âmbito da denominada operação Lava Jato, como são exemplos os depoimentos, as denúncias e mesmo as denominadas colaborações premiadas dos diversos atores, logrou produzir o seu próprio conjunto probatório, que indubitavelmente deu lastro para a apuração de irregularidades no âmbito da legislação tributária federal.*

*Rejeitam-se todas nulidades e alegações deste item.*

Desta forma, também afasto a alegação preliminar de ilegitimidade de passiva e de ofensa ao princípio da legalidade.

### **Da ausência de responsabilidade dos pagamentos feitos para a empresa declarada inidônea.**

Suscitou o impugnante que a inidoneidade da empresa "Legend" somente teria sido declarada em 2014, de forma que a fiscalizada não possuiria meios para apurar tal situação nos anos de 2010 e 2011, tampouco ferramentas coercitivas ou de fiscalização para apurar eventuais mudanças de endereços da empresa "Legend" ou de seus sócios, bem como não teria poderes para intervir diretamente em qualquer empresa, de forma que não poderia responder por suposta idoneidade que nem foi efetivamente comprovada.

Em primeiro lugar, a inidoneidade foi efetivamente comprovada nos autos.

A acusação foi fundamentada em documentos obtidos junto a Recorrente e sua parceira no consórcio a empresa Delta S.A., bem como de processos junto ao Ministério Público, Polícia Federal, Justiça Federal e até CPMI.

Quanto a alegação de que não poderia ser responsabilizada pelos pagamentos feitos para a empresa Legend, eis que a declaração de inidoneidade foi declarada apenas no ano de 2014 e as operações ocorreram nos anos de 2010 e 2011, também entendo que não deve ser provida.

Tenho para mim, que carece de fundamento a tese da Recorrente de que os efeitos da inidoneidade ocorrem somente após sua publicação, eis que a publicação é ato meramente declaratório, o qual concretiza a existência ou não de fato ou de direito de certa e determinada situação.

Dessa maneira, seguindo minha linha de raciocínio, o fato é que a nulidade da documentação sempre existiu e só foi descoberta pelo Fazenda Nacional em momento posterior, não podendo gerar efeitos jurídicos equivalentes a documentação válida. Seria contraditório do ponto de vista lógico-jurídico que ato jurídico de natureza declaratório gerasse efeitos *ex-nunc*. Os efeitos da declaração de inidoneidade só poderiam ser afastados da Recorrente na hipótese de ter sido comprovado nos autos sua boa-fé e a regularidade das operações, o que não foi feito.

Em relação à responsabilidade tributária, conforme os argumentos acima expostos, no presente caso ela só poderia ser afastada se a Recorrente tivesse comprovado sua boa-fé na relação comercial ora em análise, obrigação esta que não logrou êxito em fazer nos autos.

De resto, colaciono os argumentos e fatos descritos no v. acórdão recorrido para fundamentar meu voto.

*Informou a autoridade fiscal no TVF, fls. 908 a 910, que, em 09/12/2015, compareceram à sede da DRF Santos, os Senhores Gilson Louro Marchesini, sócio administrador da Impugnante, e Marco Antonio de Souza Crivei, procurador da empresa, quando esses representantes decidiram de forma espontânea emitir uma declaração, redigida de próprio punho pelo primeiro, na qual declararam que a LEGEND ENGENHEIROS ASSOCIADOS LTDA, não prestou serviços ao consórcio Nova Tietê, no período de 01/01/2010 a 31/12/2011.*

*Além disso, a fiscalização realizou diligências nos endereços informados pela LEGEND nos Cadastros da Receita Federal do Brasil, onde constatou que, além do espaço dos endereços visitados não ser suficiente para dar suporte à atividade operacional desenvolvida pela por aquela empresa, quando da análise dos débitos efetuados nas contas bancárias, não foram encontrados pagamentos para sua manutenção operacional, tais como, TVF, fl.898:*

*“pagamentos a funcionários ou prestadores de serviços pessoa física, aluguel de máquinas e equipamentos, aluguel de espaços físicos, pagamentos de luz, água, telefone, pagamentos a escritórios de contabilidade. Também não se localizou alguns pagamentos que são extremamente necessários e básicos para que uma empresa de locação de máquinas e equipamentos possa funcionar, tais como, compra de combustíveis, peças e acessórios para manutenção das máquinas e equipamentos, pagamento de mecânicos de manutenção ou empresas especializadas neste tipo de prestação de serviços, pagamentos de transporte de equipamentos, pagamentos de IPVA ou licenciamento de veículos, etc”*

*Com efeito, conforme cabalmente demonstrado no TVF, a impugnante **não apresentou prova da efetiva prestação dos serviços**, os quais, como contratante, afirmou terem sido executados por essa empresa, a despeito de alegar que existiriam notas fiscais, contratos de prestação de serviços e os comprovantes de pagamento.*

*Ademais, restou comprovado que as Notas Fiscais emitidas pela empresa LEGEND ENGENHEIROS ASSOCIADOS LTDA- EPP eram documentos inidôneos, pois foram emitidas por pessoa jurídica que nunca possuiu existência de fato, apesar de constituída formalmente, cuja inscrição no CNPJ foi considerada e declarada inapta, sendo posteriormente baixada no cadastro da Receita Federal do Brasil, por meio do ato Declaratório Executivo - ADE nº 190, da DRF Barueri, publicado no Diário Oficial da União de 03/07/2014.*

Desta forma, afasto a alegação de que não poderia ser responsabilizada pelos pagamentos feitos a empresa Legend, posteriormente declaradas inexistente de fato, bem como a respectiva documentação declarada inidônea.

### **Mérito:**

#### **Glosa de despesas e exigência de IRRF relativo a pagamento sem causa.**

Em relação a acusação de que reduziu indevidamente o lucro líquido dos anos de 2010 e 2011, mediante a apropriação de despesas não comprovadas, com reflexos na apuração do IRPJ e CSLL, e, tampouco, contra a exigência de IRRF, resultantes de operações não comprovadas ou sem causa, decorrentes de pagamentos fictícios (pagamentos sem causa), vejamos.

Em relação a autuação concomitante de glosa de despesas/custos com a exigência de IRRF devido a pagamento sem causa, este Relator firmou entendimento de que não é possível a exigência das duas autuações ao mesmo tempo.

Para fundamentar meu voto utilizo os argumentos do D. Conselheiro Lucas Bevilacqua preferidos no acórdão 1402-003.342.

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, entendo ser 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 procederia 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.

E caso meus pare entendem que a infração relativa ao IRRF deve ser mantida, então voto por converter em diligência o julgamento do Recurso Voluntário, para verificar se houve ou não recolhimento do IR pelos beneficiários do pagamento.

E caso se verifique que ocorreu o pagamento do IRRF, deve ser retirado tal valor da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Quanto a infração relativa a glosa dos custos deduzidos da apuração do lucro real do IRPJ e da CSLL relativos as operações de alugueis de equipamentos da Legend Engenharia Ltda, da qual toda a documentação e pagamentos foram considerados inidôneos devido a inexistência de fato da empresa, como a Recorrente não apresenta argumentos de defesa e tal irregularidade restou devidamente comprovada nos autos, entendo que deve ser mantida.

#### **MULTA QUALIFICADA:**

Em relação a multa qualificada, por coerência, entendo que a parte relativa ao IRRF deve ser excluída.

Caso não seja este o entendimento desta C. Turma, então entendo que na hipótese de a diligência comprovar que foi feito o recolhimento do IRRF, tal montante deve ser excluído da multa.

Em relação ao restante dos créditos mantidos relativos a glosa de despesa, voto por manter a multa qualificada.

Em relação a multa qualificada, entendo que os fatos e as provas constantes nos autos descrevem que a conduta da Recorrente se enquadra com o descrito nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

De resto, acompanho o decidido no v. acórdão recorrido.

*Sustentou o suplicante que, devido ao fato de não ter restado configurado a existência de dolo, ficaria desconexa a aplicação da Multa qualificadora, dada a sua boa-fé, e que, por ser subjetiva a responsabilidade na esfera tributária, tal imputação caracterizaria ato discricionário vedado pelo Princípio da Estrita Legalidade Tributária.*

*Em sentido oposto, salientou a autoridade fiscal que os fatos revelados nos autos implicaram na prática de crime contra a ordem tributária, em tese, devido à ocorrência de pagamentos simulados, em vista da prestação de serviços, por parte da*

*LEGEND ENGENHEIROS ASSOCIADOS LTDA, que efetivamente não ocorreram.*

*Não assiste razão ao contribuinte, pois outra não poderá ser a conclusão, se não a de que todos os contratos celebrados com a mencionada empresa são ideologicamente falsos, autorizando não só a glosa dessas despesas, para fins de apuração do lucro líquido, ponto de partida tanto para a obtenção da base de cálculo do IRPJ como da CSLL, mas também a aplicação da multa de ofício qualificada, uma vez que a situação retrata efetivamente caso de **fraude** (além de **sonegação e conluio**), cujo conceito está estampado no art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, verbis:*

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

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

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

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

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

*A conduta da fiscalizada se amolda, indubitavelmente, ao conceito de fraude, na medida em que agiu de forma dolosa no sentido de impedir a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, reduzindo indevidamente o montante desses tributos, ao criar despesa sabidamente fictícia.*

*Presente, portanto, a conduta tipificada na Lei nº 4.502/64, cabível a qualificação da multa de ofício promovida pela autoridade fiscal, com fulcro no art. 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, verbis:*

*"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)*

*(...)*

---

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)" (negrito)*

*Registre-se que a jurisprudência administrativa tem confirmado a aplicação da multa qualificada quando restar demonstrado que o contribuinte se apropriou de despesas fictícias, na medida em que se encontram lastreadas em documentação comprovadamente inidônea.*

*Idêntico raciocínio se aplica à multa qualificada sobre o IRRF, uma vez que aquele tributo foi apurado em razão de pagamentos decorrentes dessas mesmas operações não comprovadas ou sem causa.*

*Veja-se, sobre o tema, o precedente abaixo do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes:*

**MULTA QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – DESPESAS FICTÍCIAS – MAJORAÇÃO DE DESPESAS EXISTENTES – CONLUIO COM O CONTADOR – PROCEDÊNCIA** – É justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Comprovado que o contribuinte, reiteradamente, criou despesas fictícias ou majorou despesas existentes, tudo aliado ao conluio com o contador responsável pelo preenchimento da declaração, é de se manter a qualificação da multa de ofício. Recurso voluntário provido parcialmente. (*1º Conselho de Contribuintes - ACÓRDÃO 106-17.132, em 10.10.2008. Publicado no DOU em 18.12.2008*)

**MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - SÚMULA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ** - A utilização de documentos inidôneos para a comprovação de despesas, principalmente quando existe Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz em relação ao emitente dos comprovantes, caracteriza o evidente intuito de fraude e determina a aplicação da multa de ofício qualificada. (*1º Conselho de Contribuintes - ACÓRDÃO 104-22.754, em 18.10.2007. Publicado no DOU em 20.02.2009*)

.....  
.....

**MULTA DE 150% DESPESAS CONTABILIZADAS EM NOME DE PESSOAS JURÍDICAS INEXISTENTES. FALSIDADE DOCUMENTAL** - Procede a aplicação da multa qualificada de 150%, tal o evidente intuito de fraude que se revela na utilização de documentos falsos para encobrir os reais beneficiários de despesas contabilizadas em nome de pessoas jurídicas inexistentes. (*1º Conselho de Contribuintes - ACÓRDÃO 103-22.937, em 28.03.2007. Publicado no DOU em 24.03.2008*)

*Quanto à Representação Fiscal Para Fins Penais, nos termos da Portaria RFB nº 2439 de 21 de dezembro de 2010, é dever de ofício da autoridade tributária indicar a ocorrência do dolo, em tese, quando encontrado no âmbito do procedimento administrativo, cuja competência para caracterização efetiva desse dolo pertencem ao Ministério Público e ao Poder Judiciário, não cabendo a esta instância de julgamento proferir juízo relativo à existência ou não de crime contra a ordem tributária.*

*De se rejeitar, portanto, todas as alegações da impugnante nesse item.*

Também afasto a alegação da Recorrente de que a multa aplicada ao caso seria confiscatória e que por isso afrontaria os princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade previstos no art. 150, inciso IV da CF/88, por entender que esta E. Corte Administrativa não tem competência para analisar constitucionalidade de lei.

Pelo exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço do Recuso Voluntário e dou parcial provimento para afastar a exigência de IRRF relativo ao pagamento sem causa.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves

## 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.

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

Quanto ao lançamentos de IRRF sobre pagamentos sem causa, entende-se que há 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).

Destaca-se que tal matéria tem suscitado alguns debates neste Carf, havendo, no geral, duas posições divergentes.

Acompanho os que entendem e se posicionam que a glosa de despesas e a exigência de IRRF tratam-se de exigências distintas, mesmo que derivadas dos mesmos fatos.

O IRPJ e a CSLL são exigidos por decorrência legal da glosa de despesas inexistentes que afetam diretamente a base tributável apurada pela pessoa jurídica.

O IRRF, de outra parte, decorre da previsão legal de que não correspondendo os pagamentos às operações indicadas nos documentos fiscais, mas a finalidade diversa, no caso concreto, a pagamentos sem causa, resta afastada a causa indicada nos documentos que lhe deram suporte, respondendo a fonte pagadora pelos tributos devidos pelos beneficiários.

O artigo 44 da Lei nº 8.541/92 citado pela recorrente, verifica-se que foi editado num contexto em que os lucros apurados pelas pessoas jurídicas quando distribuídos aos sócios e acionistas eram tributados e em que determinadas situações eram considerados como distribuição disfarçada de lucros, sujeitas à tributação exclusiva na fonte.

É com este pano de fundo que o PN. CST nº 4/94 analisou a continuidade da vigência ou não do art. 8º do DL. nº 2065/1983, em face do art. 35 da Lei nº 7.713/1988, que instituiu o Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido.

Este é o objeto do referido parecer que, *en passant*, aborda a incidência do IRRF, com base no art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83 e no art. 44 da Lei nº 8.541/92, sobre a receita omitida ou diferença verificada na determinação do lucro líquido, em decorrência de procedimentos irregulares de distribuição de valores aos sócios.

Naquele contexto, me parece bastante razoável que não se cogitasse da tributação exclusiva na fonte dos lucros considerados automaticamente distribuídos aos sócios e ao mesmo tempo fosse aplicada, no caso de glosa de custos e despesas consideradas inidôneas, a cobrança do IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiários cuja origem não fosse identificada, pois configuraria, claramente, uma exigência em duplicidade.

O art. 61 da Lei nº 8981/1995, por sua vez, é mais abrangente e alcança todos os pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou cuja operação ou causa não é comprovada, independente de quem seja o real beneficiário dele (sócios/acionistas ou terceiros, contabilizados ou não), elegendo a pessoa jurídica responsável pelo pagamento efetivamente comprovado com responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, presumindo-se que assumiu o ônus pelo referido pagamento. É o que se extrai do dispositivo em questão, *in verbis*:

*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.*

No mesmo sentido da aplicabilidade do dispositivo, transcrevo o voto vencedor da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa, no Acórdão nº 1101-000.825, *in verbis*:

*O presente voto expressa os fundamentos para manutenção das exigências de IRRF, uma vez que restou vencido o I. Relator em sua proposta de exoneração de tais créditos tributários.*

*Argumentou o I. Relator que os lançamentos de IRPJ e CSLL aqui veiculados não poderiam coexistir com o lançamento de IRRF em razão dos mesmos pagamentos glosados na apuração daqueles tributos, reportando-se a julgados deste Conselho que somente admitem a exigência de IRRF desde que o mesmo fato/valor que servir de base, não caracterize hipótese de redução do lucro líquido, quer por receita omitida, quer por glosa de custos e/ou despesas, situações tipicamente submetidas ao IRPJ segundo as normas pertinentes à tributação pelo lucro real, em razão de disposição legal específica aplicável nesta segunda hipótese, veiculada no art. 44 da Lei nº 8.541/92.*

*Isto porque, como demonstrado no voto do I. Relator, o art. 44 da Lei nº 8.541/92 determinava a exigência de IRRF à alíquota de 25% nos casos de redução indevida do lucro líquido,*

*presumindo de forma absoluta que esta diferença fora automaticamente recebida pelos sócios.*

*Todavia, a dúvida acerca da aplicabilidade do art. 61 da Lei nº 8.981/95 somente existiria, na forma exposta, enquanto vigente o art. 44 da Lei nº 8.541/92, revogado pela Lei nº 9.249/95. A partir daí (como é o caso destes autos), ausente a presunção legal de distribuição daqueles valores aos sócios, nenhum impedimento existiria para a caracterização da hipótese fixada no art. 61 da Lei nº 8.981/95, que na verdade parte do fato provado de entrega de recursos a um terceiro não identificado, ou por razões não demonstradas, e erige a presunção, apenas, de que tais rendimentos seriam passíveis de tributação na pessoa do beneficiário.*

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

Em outras palavras, a incidência do IRPJ decorrente de uma despesa que não reúne os requisitos legais para sua dedutibilidade não converte esta parcela em rendimento da própria da pessoa jurídica, a dispensar a incidência que poderia existir em desfavor do beneficiário do pagamento. É certo que a base de cálculo do IRPJ resta majorada e, por consequência, há renda tributável no seu sentido próprio, qual seja, resultado líquido de acréscimos e decréscimos patrimoniais num mesmo período de apuração. Mas este resultado líquido não se confunde com o conceito de rendimento, acréscimo individualmente auferido, no caso, por outro sujeito passivo, em razão de uma operação específica, que poderia sujeitar-se a tributação isolada, a qual é presumida pela lei em razão da omissão de informações por parte da fonte pagadora.

Como destacado acima, tal tributação aplicada de IRRF nos autos é por conta de rendimento sem causa, independente de todos os beneficiários estarem identificados. A previsão legal do IRRF incide em duas situações distintas e autônomas: i) no caso de pagamento a beneficiário não identificado; e/ou ii) no caso de pagamentos efetuados sem causa ou operação comprovadas. São hipóteses distintas e autônomas.

Igualmente, não procede a alegação de que seria necessário o abatimento dos valores já pagos pelos beneficiários dos pagamentos que estão sendo glosados, pois como visto, os fatos geradores do IRRF e do IRPJ/CSLL são distintos. No caso, a recorrente, sobre o IRRF, é responsável tributária, e não contribuinte, e o dispositivo que abarca tal imputação é clara no sentido de que a incidência do IRRF se dá exclusivamente na fonte.

Quanto à alegação de que o IRRF do art. 61 da Lei nº 8.981/1995 teria caráter sancionatório, de natureza punitiva, o que obstaria a incidência de multa qualificada sobre os valores a ele referentes, sob pena de *bis in idem*, não prospera. O IRRF se trata de um tributo,

com fato gerador definido e distinto do IRPJ, o que não teria sentido sustentar que haveria impossibilidade de cumulação com a multa qualificada.

### **Conclusão**

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de IRRF motivados por pagamento sem causa, o que já foi acatado pelo colegiado, nos termos supracitados.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias