



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.720016/2018-70
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.593 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2023
Recorrente RODOBENS NEGÓCIOS E SOLUÇÕES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2023

IMPUGNAÇÃO. TEMPESTIVIDADE. NULIDADE DO ACÓRDÃO QUE NÃO A ANALISOU.

Considerando que a impugnação do responsável é tempestiva, deve-se determinar o retorno dos autos para que a DRJ profira acórdão integrativo, cuja análise se volte para os argumentos de defesa constantes da impugnação não analisada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento à alegação de tempestividade de apresentação da Impugnação pelo Sr. Waldemar Verdi Júnior, devendo os autos retornarem à DRJ de origem para que seja proferido acórdão integrativo do anterior, acerca de sua responsabilidade tributária.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1301-006.593 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16004.720016/2018-70

Relatório

Por bem reproduzir os fatos, transcrevemos inicialmente o relatório constante do acórdão recorrido, produzido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (“DRJ/CGE”), o qual será complementado ao final (fls. 5972/5990 do *e-processo*):

OBJETO

Trata o presente processo da impugnação apresentada por RODOBENS NEGÓCIOS E SOLUÇÕES LTDA., CNPJ 11.794.489/0001-37; da impugnação conjunta apresentada por RODOBENS ADMINISTRADORA E CORRETORA DE SEGUROS LTDA., CNPJ 53.215.653/0001-54; RODOBENS ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA., CNPJ 51.855.716/0001-01; RODOBENS VEÍCULOS COMERCIAIS CIRASA S.A., CNPJ 59.970.624/0001-84; RODOBENS COMÉRCIO E LOCAÇÃO DE VEÍCULOS LTDA., CNPJ 65.993.453/0001-01; e BANCO RODOBENS S.A., CNPJ 33.603.457/0001-40; da impugnação apresentada em por EDUARDO RODRIGUES ROCHA, CPF 162.561.008-40; e da impugnação cm 24 laudas apresentada por WALDEMAR VERDI JÚNIOR, CPF 056.374.498-72, todos contra o auto de infração de lis. 5129, fundamentado no termo fiscal de fls. 5057.

AUTO DE INFRAÇÃO

O crédito tributário exigido está discriminado no auto de infração, seguido da descrição dos fatos e enquadramento legal:

Imposto de Renda Retido na Fonte	477.315,82
Juros de Mora	210.130,92
Multa Proporcional	715.973,72
Crédito Tributário	1.403.420,46

Descrição dos fatos e enquadramento legal

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto n "3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

RENDIMENTOS DO TRABALHO - REMUNERAÇÃO INDIRETA INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA EXCLUSIVO NA FONTE SOBRE REMUNERAÇÃO INDIRETA

Imposto de Renda Exclusivo na Fonte incidente sobre remunerações indiretas pagas por RODOBENS NEGÓCIOS E SOLUÇÕES LTDA. CNPJ Nº 11.794.489/0001-37, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, nos valores abaixo especificados.

Base de cálculo conforme parágrafo 3º , artigo 61, da Lei n º 8.981/95. Vide ainda Termo de Verificação Fiscal, o qual é parte integrante do presente Auto de Infração. Base de cálculo conforme parágrafo 3º, artigo 61, da Lei nº 8.981/95.

Vide ainda Termo de Verificação Fiscal, o qual é parte integrante do presente Auto de Infração.

[valores constantes das fls. 5134] *Enquadramento Legai*

Art. 74, inciso I e parágrafo 2º da Lei nº 8.383/91, combinado com parágrafo 1º do artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Arts. 622 e 675 do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

SUJEITOS PASSIVOS

O lançamento foi efetuado em desfavor da empresa RODOBENS NEGÓCIOS E SOLUÇÕES LTDA., CNPJ 11.794.489/0001-37.

Foram responsabilizados solidariamente, nos termos do art. 124, inc, I, da Lei 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN: RODOBENS ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA., CNPJ 51.855.716/0001-01; RODOBENS VEÍCULOS COMERCIAIS CIRASA S.A., CNPJ 59.970.624/0001-84; RODOBENS COMÉRCIO E LOCAÇÃO DE VEÍCULOS LTDA, CNPJ 65.993.453/0001-01; RODOBENS ADMINISTRADORA E CORRETORA DE SEGUROS LTDA, CNPJ 53.215.653/0001-54; e BANCO RODOBENS S.A., CNPJ 33.603.457/0001-40.

Foram responsabilizados solidariamente nos termos dos arts. 124 e 135 do CTN: WALDEMAR VERDI JÚNIOR, CPF 056.374.498-72 e EDUARDO RODRIGUES ROCHA, CPF 162.561.008-40.

RELATÓRIO FISCAL

Relatou a Autoridade Fiscal que a remuneração pelo trabalho de administradores, diretores, gerentes e seus assessores das empresas do segmento financeiro e automotivo do conglomerado autodenominado EMPRESAS RODOBENS, especialmente a remuneração pelo êxito no alcance de metas, foi feita por meio da interposição da pessoa jurídica ER CONSULTORIA LTDA, cujo único sócio administrador e titular de mais de 99% das quotas era o Sr. EDUARDO RODRIGUES ROCHA, também diretor-presidente da RODOBENS NEGÓCIOS E SOLUÇÕES LTDA., membro do conselho de administração e diretor-geral do BANCO RODOBENS SA.

Conforme esclarecimentos prestados pelas seis empresas do conglomerado RODOBENS, a saber, ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA, RODOBENS VEÍCULOS COMERCIAIS CIRASA SA, RODOBENS COMÉRCIO E LOCAÇÃO DE VEÍCULOS LTDA., RODOBENS COMÉRCIO E LOCAÇÃO DE VEÍCULOS LTDA., RODOBENS ADMINISTRADORA E CORRETORA DE SEGUROS LTDA e BANCO RODOBENS SA, estas contrataram a ER CONSULTORIA LTDA. para prestação de serviços, que não foram comprovados com "projetos, cronogramas, atas de reuniões, memoriais, pareceres, relatórios" ou documentos similares, apenas foram apresentadas as notas fiscais e um "Termo de aceite de serviços, apuração de resultados e quitação aos contratos de prestação de serviços de consultoria", no qual eram estabelecidos a data e o valor que cada contratante deveria pagar a título de "honorários de êxito".

Os serviços prestados seriam de implementação de um plano elaborado pela GRADUS CONSULTORIA DE GESTÃO LTDA, à qual o Sr. EDUARDO RODRIGUES ROCHA prestava

serviços, vindo ele, posteriormente, tornar-se diretor-presidente da *holding* RODOBENS e constituir a ER CONSULTORIA LTDA, detendo mais de 99% das quotas e sendo o único a retirar *pro labore* durante toda sua existência.

Adicionou a Autoridade Fiscal que a ER CONSULTORIA não dispunha de estrutura empresarial, não contratou empregados ou serviços, exceto de contabilidade, distribuiu lucros aos sócios de forma antecipada e desproporcional, cujos critérios não foram estabelecidos no contrato social.

Quanto às pessoas que integrantes da ER CONSULTORIA que prestaram os serviços, informou o Sr. EDUARDO RODRIGUES ROCHA que todos os sócios prestaram os serviços discriminados nas notas fiscais, notando a Autoridade Fiscal que à exceção do Sr. EDUARDO, os demais sócios não tiveram retirada *pro labore* e não foram esclarecidos os critérios de participação nos lucros de cada um dos sócios.

Após considerações sobre a exclusividade dos supostos serviços prestados ao GRUPO RODOBENS, ausência de relato de experiência profissional na ER CONSULTORIA por parte dos seus sócios, montante valores distribuídos a título de lucro, especificou a Autoridade Fiscal a respeito da multa de ofício aplicada:

Nos termos do parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, o percentual de multa de ofício aplicado em todos os lançamentos foi de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor da contribuição ou do imposto lançados.

(...)

O ajuste doloso entre as pessoas físicas e jurídicas para a redução indevida de tributos está cabalmente demonstrado pelos fatos anteriormente narrados, tais como na constituição da ER CONSULTORIA em nome de EDUARDO e de FABIO VAS ALLO ao mesmo tempo em que ambos foram contratados para a função de administradores da RODOBENS NEGÓCIOS AUTOMOTIVOS LTDA, nome posteriormente alterado para RODOBENS NEGÓCIOS E SOLUÇÕES LTDA; e na emissão pela ER CONSULTORIA de NFs exclusivamente para as empresas RODOBENS num período de mais de cinco anos.

Mas o ajuste doloso salta aos olhos quando observamos a primeira alteração contratual da Rodobens Negócios Automotivos Ltda, nome posteriormente alterado para Rodobens Negócios e Soluções Ltda, e a primeira alteração contratual da ER Consultoria Ltda. Ambas as alterações contratuais, firmadas num intervalo de tempo inferior a um mês, tinham as mesmas testemunhas e o mesmo advogado, sendo que este, o Sr. VÍTOR CESAR BONVINO, era sócio da RODOBENS NEGÓCIOS E SOLUÇÕES LTDA, da PARÁ A UTOMÓ VEIS LTDA e da RODOBENS ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA.

Tratou da responsabilidade solidária das empresas do GRUPO RODOBENS:

Todas as pessoas jurídicas abaixo relacionadas, integrantes do segmento "financeiro e automotivo" do grupo RODOBENS, fizeram pagamentos à pessoa jurídica interposta ER CONSULTORIA LTDA à título de prestação de serviço de consultoria, mas que de fato constituíam remuneração indireta a administradores, diretores, gerentes e seus assessores.

(...)

Conforme contratos e respostas apresentados em atendimento às intimações fiscais, a suposta remuneração variável devida a ER Consultoria era calculado em razão do

alcance de resultados globais do segmento "financeiro e automotivo " do grupo Rodobens.

Ao final de 2014, o valor global da remuneração variável foi dividido em três partes designais e atribuídas a pessoas jurídicas distintas, sem especificação do critério utilizado nessa divisão. A denominada quitação foi então realizada por apenas três pessoas jurídicas, RODOBENS ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA, PARÁ AUTOMÓVEIS LTDA e RODOBENS ADMINISTRADORA E CORRETORA DE SEGUROS LTDA, mas estendida a todas as pessoas jurídicas do grupo Rodobens.

(...)

Diante do acima exposto, o interesse comum de que trata o art. 124,1, do Código Tributário Nacional está plenamente configurado entre as pessoas jurídicas relacionadas na tabela 14 supra, o que implica na responsabilidade tributária solidária entre elas.

Da responsabilidade dos Srs. EDUARDO RODRIGUES ROCHA e WALDEMAR VERDI JÚNIOR:

Consoante artigo 1.011 do Código Civil e 153 da Lei nº 6404/1976 (Lei das S.A.), o administrador deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios. Não há proibição na montagem de esquema fraudulento para escamotear remuneração de executivos do grupo empresaria! a fim de beneficiar ilicitamente pessoas jurídicas e pessoas físicas.

Com fulcro no artigos 124, I, e. 135, III, do CTN, EDUARDO RODRIGUES ROCHA também deve responder solidariamente pelos créditos tributários ora constituídos, pois, na condição de diretor presidente da RODOBENS NEGÓCIOS E SOLUÇÕES LTDA (holding do segmento "financeiro e automotivo" do grupo Rodobens), membro do conselho de administração e Diretor Geral do BANCO RODODENS S.A, além de procurador de diversas outras pessoas jurídicas do grupo, teve atuação decisiva na prática dos fatos geradores e foi um dos principais beneficiados pelo esquema que escamoteou sua própria remuneração.

O Sr. WALDEMAR VERDI JÚNIOR, CPF 056.3 74.498-72, era diretor-presidente e membro do conselho de administração da GVHOLDING S.A, a qual controlava direta ou indiretamente as pessoas jurídicas listadas na tabela 14; era presidente do conselho de administração da Rodobens Negócios e Soluções Ltda; membro do conselho de administração do Banco Rodobens S.A., da Rodobens Administradora e Corretora de Seguros Ltda e da Rodobens Veículos Comerciais C ir asa S.A.; bem como sócio de Rodobens Administradora de Consórcios Ltda (que elegia os diretores), em suma, possuía poder de gestão sobre todas as pessoas jurídicas listadas na tabela 14 à época dos fatos-geradores. Ao conselho de administração da holding do segmento "financeiro e automotivo", cuja presidência o Sr. Waldemar ocupava, competia "eleger e destituir Diretores ", "fixar honorários e gratificações à Diretoria", "examinar os balanços e balancetes, assim como os planos financeiros", "aprovar a assinatura de contratos, operações ou acordos entre a Sociedade, de um lado, e terceiros de outro lado, em valor individualmente igual ou superior a R\$2.000.000,00 (dois milhões de reais), com exceção dos contratos operacionais" etc. Ainda na qualidade de presidente do conselho de administração da Rodobens Negócios e Soluções Ltda, atuava no estabelecimento das metas que influenciavam o cálculo da remuneração variável dos executivos, o que é parte do esquema fraudulento. Portanto o Sr. Waldemar Verdi Júnior deve responder solidariamente pelo crédito tributário ora constituído em decorrência do esquema fraudulento, nos termos do art. 124,1, e art. 135, EI, do CTN.

E da responsabilidade tributária por sucessão de RODOBENS COMÉRCIO E LOCAÇÃO DE VEÍCULOS LTDA.:

A pessoa jurídica RODOBENS COMÉRCIO E LOCAÇÃO DE VEÍCULOS LTDA, CNPJ nº 65,993.453/0001-01, incorporou a pessoa jurídica PARA A UTOMÓ VEIS LTDA, CNPJ nº 74.386.137/0001-62, em 31/01/2015. Nos termos do artigo 129 e 132 do CTN, a incorporadora é responsável pelos créditos tributários ora constituídos de ofício relativos aos pagamentos realizados pela incorporada para a ER CONSULTORIA LTDA. O lançamento é feito em desfavor da incorporadora, uma vez que a incorporada não mais apresenta personalidade jurídica.

Por fim, tratou da representação fiscal para fins penais.

DATA DE CIÊNCIA E IMPUGNAÇÃO

O quadro a seguir resume as datas de ciência e de apresentação das impugnações:

Sujeito Passivo	Data de Ciência	Data de Impugnação
RODOBENS VEICULOS COMERCIAIS CIRASA S.A.	28/02/2018	28/03/2018
RODOBENS ADMINISTRADORA DE CONSORCIOS LTDA	01/03/2018	30/03/2018
RODOBENS NEGOCIOS E SOLUCOES LTDA	01/03/2018	30/03/2018
BANCO RODOBENS S.A.	28/02/2018	28/03/2018
RODOBENS COMERCIO E LOCAÇÃO DE VEICULOS LTDA	01/03/2018	30/03/2018
RODOBENS ADMINISTRADORA E CORRETORA DE SEGUROS LTDA	01/03/2018	30/03/2018
EDUARDO RODRIGUES ROCHA	07/03/2018	05/04/2018
WALDEMAR VERDI JUNIOR	06/03/2018	12/04/2018

IMPUGNAÇÃO DA AUTUADA

A autuada apresentou impugnação na qual, após qual ficou-se, fazer histórico de sua criação e evolução empresarial, explicitar a intenção, não concretizada, de abrir o capital do GRUPO RODOBENS, relatar as providências para tanto, apresentou os seguintes pontos de discordância relevantes para solução da lide:

- i. Decadência do direito do Fisco lançar a exigência relativa a fato gerador em tese ocorrido em janeiro de 2013, já que a ciência do lançamento se deu em 28/02/2018, nos termos do § 4º, art. 150, CTN, aplicável em razão de ter havido recolhimento antecipado de imposto de renda retido na fonte a qualquer título e ausência de circunstâncias que levassem à aplicação do art. 173, I do CTN;
- ii. A autuação decorre de suposições não condizentes com a realidade dos fatos, em que foi dada ênfase a algumas circunstâncias que de modo algum desqualificam a contratação da HR CONSULTORIA;
- iii. A contratação da ER CONSULTORIA teria sido legítima, pois visou implementar projeto de gestão corporativa anteriormente elaborado pela GRADUS CONSULTORIA DE GESTÃO, era temporária, por dois anos, prorrogada por mais dois anos, havendo outras contratações da mesma natureza, a exemplo da MISAWA CONSULTORIA E REPRESENTAÇÕES LTDA;
- iv. Atestaria a legitimidade da própria ER CONSULTORIA o fato que, desde sua constituição até sua dissolução foi integrada por um total de oito sócios com larga experiência em consultoria de gestão empresarial, todos eles ex-sócios da GRADUS, com objetivo de implementar o projeto por ela desenhado, no sentido de profissionalização do grupo, A consequente contratação do Sr. Eduardo Rodrigues Rocha visou criar uma imagem de solidez e confiabilidade, bem como de outros executivos, em quantidade significativa, que nenhuma relação tinham com a consultoria, e nem todos seus integrantes foram contratados pelo Grupo Rodobens;

Prosseguiu argumentando que

O objetivo da ER CONSULTORIA era promover capacitação da organização, mediante o desenvolvimento de um novo modelo de gestão que assegurasse ciclos de melhoria contínua de performance, aumentando o valor de mercado das empresas do grupo, notadamente daquelas do segmento "financeiro e automotivo", de modo a viabilizar, afinal, o planejado IPO, tal como desenhado e sugerido no estudo da GRADUS.

Para isso, em junho de 2010, a ER CONSULTORIA firmou contrato de prestação de serviços com as empresas do grupo Rodobens cujo objeto consistia na "consultoria de gestão empresarial, incluindo a análise, elaboração, implantação e acompanhamento do redesenho organizacional das contratantes (...)

E que o papel da contratada seria, conforme contrato e anexos,

- *instituição de sólido modelo de governança corporativa no grupo, mediante nomeação de conselheiros independentes para o Conselho de Administração, criação ou contratação de auditorias internas e externas, criação de comitês de risco e melhoria na comunicação;*

- *investimento em processos e sistemas que assegurassem controle e confiabilidade das informações;*

- *desenvolvimento e implementação de sistema de remuneração no grupo destinado a aumentar a produtividade e reter profissionais qualificados;*

- *contrafação de novos diretores e executivos habilitados para empreender os esforços necessários à operacionalização do projeto e aptos a interagir com o mercado;*

- *redução do quadro de **funcionários**, sem perda de eficiência e qualidade, mas com diminuição significativa de custos e despesas; e -enxugamento de pessoas jurídicas do grupo em operação, não para eliminação de setores de atuação, mas para sua unificação ou maior concentração, reduzindo gastos e permitindo, afinal, que uma única empresa concentrasse os investimentos do segmento "financeiro e automotivo".*

Aponta que reportagem da revista Exame atestou a consecução desses objetivos;

v. Argumenta que a remuneração com base no EBITDA foi adotada para todo o Grupo Rodobens, e não apenas para beneficiar a ERConsultoria, de forma alinhada com boas práticas de gestão;

vi. A autuada colaborou com o Fisco, apenas deixou de apresentar documentos quando esses não existiam por decorrência da própria legislação, a exemplo dos contratos de trabalho de diretores, que não estão sujeitos aos ditames do Decreto-lei n. 5452, de 1943(Consolidação das Leis do Trabalho - "CLT");

vii. De todo o narrado, incluindo histórico de contratação e demissão de executivos e a afirmação de que os executivos consultores receberam remuneração compatível com a de mercado e com a dos demais executivos que não eram sócios da ER CONSULTORIA, em suas funções dentro do GRUPO RODOBENS, conclui que

A análise e a correta interpretação desses fatos evidencia que a constituição da ER CONSULTORIA não se deu com o propósito de reduzir a tributação sobre a remuneração a que faziam jus os seus sócios na condição diretores, conselheiros ou empregados de empresas do grupo Rodobens, revelando, na verdade, que o serviço de consultoria desempenhado pela ER CONSULTORIA não equivalia, muito menos se

assemelhava, às funções exercidas pelos citados indivíduos nos cargos que ocupavam nas empresas do grupo Rodobens.

Considera comprovado que

a)O serviço da ER CONSULTORIA tinha como objetivo trazer ganhos de eficiência, produtividade e qualidade no grupo Rodobens, preparando-o para o IPO desenhado pela GRADUS, motivo pelo qual a contratação da referida empresa era temporária e por prazo certo;

b)O serviço da ER CONSULTORIA não correspondia, nem se assemelhava, às funções desempenhadas por seus ex-sócios nas posições de diretor, conselheiro ou empregado das empresas do grupo Rodobens, tanto que eles recebiam dividendos da ER CONSULTORIA pelo serviço de assessoria que executavam ao grupo Rodobens e também eram remunerados — de forma compatível com o mercado - pelas empresas do grupo a quem executam tarefas rotineiras e específicas, porém estratégicas, nas posições para as quais foram contratados ou nomeados.

K entende importante esclarecer que não há anormalidade no fato do Sr. EDUARDO RODRIGUES ROCHA ter exercido atividades no GRUPO RODOBENS sem ser remunerado, vez que era remunerado por pelo menos uma das empresas do grupo, o que é admitido pela legislação da previdência social e que não se sustenta a afirmação da Autoridade Fiscal no sentido de que os valores pagos a ER CONSULTORIA seriam contrapartida ao trabalho realizado sem remuneração;

viii. De todo o narrado, incluindo histórico de contratação e demissão de executivos e a afirmação de que os executivos/consultores receberam remuneração compatível com a de mercado e com a dos demais executivos que não eram sócios da ER CONSULTORIA, em suas funções dentro do GRUPO RODOBENS, conclui que

Os pagamentos feitos à ER CONSULTORIA remuneravam o trabalho preparatório do IPO. As funções de diretor, conselheiro ou empregado exercidas por ex-sócios da ER CONSULTORIA asseguravam a estes indivíduos remuneração específica, compatível com o mercado, paga em seu próprio nome, e não em nome da ER CONSULTORIA, ou de qualquer outra pessoa jurídica.

A descrição dos fatos tal como eles efetivamente ocorreram à época revela, de maneira cabal, que não se pode desconsiderar os serviços de assessoria na área de gestão empresarial, preparatórios do IPO originalmente idealizado, prestados pela ER CONSULTORIA à impugnante.

Nada foi escamoteado de ninguém, muito menos do fisco. Tudo estava declarado e foi exposto às claras às autoridades fiscais, por meio de declarações a elas entregues e em respostas às intimações fiscais. Não havia o que esconder, dada a correção e a legitimidade de todos os atos praticados à época.

ix. Assevera ainda inexistir amparo legal para a exação, vez que o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005 estabelece que a prestação de serviços de consultoria, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços sujeita-a tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, e que essas atividades já eram autorizadas pelo art. 55 da Lei nº 9.430, de 1996. Junta jurisprudência que entende aplicável ao caso;

x Defende a inaplicabilidade dos arts. 622 e 675 ao caso em exame, os quais só tem aplicação em casos de extrema incerteza, pois o beneficiário dos pagamentos é identificado pela própria Autoridade Fiscal, a ER CONSULTORIA, que foi contratada regularmente e cujas atividades não se confundiam com a de diretor, conselheiro ou empregados exercidas por seus sócios/cx-sócios, os quais foram também identificados e os respectivos pagamentos individualizados o que afasta totalmente a exigência do imposto retido na fonte -tudo com base em documentos apresentados pela Autuada e pelo Sr. EDUARDO RODRIGUES ROCHA, havendo contradição ao afirmar a Autuante que houve falta de sua individualização. Junta excerto de Solução de Consulta e jurisprudência que amparariam a tese de defesa;

xi. Argumenta pela impossibilidade de aplicação de multa de ofício conjuntamente com o art. 674 do RIR/99, por constituir dupla penalidade pelo mesmo fato, conforme jurisprudência que entende aplicável ao caso;

xii. Postula a redução da multa qualificada, pois a Autuante não indicou qual a conduta passível de enquadramento nas hipóteses da Lei nº 4.502, de 1964, a que alude o art. 44 da Lei nº 9.430, nem a ocorrência de qualquer conduta dolosa (sobre o que apresenta extensas lições doutrinárias), afirmando que

A despeito de afirmar que teriam ocorrido as condutas dos mencionados artigos, a fiscalização não tipifica especificamente qual conduta se enquadra em cada previsão legal. Ou seja, não há no TVF a indicação de qual conduta se encaixa em cada dispositivo legal. Essa observação, por si só, demonstra a falta de cuidado da fiscalização na acusação fiscal e, mais, já põe em xeque a própria credibilidade do trabalho fiscal.

(...)

A impugnante não logrou compreender, a partir da leitura dos dois únicos parágrafos que fundamentam a qualificação da multa, onde a fiscalização entreviu ajuste doloso entre as partes.

O agente do fisco teve toda a facilidade para o total conhecimento dos fatos, porque tudo estava sob seus olhos e nada foi escondido, donde é impossível se cogitar de dolo ou intuito fraudulento.

Ao contrário das situações de ludibrio e falseamento da realidade, pela ocultação ou dissimulação dos fatos, no caso em análise, tudo foi lisamente declarado tal como ocorreu, revelado á saciedade, de forma clara e cristalina.

No caso dos autos, tudo foi declarado e informado, inclusive no procedimento de fiscalização. Nada foi escamoteado.

(...)

Todos os documentos e informações que respaldam esses fatos, e que demonstram sua regularidade, foram disponibilizados ao fisco, juntamente com esclarecimentos solicitados pelo Sr. Agente Fiscal, e devidamente atendidos, previamente à autuação em foco.

Como se nota, na situação vertente, o agente do fisco teve toda a facilidade para o total conhecimento dos fatos, porque tudo estava sob seus olhos e nada foi escondido, donde é impossível se cogitar de dolo ou intuito fraudulento.

houve, portanto, no caso dos autos, evidência indisfarçada dos fatos e dos atos, como eles realmente foram, e como foram desejados.

c tampouco teria havido o não atendimento das intimações que ensejariam o agravamento da multa, reafirmando todos os fatos em que documentos não foram apresentados porque não seriam exigíveis. Por essas razões deveria ser afastada a qualificação da multa, conforme jurisprudência que entende aplicável ao caso;

Por fim, apresenta seus pedidos:

A única conclusão possível, que se obtém após a análise dos fundamentos da impugnação acima expostos, é no sentido de que ao auto de infração impugnado falta o necessário amparo legal que o justifique, seja pela decadência, seja porque a exigência fiscal não se conforma à realidade dos fatos e à legislação de regência da matéria.

Diante disto, a impugnante requer que, pelos fundamentos apontados, a defesa seja conhecida e integralmente provida, para o fim de determinar o cancelamento da exigência fiscal.

Caso assim não se entenda, o que se admite apenas para fins de argumentação, a multa de ofício deve ser reduzida ao seu patamar mínimo, afastando-se a indevida qualificação.

Ainda na remota hipótese de se entender pela manutenção da exigência fiscal ora combatida, deve ser afastada a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício, pois a lei somente prescreve a aplicação do referido encargo sobre as multas isoladas.

Realmente, o art. 61, "capul" e parágrafo 3", da Lei n. 9430, de 27.12.19967, somente autoriza a incidência de juros sobre débitos "decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal", sendo que os parágrafos 1º e 2º tratam minuciosamente do cálculo das multas sem prescrever a incidência de juros sobre elas.

Ora, em decorrência do art. 3º do Código Tributário Nacional, as multas não possuem natureza jurídica de tributo ou contribuição, o que, inclusive, é indisputada na doutrina e na jurisprudência.

Diante disso, não cabe a aplicação do art. 61 da Lei n. 9430, que não previu a incidência de juros sobre as multas, mas apenas sobre o valor do principal de tributos e contribuições.

Não bastasse a clareza da norma constante do art. 61 e seus parágrafos, que distinguem claramente quando são devidos juros, há na lei outra prova de que ela não determinou que a multa cobrada juntamente com os tributos seja acrescida de juros.

Essa prova está no parágrafo único do art. 43 da mesma Lei n.9430/968, que, quando tratou da incidência de juros sobre a multa cobrada isoladamente, determinou a incidência de juros sobre ela.

A comparação entre os dispositivos citados demonstra que a lei determina a cobrança de juros apenas sobre a multa isolada, que se constitui em crédito tributário principal, e não a determina sobre o valor da multa calculada proporcionalmente ao principal do tributo decido, pois é este que constitui o crédito tributário principal.

Para provar os fatos expostos, protesta o impugnante por todas as provas em direito admitidas, tais como a realização de diligências e a juntada de documentos, inclusive dos documentos cuja juntada não foi possível no exíguo prazo de defesa.

Em atenção ao disposto no art. 16, inciso V, do Decreto n. 70235, com redação dada pela Lei n. 11196, de 21.11.2005, o impugnante informa que não está questionando judicialmente a matéria discutida nestes autos.

IMPUGNAÇÃO DAS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIAS

As responsáveis solidárias apresentaram impugnação conjunta na qual, após qualificarem-se e resumir a autuação fiscal, discordam da solidarização a elas atribuída, trazendo extensa doutrina e jurisprudência que entendem aplicáveis ao caso, nos seguintes termos:

O fundamento legal utilizado pela fiscalização para atribuir responsabilidade às impugnantes foi o art. 124, inciso I, do CTN, (...)

(...)

Nos termos desse dispositivo, duas ou mais pessoas podem apresentar-se na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, obrigando-se cada uma delas pelo crédito tributário integral, quando houver, nos dizeres da lei, "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal".

Mas não é qualquer interesse tido por comum entre pessoas que pode justificar a responsabilidade em questão. A regra do art. 124 pressupõe que o interesse seja comum em relação ao fato gerador da obrigação tributária.

Segundo o entendimento dominante em doutrina e jurisprudência, para fins do disposto no inciso I do art. 124 do CTN, o interesse comum no fato gerador somente resta caracterizado nas situações em que pessoas figurem em um mesmo polo na relação jurídica descrita hipoteticamente em lei como fato gerador de determinado tributo.

(...)

Diferentemente disso, em situações nas quais o interesse comum se apresente apenas no plano econômico, não há como aplicar a solidariedade passiva em questão.

(...)

Ora, na presente situação, ainda que a autuação estivesse correta, o que se admite a título meramente argumentativo, não se pode admitir que as impugnantes sejam responsabilizadas por tributos supostamente devidos em razão de pagamentos efetuados pela [autuada], e cabentes exclusivamente a ela a título de serviços prestados pela ER CONSULTORIA a tal empresa.

(...)

Não se observa, nessa situação, o interesse comum na situação do fato gerador, eis que as impugnantes não participam da relação entre [a autuada], e ER CONSULTORIA, não podendo ser responsabilizadas pelos tributos eventualmente devidos em decorrência dessa relação.

(...)

Igualmente, o simples fato de todas elas terem contratado e remunerado a ER CONSULTORIA não faz nascer qualquer responsabilidade solidária entre elas. As contratações e os pagamentos eram independentes e individuais.

Também não tem lugar a afirmação do fisco de que a solidariedade se justificaria, uma vez que "Ao final de 2014, o valor global da remuneração variável foi dividido em três partes desiguais e atribuídas a pessoas jurídicas distintas, sem especificação do critério utilizado nessa divisão. A denominada quitação foi então realizada por apenas três pessoas jurídicas, RODOBENS ADMINISTRADORA DF CONSÓRCIOS LTDA, PARÁ AUTOMÓVEIS LTDA e RODOBENS ADMINISTRADORA E CORRETORA DE SEGUROS LTDA, mas estendida a todas as pessoas jurídicas do grupo Rodobens".

*Veja-se que a fiscalização **supõe** que o pagamento feito em nome de três empresas teria beneficiado todas as demais que contrataram serviços da ER CÔNSUL TORIA. Não há qualquer prova nos autos do que a fiscalização alega -o que não é sem razão, dado que a ilação fiscal é incompatível com a realidade dos fatos.*

(...)

É válido destacar que a fiscalização não intimou as impugnantes a esclarecer, em minúcias, como foram efetuados os cálculos que ampararam o pagamento do preço do serviço contratado (...) é esclarecido que o cálculo considera todas as áreas de negócios do grupo Rodobens, (...)o preço contratado entre as partes variava conforme a performance de cada segmento do grupo.

(...)

Por isso, é irrelevante, para fins de aferição de possível solidariedade, o fato de, em 2014, somente três empresas terem efetuado o pagamento do preço variável. Isto ocorreu porque o critério de remuneração contratado com a ER CÔNSUL TORIA, naquele período, só foi atingido pelas referidas empresas.

Como se vê, as suposições do fisco não encontram suporte na realidade dos fatos. Logo, não há qualquer vínculo, nexa, muito menos interesse comum que autorize a imputação de solidariedade ora debatida.

(...)

Em suma, não basta haver vinculação econômica entre pessoas para que se caracterize o interesse comum de que trata o art. 124, inciso I, do CTN, sendo indispensável que a vinculação se dê em relação ao fato gerador da obrigação tributária.

Não é o que ocorre no caso dos autos, pois, como já exposto, as impugnantes não participaram das situações que geraram os fatos geradores, eis que esses decorrem dos serviços prestados pela ER CONSULTORIA (...) [autuada] especificamente.

Por fim, apresentam seus pedidos:

A única conclusão possível que se obtém após a análise dos fundamentos da impugnação acima expostos, é no sentido de que não pode prosperar a responsabilização solidária das impugnantes. Requer-se, desse modo, o cancelamento da imputação de responsabilidade às impugnantes.

Em atenção ao disposto no art. 16, inciso V, do Decreto n. 70235, com redação dada pela Lei n. 11196, de 21.11.2005, as impugnantes informam que não estão questionando judicialmente a matéria discutida nestes autos.

Requerem, por fim, que as futuras intimações sejam feitas em nome de seus advogados devidamente constituídos através da anexa procuração, no endereço a seguir indicado: Rua Leopoldo Couto de Magalhães Jr., 758, 162 andar, 04542000, São Paulo - SP.

IMPUGNAÇÃO I>L EDUARDO RODRIGUES ROCHA EDUARDO RODRIGUES ROCHA apresentou impugnação na qual, após qualificar-se, resumir os fatos, reafirmar a efetiva prestação dos serviços, ausência de propósito de evasão de tributos, não omissão na entrega de documentos, a exemplo de contratos de trabalho, inaplicabilidade dos arts. 622 e 675 do RIR/99, impossibilidade de aplicar a multa agravada, por não comprovação das condicionan les legais para tanto e por constituir dupla penalidade com a exigência do imposto à alíquota de 35%, nos termos já defendidos pela autuada, apresentou os seguintes pontos de discordância em relação à autuação e sua responsabilização, argumentando que :

i. Inexistem em os requisitos legais para responsabilizar o impugnante com base no interesse comum nos fatos geradores, ou pela prática de ato com dolo, fraude, simulação ou contrário à lei, ao contrário, a contratação, a prestação de serviços e os pagamentos foram legítimos;

ii. A acusação fiscal não se sustenta, já que foram identificados os destinatários dos pagamentos feitos pela autuada, ou seja, não houve remuneração de beneficiários que não se podia ou não se possa identificar;

iii. A Autoridade Fiscal não apontou nenhum problema na contratação da GRADUS CONSULTORIA, que apresentou um plano a ser executado pela nova empresa ER CONSULTORIA, que veio ter por sócios alguns de seus ex-consultores da GRADUS, dentre eles o impugnante. Cita a composição societária, os objetivos da consultoria, o contrato de prestação de serviços firmado e as reportagens que trataram do assunto;

iv. Embora esses elementos demonstrassem cabalmente a existência da consultoria, a Autoridade Fiscal concluiu indevidamente, misturando informações, que a remuneração Ebitda citada na reportagem como sendo a dos executivos da RODOBENS referir-se-ia à remuneração da ER CONSULTORIA, cujos critérios eram estabelecidos pelo próprio impugnante. Ao contrário, a forma de remuneração foi generalizada e de acordo com as práticas de mercado, e os serviços de consultoria foram efetivamente prestados;

v. A contratação do impugnante também como diretor visava conferir imagem de confiança, credibilidade e segurança ao GRUPO RODOBENS, conforme também noticiado em reportagem nas Revistas Exame e Istoé, que também confirmaram todo o argumentado pelo impugnante;

vi. Os executivos contratados pelo GRUPO RODOBENS em sua maioria não tinham relação com a ER CONSULTORIA, e nem todos os sócios da consultoria foram contratados pelo grupo. Dos oito sócios, apenas dois foram contratados imediatamente e quatro tardaram a ser contratados, em posições que não se confundiam com a de consultoria;

vii. Os sócios da KR CONSULTORIA, quando contratados, fizeram jus a remuneração nos patamares de mercado e, anteriormente à contratação, não exerceram funções no GRUPO RODOBENS, apenas prestaram consultoria;

viii. A Autoridade Fiscal não procurou compreender as funções desempenhadas pela consultoria, pelo impugnante e pelos demais sócios, cabendo à primeira prover consultoria especializada para

alteração de processos, pessoas e planejamento, enquanto que ao diretor-presidente "mostrou-se 'indispensável no contexto da gestão interina (...) para consolidar a imagem e a estratégia do Grupo (...)' e o exercício 'das funções de diretor, conselheiro ou empregado desempenhada por sócios da ER Consultoria se justificou pela necessidade de capacitação das empresas do Grupo no desempenho de cargos específicos e rotineiros, porém estratégicos para o objetivo que se buscava'", sempre em caráter interino, no caso da consultoria, por dois anos, prorrogado por mais dois anos e, no caso dos sócios, houve quem exercesse as funções por curto espaço de tempo e outros permaneceram contratados mesmo após a dissolução da consultoria.

ix. A análise e a correta interpretação dos fatos evidencia que a constituição da CR CONSULTORIA não se deu com o propósito de reduzir a tributação sobre a remuneração a que faziam jus os seus sócios na condição de diretores, conselheiros ou empregados de empresas do GRUPO RODOBENS, revelando, na verdade, que o serviço de consultoria desempenhado não equivalia, muito menos se assemelhava, às funções exercidas pelos citados indivíduos nos cargos que ocupavam nas empresas do grupo e, se fosse o caso, todo o pagamento que se intentasse fazer às pessoas físicas se teria utilizado desse mecanismo, o que não ocorreu e que faz cair por terra a acusação fiscal;

x. Inexistem óbices a que o impugnante não tenha recebido remuneração por algumas de suas atividades no GRUPO RODOBENS, vez que já era remunerado por outras, sendo fato comum no meio empresarial e admitido pela legislação previdenciária;

xi. O endereço eletrônico da ER Consultoria era o da RODOBENS em razão do impugnante ocupar o cargo de diretor-presidente desta;

xii. O endereço da ER CONSULTORIA era o residencial do impugnante por este ser seu sócio fundador, sendo circunstância comum no meio empresarial, em que os serviços são prestados nas instalações do cliente;

xiii. Estando comprovado que os serviços foram legitimamente prestados e a remuneração foi corretamente tributada na pessoa jurídica, e que o impugnante e demais sócios da consultoria que foram contratados pelo Grupo Rodobens foram também remunerados e tributados nessa qualidade, "OU SEJA, TAIS FATOS CONFIRMAM A INOCORRÊNCIA DE DOLO OU INTUITO FRAUDULENTO NA CONDUTA DO REQUERENTE (E DAS PRÓPRIAS EMPRESAS DO GRUPO), FATO QUE, POR SUA VEZ, IMPÕE A SUA EXCLUSÃO DO POLO PASSIVO DA COBRANÇA TRIBUTÁRIA(...)"

xiv. O impugnante não realizou o fato gerador alegado pela Autuante, não teve interesse jurídico nos pagamentos realizados e, portanto, não tem capacidade contributiva para arcar com o pagamento do tributo exigido, não se subsumindo à hipótese de responsável solidário do art. 124, I, do CTN, conforme a mais abalizada doutrina e jurisprudência que junta;

xv. Tampouco há responsabilidade do art. 135, III, do CTN, pois não houve nem a Autuante comprovou ter havido prática de atos

realizados com excesso de poderes, em infração à lei societária ou aos contratos e estatutos sociais, apenas limitou-se a alegar que "que o Requerente teria tido atuação decisiva na prática dos fatos geradores e teria sido um dos principais beneficiados pelo esquema que escamoteou sua própria remuneração", presumindo a ocorrência de dolo, o que não é admissível. Não houve comprovação de condutas dolosas, o que seria necessário para a atribuição da responsabilidade, conforme jurisprudência igualmente juntada;

xvi. Subsidiariamente, se mantida a atuação, devem ser compensados os tributos recolhidos pela ER CONSULTORIA, conforme entendimento do CARF em situações semelhantes;

Por fim, apresenta seus pedidos:

211. Diante do exposto, o Requerente tem como comprovada a necessidade de que seja determinada **sua exclusão do polo passivo do Auto de infração ora impugnado**, considerando que (i) a regra de solidariedade tributária prevista no artigo 124, inciso I, do CTN não se aplica ao caso concreto do Requerente, que simplesmente não participou da realização dos fatos geradores que deram origem à atuação fiscal; e (ii) a regra de responsabilidade pessoal e exclusiva prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, também não se aplica ao presente caso, tendo em vista a inexistência de qualquer prova da prática de ato doloso por parte do Requerente (que tivesse como objetivo o não recolhimento de tributos em nome das pessoas jurídicas para enriquecimento próprio) e, ainda, como consequência natural do afastamento da multa qualificada de 150%.

212. Diante disso, o Requerente pleiteia seja **DADO INTEGRAL PROVIMENTO A ESTA IMPUGNAÇÃO**, com o consequente reconhecimento de que não estão presentes neste caso as condições legais previstas no artigo 124, inciso I e/ou no artigo 135, inciso III, ambos do CTN, para autorizar a sua responsabilidade solidária pelo crédito tributário consignado no Auto de Infração que deu origem ao processo administrativo no 16004. 720018/2018-69, o que impõe, dessa forma, a sua exclusão do polo passivo da cobrança tributária.

213. Na remota hipótese de o Requerente não ser excluído do polo passivo deste Auto de Infração, então, requer-se seja **DADO PROVIMENTO A ESTA IMPUGNAÇÃO**, com o consequente reconhecimento da improcedência do lançamento tributário, haja vista a absoluta inconsistência da acusação fiscal, com base nos motivos apresentados ao longo deste processo administrativo.

214. Subsidiariamente, e no caso de a acusação fiscal ser mantida a despeito de os argumentos que enfrentam o mérito da cobrança trazidos pela Impugnação apresentada pela empresa autuada e reiteradas nesta defesa, o que se admite para argumentar, o Requerente pleiteia seja **DADO PROVIMENTO A ESTA IMPUGNAÇÃO** para que se determine o afastamento da multa agravada correspondente a 150% do valor de tributo exigido na atuação, em razão da inexistência de prova da prática dos atos dolosos de sonegação, fraude ou conluio previstos nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, **o que deverá acarretar NATURALMENTE, o afastamento da responsabilidade solidária do Requerente, nos termos do próprio artigo 135, inciso III, do CTN, e da jurisprudência pacificada do CARF e da CSRF**,

215. Ainda subsidiariamente, na remota hipótese de o Requerente permanecer no polo passivo do auto de infração e, ainda, se o crédito tributário for mantido (parcial ou totalmente), o que se admite para argumentar, o Requerente pleiteia seja **DADO PROVIMENTO A ESTA IMPUGNAÇÃO** para que, ao menos, todos os tributos

recolhidos pela ER Consultoria ao longo do período de fiscalização (doe. 18) sejam devidamente descontados dos débitos exigidos do Requerente, objeto deste auto de infração.

216. O Requerente protesta ainda pela posterior juntada de documentos adicionais que sejam necessários para a melhor elucidação dos fatos e pela produção de todos os meios de prova admitidos em Direito.

IMPUGNAÇÃO DE WALDEMAR VERDI JÚNIOR

WALDEMAR VERDI JÚNIOR apresentou impugnação na qual, após qualificar-se e resumir os fatos, apresentou os seguintes pontos de discordância em relação à atuação c sua responsabilização, argumentando que:

Inexiste o interesse comum preconizado no art. 124,1, do CTN, vez que não figurou no mesmo pólo da relação jurídica de que decorreu a exigência, tendo sido apenas membro do Conselho de Administração da atuada e de outras empresas do GRUPO RODOBENS, e não participou da relação havida entre ela e a ER CONSULTORIA, não contratou e não efetuou pagamentos. Junta jurisprudência que considera pertinente;

ii. O art. 135, **III**, do CTN é inaplicável no caso em concreto, pois a acusação fiscal apenas afirma que o impugnante era membro do conselho de administração da atuada, sem trazer qualquer fato relativo a sua atuação na empresa. Tampouco a menção às funções de presidente do conselho de administração da RODOBENS NEGÓCIOS E SOLUÇÕES e diretor-presidente da GV HOLDING têm qualquer relação com os fatos geradores da exação. Em síntese, não haveria nenhum vínculo de direção entre a pessoa física impugnante e a empresa atuada e muito menos atos praticados com má-fé;

iii. A imputação de responsabilidade com base nesse dispositivo depende de comprovação de ato com excesso de poderes ou infração de lei, o que não fez a Autuante, de modo que não se pode admitir a aplicação do referido dispositivo ao impugnante;

iv. Conforme a jurisprudência trazida e Parecer PGFN/CRJ/CAT, nº 55/2009, o terceiro responsável pelo recolhimento do tributo, nos termos daquele dispositivo legal, não é qualquer pessoa escolhida aleatoriamente pelos agentes fiscais, mas apenas aquelas pessoas que, investidas nos cargos de diretor ou gerente ou, ainda, como representantes da pessoa jurídica, **no exercício irregular de suas funções e atividades**, e com dolo, tenham alguma participação no cometimento do ilícito fiscal;

v. Os critérios de remuneração com base no Ebilda foi fixado de modo geral para os executivos do GRUPO RODOBENS e não visaram beneficiar a ER CONSULTORIA, mas seguir as boas práticas do mercado. Além disso os membros do conselho de administração não exercem a gestão efetiva da sociedade nem a representam perante terceiros, em contraste com aqueles profissionais que exercem gestão e gerencia, os quais podem agir com excesso de poder ou infração à lei (conforme excertos de lições doutrinárias e jurisprudência), de forma que a imputação da responsabilidade não pode se amparar no dispositivo em comento;

Após adotar as razões de direito apresentadas pela autuada em sua impugnação, que entende serem suficientes para o cancelamento integral da exigência, apresenta seu pedido:

A única conclusão possível que se obtém após a análise dos fundamentos da impugnação acima expostos, é no sentido de que não pode prosperar a responsabilização solidária do impugnante. Requer-se, desse modo, o cancelamento da imputação de responsabilidade ao impugnante.

Em atenção ao disposto no art. 16, inciso V, do Decreto n. 70235, com redação dada pela Lei n. 11196, de 21.11.2005, o impugnante informa que não está questionando judicialmente a matéria discutida nestes autos.

Requer-se, por fim, que as futuras intimações sejam feitas em nome de seus advogados devidamente constituídos através da anexa procuração, no endereço a seguir indicado: Rua Leopoldo Couto de Magalhães Jr., 758, 162 andar, 04542000, São Paulo - SP

Em sessão de 14/11/2018, a DRJ/CGE julgou improcedente a impugnação do contribuinte e as impugnações dos responsáveis solidários, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2013,2014,2015

PAGAMENTO SEM CAUSA. Estão sujeitos à incidência do imposto exclusivamente na fonte os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. A remuneração indireta integra o salário do beneficiário identificado ou não, sujeitando-se à tributação exclusiva na fonte, conforme definido na legislação pertinente.

PRODUÇÃO DE PROVAS Pelo princípio da concentração das provas na contestação, que informa o processo administrativo fiscal, devem elas ser apresentadas com a impugnação, salvo quando fique demonstrada a ocorrência de motivo de força maior; decorram de fato ou direito superveniente, ou, ainda, destinem-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA No julgamento de primeira instância, o voto observará o entendimento da Receita Federal expresso em atos tributários, não estando vinculado ao entendimento firmado em doutrina ou jurisprudência, ainda que administrativa, existentes sobre a matéria.

DECADÊNCIA No caso deve-se aplicar à hipótese o art. 173, I, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial, eis que o regime de tributação de remuneração indireta é exclusiva na fonte, afastando-se a ocorrência da decadência **INTIMAÇÃO A PROCURADOR** O domicílio tributário do sujeito passivo é o endereço fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal, carecendo de previsão legal o pedido para que as intimações sejam endereçadas ao escritório do seu procurador

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA Cabível a imputação de solidariedade quando presente o interesse jurídico que surge a partir da existência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário ou prática, por parte de administrador da pessoa jurídica, de ato ilícito ou com excesso de poderes, nessa qualidade.

MULTA QUALIFICADA Nos casos de sonegação, fraude ou conluio previstos nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64, a multa deve ser qualificada.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Nos fundamentos do voto do relator (fls. 5995/6017 do *e-processo*):

IMPOSTO DE RENDA EXCLUSIVO NA FONTE SOBRE REMUNERAÇÃO INDIRETA

Conforme relatado, a exigência fiscal que recai sobre a Autuada é o imposto de renda exclusivo na fonte à alíquota de 35% sobre remunerações indiretas pagas a administradores, diretores, gerentes e seus assessores por intermédio da ER CONSULTORIA, cujo único sócio administrador, titular de mais de 99% das quotas e beneficiário de aproximadamente 80% dos lucros distribuídos e único sócio a retirar *pro labore* era o Sr. EDUARDO RODRIGUES ROCHA, também diretor-presidente da RODOBENS NEGÓCIOS E SOLUÇÕES LTDA., membro do conselho de administração e diretor-geral do BANCO RODOBENS SA.

A ER CONSULTORIA teve inicialmente como sócios os Srs. EDUARDO RODRIGUES ROCHA e FÁBIO VASSALO, também contratados como diretores de empresas do GRUPO RODOBENS, OS instrumentos de contratação e de quitação esclarecem que a contratação e a quitação diziam respeito a todas as empresas do GRUPO, no decorrer do período do contrato houve ingresso de outros sócios que posteriormente foram contratados em cargo de direção pelas empresas do GRUPO, em um período de mais de cinco anos em que os serviços foram prestados exclusivamente a esse grupo de empresas, conforme notas fiscais emitidas.

Do ponto de vista estatutário, a primeira alteração contratual da RODOBENS NEGÓCIOS AUTOMOTIVOS LTDA, nome posteriormente alterado para RODOBENS NEGÓCIOS E SOLUÇÕES LTDA, e a primeira alteração contratual da ER CONSULTORIA LTDA foram firmadas num intervalo de tempo inferior a um mês, tinham as mesmas testemunhas e o mesmo advogado, Sr. VÍTOR CESAR BONVINO. que era sócio da RODOBENS NEGÓCIOS E SOLUÇÕES LTDA, da PARÁ AUTOMÓVEIS LTDA. e da RODOBENS ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA.

Com relação aos supostos serviços prestados pela ER CONSULTORIA, não houve comprovação mediante com projetos, cronogramas, atas de reuniões, memoriais, pareceres, relatórios ou documentos similares, apenas foram apresentadas as notas fiscais e um "Termo de aceite de serviços, apuração de resultados e quitação aos contratos de prestação de serviços de consultoria", no qual eram estabelecidos a data e o valor que cada contratante deveria pagar a título de "honorários de êxito".

A ER CONSULTORIA não dispunha de estrutura empresarial, seu endereço físico era o do Sr. EDUARDO RODRIGUES ROCHA, seu endereço eletrônico era o RODOBENS, não contratou empregados ou serviços, exceto de contabilidade, distribuiu lucros aos sócios de forma antecipada e desproporcional, cujos critérios não foram estabelecidos no contrato social e, quanto às pessoas que teriam prestado os serviços, informou o Sr. EDUARDO RODRIGUES ROCHA de forma genérica que todos os sócios prestaram todos os serviços discriminados nas notas fiscais, os quais à exceção dele próprio, não tiveram retirada *pro labore* sem que fossem esclarecidos os critérios de suas participações nos lucros.

Os serviços em tese prestados seriam de implementação de um plano elaborado pela GRADUS CONSULTORIA, à qual o Sr. EDUARDO RODRIGUES ROCHA prestava

serviços, vindo ele, posteriormente, tornar-se diretor-presidente da holding RODOBENS.

Os contratos formalizados com a ER CONSULTORIA previam remuneração variável por êxito calculada com base na variação do Ebitda, exatamente o mesmo critério de remuneração variável que deveria ser paga aos novos executivos contratados pela RODOBENS, consoante entrevista concedida pelos Srs. EDUARDO RODRIGUES ROCHA e WALDEMAR VERDI JÚNIOR à revista EXAME em abril de 2011.

Todo a configuração dos fatos leva à conclusão que não houve efetivamente um serviço de consultoria prestado - disso não há nenhuma comprovação - nem tinha a empresa ER CONSULTORIA estrutura para prestá-los, e simplesmente foi utilizada para remunerar as pessoas que integraram a própria estrutura administrativa das empresas do GRUPO

RODOBENS.

O fato central aqui é a falta de comprovação da efetiva prestação de serviços, que foi estabelecida de forma genérica e com escopo coincidente com o da estrutura administrativa empresarial. Nesse sentido a jurisprudência administrativa considera indispensável que se comprove, de forma incontestada, que o dispêndio assumido corresponde à contrapartida de algo recebido, seja como bens ou como serviços, como se depreende das ementas de Acórdãos do Conselho de Contribuintes e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. - DEDUTIBILIDADE. - PROVA DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. DO DESEMBOLSO E DA CONTRAPARTIDA RECEBIDA. Para apropriação e dedução de uma despesa operacional, face às regras jurídicas que regem a incidência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, não é bastante que se comprove, isoladamente, sua assunção nem que ocorreu o desembolso de quantia equivalente. É indispensável que se comprove, de forma incontestada, que o dispêndio assumido corresponde à contrapartida de algo recebido, seja como bens ou como serviços, circunstância que, por essa razão, o torna dedutível como custo ou despesa, e legítimo o pagamento.(Acórdão nº 101-95995)

"DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSULTORES -Legítima a glosa de despesas registradas a título de serviço de consultoria. Para as despesas serem dedutíveis é necessário comprovar que correspondem a bens ou serviços efetivamente recebidos e que os mesmos eram necessários, normais e usuais na atividade da empresa. (1º Conselho de Contribuintes / 7ª Câmara / Acórdão nº 107-07663 / Sessão de 13/05/2004 / Rei. Cons. Marcos Vinícius Neder de Lima)

"DESPESAS OPERACIONAIS - SERVIÇOS DE CONSULTORIA - DEDUTIBILIDADE - As despesas ou custos, para admissão de sua dedutibilidade, condicionam-se à efetiva comprovação da prestação dos serviços. Não basta comprovar que a despesa foi assumida e que houve o desembolso, é indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido. " (1º Conselho de Contribuintes / 5ª Câmara / Acórdão nº 105-14892 / Sessão de 26/01/2005 / Rei. Cons. Nadja Rodrigues Romero)

"GLOSA DE DESPESAS - SERVIÇOS DE ASSESSORIA E CONSULTORIA - DEDUTIBILIDADE — Para ser dedutível a despesa com serviços de assessoria e consultoria é fundamental que os documentos expressem com detalhes os serviços efetivamente contratados. " (1º Conselho de Contribuintes / 7ª Câmara / Acórdão nº 107-09138 / Sessão de 12/09/2007 /Rei. Cons. Albertina Silva Santos de Lima)

A comprovação da efetividade dos serviços prestados exige apresentação, dentre outros documentos, dos papéis de trabalhos utilizados, pesquisas e levantamentos efetuados, propostas e estudos técnicos apresentados, relatórios dos serviços executados e avaliação dos resultados alcançados, de modo que reste inequivocamente demonstrado que os serviços foram efetivamente prestados e estão de acordo com as condições estipuladas no contrato firmado entre as partes.

A leitura da reportagem da revista Exame de abril de 2011 estabelece o fato que a reestruturação da empresa se fez com a ajuda da CONSULTORIA GRADUS, que executivos foram trazidos para a empresa, que EDUARDO ROCHA, ex consultor da GRADUS assumiu a presidência da área automotiva do grupo e que a remuneração dos executivos foi alterada para levar em conta o EBITDA:

"Numa reestruturação planejada a partir de março de 2010, com a ajuda da consultoria Gradus, as unidades de negócios que operavam como empresas independentes foram unificadas — processo que culminou no corte de custos equivalente a 50 milhões de reais por ano e, segundo executivos próximos à empresa, na demissão de cerca de 300 de seus 3 500 funcionários (a Rodobens não confirma o número de demitidos). De julho a janeiro, o Ebitda (número que mede a geração de caixa) subiu de 14,6 milhões para 25,6 milhões de reais. 'Avançamos, mas queremos mais', diz Eduardo Rocha, ex-consultor da Gradus que assumiu a presidência da área automotiva da Rodobens em julho de 2010.

Dez dos 80 principais executivos deixaram a empresa. Outros 15 foram trazidos do mercado. Paralelamente, a empresa foi rebatizada de Rodobens Negócios e Soluções. Áreas de apoio, como RH e compras, replicadas nas seis unidades que formavam o grupo automotivo, foram centralizadas. As regras que regem a remuneração dos executivos foram alteradas. Até 2010, ela variava segundo o aumento das vendas. Agora, leva em conta o Ebitda.

Passamos a enviar relatórios diários à sede', diz Ricardo Viana, gerente de uma das revendas de automóveis do grupo. "Até 2010, isso acontecia duas vezes por ano."

O que a reportagem não diz é que a ER CONSULTORIA existe ou tenha participado do processo, como os impugnantes concluíram indevidamente, a partir do texto jornalístico, nem afirma que a parceria com essa não mencionada consultoria tenha sido "clara e exitosa", também na leitura dos impugnantes.

O que se pode concluir da reportagem - conclusão também da Autoridade Fiscal — é que a remuneração dos executivos levaria em conta o EBITDA e que os pagamentos à ER CONSULTORIA também o levaram em conta, constituindo indício que tais pagamentos seriam remuneração dos consultores/executivos, em conjunto com os demais fatos apurados no decorrer do processo, convergentes ao mesmo entendimento.

Quanto aos contratos de trabalho dos Srs. EDUARDO ROCHA RODRIGUES ROCHA e FÁBIO VASSALO, verifica-se que o relatório fiscal limitou-se a registrar a intimação para apresentá-los e sua não apresentação, sem que disso tenha resultado qualquer demérito ou consequência desfavorável à fiscalizada. De fato, as intimações foram atendidas em parte, e, nesse ponto particular, a impugnante veio esclarecer o motivo do atendimento parcial.

Ressalte-se a técnica acurada da Autoridade Fiscal que, em seu relatório, registrou os principais eventos de todos os procedimentos realizados anteriormente à lavratura do auto de infração, mesmo aqueles que não implicaram diretamente na exigência ou influenciaram na aplicação da penalidade.

Os impugnantes trouxeram também texto que informa ser reportagem publicada na revista ISToE em maio de 2011, afirmando que dela se depreende que foi contratada assessoria para implantar o projeto da GRADUS.

Entretanto, como se confere a seguir, o que se conclui do texto informativo é apenas que o Sr. EDUARDO ROCHA foi contratado, para executar o plano que havia proposto:

"Ern junho de 2010, no entanto, o clã deu a maior guinada no processo de profissionalização, com a nomeação do executivo Eduardo Rocha, de 37 anos, para o cargo de CEO da Rodobens Negócios e Soluções, que reúne sob seu guarda-chuva todos os negócios do grupo. Rocha era sócio da Gradus Consultoria, de São Paulo, quando foi contratado para desenhar o plano de reestruturação da Rodobens. Acabou sendo convidado para executar o projeto que havia proposto",

Toda a situação revelada por esses textos informativos, que são incontrovertidos, não diverge do que dizem os doutrinadores administrativos sobre consultoria, a exemplo de DJALMA DE PINHO REBOUÇAS DE OLIVEIRA,, em sua obra Manual de consultoria empresarial: conceitos, metodologia c práticas. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2006:

Consultoria empresarial é um processo interativo de um agente de mudanças externo à empresa, o qual assume a responsabilidade de auxiliar os executivos e profissionais da referida empresa nas tomadas de decisões, não tendo, entretanto, o controle direto da situação.

Segundo PETER BLOCK (Consultoria: O desafio da liberdade.São Paulo: Makron Books, 2001), uma pessoa dá consultoria todas as vezes que tenta mudar ou melhorar uma situação sem ter controle direto sobre a implementação, /?ois se tem controle está gerenciando e não dando consultoria.

OLIVEIRA também afirma que o consultor é uma pessoa que está em posição de exercer alguma influencia sobre um indivíduo, grupo ou organização, mas que não tem poder direto de produzir mudanças ou programas de implantação. Via de regra, o consultor é apenas um facilitador, colaborando com as ações e decisões através de sua experiência profissional, conhecimento técnico, ferramentas, recursos humanos, metodologias c processos resultantes da análise dos fatos.

Assim, para implementação do projeto elaborado por consultores, há necessidade de controle direto da situação, que normalmente é de titularidade dos diretores da empresa, conforme sua estrutura organizacional, sendo perfeitamente válida a conclusão da Autoridade Fiscal no sentido de que essa atividade é tipicamente desempenhada pelo diretor de empresa.

A alegação de que a contratação do Sr. EDUARDO RODRIGUES ROCHA como Diretor-Presidente se mostrou necessária por uma questão de imagem, enquanto que o trabalho seria desenvolvido pela assessoria é despida de verossimilhança, sendo muito mais lógico concluir que aquele que foi contratado para comandar a organização tenha o poder de implementar o plano, pois é quem tem a legitimidade para tanto.

Quanto à contratação c demissão de executivos com ou sem ligação com à ER CONSULTORIA, em qualquer proporção e qualquer tempo, por quaisquer motivos, entende-se que são atos normais da vida empresarial que. por não estarem diretamente ligados à matéria em litígio, não se entende como hábeis para afastar a constatação fiscal, mormente porque não há comprovação de que os serviços foram prestados pela consultoria.

Tampouco as alegações dc que, sc houvesse a intenção de reduzir a carga tributária, as contratações teriam sido feitas a tempo e modos diferentes pode ser admitida, pois

outros fatores subjacentes, não conhecidos e irrelevantes para a esfera fiscal podem também ter contribuído para essas decisões.

Também a ausência de remuneração por participar no Conselho de Administração, embora não constitua uma anormalidade, insere-se harmonicamente no conjunto probatório levantado pela Autoridade Fiscal, no sentido de que os pagamentos de consultoria em verdade destinavam-se a remunerar pessoas físicas.

Ao contrário do que alega a impugnante, o fato de uma empresa de consultoria ter estrutura física, endereço eletrônico próprio, empregados, sócios com participação relevante — não ínfima ou simbólica - e que façam retiradas *pro labore* conferiria verossimilhança às suas alegadas prestações de serviços, notadamente se forem as típicas de consultorias, que consiste em apresentar um plano de mudanças.

Agora, se a empresa de consultoria não tem domicílio próprio, nem endereço eletrônico, nem empregados ou mais de um sócio com participações não simbólicas e que faça retiradas *pro labore*, sem documentação do trabalho efetivamente realizado - o qual é típico de diretor de empresa, posição ocupada justamente pelo consultor, a única conclusão possível é que a consultoria foi a forma empregada para pagar a remuneração indireta.

A falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços de consultoria, isoladamente suficiente para sustentar a acusação fiscal, se alinha a todos os demais fatos, que poderiam ser considerados indícios de que realmente a ER Consultoria não prestou os serviços nem poderia prestá-los, por falta de estrutura empresarial que lhe permitisse fazê-lo. Para compor um conjunto harmônico probatório nesse sentido, a respeito do que cabem algumas considerações.

Fabiana Del Padre Tomé, autora com obra relativamente recente e que é frequentemente citada no estudo das provas, é enfática ao afirmar que *"toda prova é indireta, pois nunca se tem acesso aos fatos, que são sempre passados. Daí por que toda prova é uma conjectura, levando à presunção acerca da ocorrência ou não de certo fato"* (A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2005, p. 94) e acrescenta que *"toda prova é indiciária, visto que jamais toca o objeto a que se refere"* (op.cit., p. 94). Em outro trecho de sua obra, a autora destaca que *"o indício em nada difere da prova"* (op. cit., p. 138).

A respeitável autora reconhece a existência de uma distinção tradicional entre indício e prova em função do grau de convicção que o fato provado acarrete no julgador, de modo que seria prova quando levar à certeza, e indício se dele decorrer mera possibilidade. Porém, sua lição é de que a verdade jurídica decorre da decisão do julgador após a análise do conjunto probatório.

Este, o conjunto probatório, pode ser composto por indícios que podem ser de duas espécies: indícios necessários e indícios contingentes.

Os indícios necessários revelam, com alto grau de probabilidade, determinada situação. Os indícios contingentes indicam de forma mais ou menos provável a ocorrência de certo acontecimento. Além de necessários ou contingentes, os indícios podem ser homogêneos ou heterogêneos. São homogêneos os indícios que tem conteúdo convergente, todos conduzindo ao mesmo resultado, ao passo que são heterogêneos os indícios que indicam fatos diversos.

A autora conclui que *"a força probatória de qualquer indício (...) deve ser avaliada no caso concreto, de modo que, havendo um único indício necessário (prova no sentido comumente empregado) ou vários indícios contingentes e convergentes, ter-se-á por provado o fato"*, (op. cit., p. 138-9)

É de ser observado que as lições de Fabiana Del Padre Tomé divergem da doutrina de Marcus Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez López (Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. 2ª. ed. São Paulo, Dialética, 2004, p. 173).

O autor, em certo trecho de sua doutrina, exige que os indícios no direito tributário sejam graves, ou seja, sejam aceitos somente se tiverem como consequência apenas um único fato. Essa exigência, no entanto, é qualidade dos indícios chamados necessários e que se equiparam ao que comumente se denomina de prova. Deixam de ser indícios, portanto. Exigir tal qualidade dos indícios é o mesmo que negar a utilidade deles para o direito tributário, mesmo quando convergentes. Em outro trecho de sua obra, entretanto, Marcus Vinícius admite a prova indiciária:

"O trabalho investigatório realizado pelo agente fiscal é muito parecido com o desenvolvido pelo paleontólogo que aproveita diversas peças análogas de um animal. Completando-as uma com outras para formar o esqueleto do animal. Nesse trabalho de reconstrução, ele não precisa obter todos os ossos do esqueleto para ter uma idéia clara e precisa do animal e a certeza da espécie que foi descoberta. Basta que o conjunto de vestígios lhe dê segurança de suas conclusões. O julgador, de maneira análoga, vai reunindo indícios que permitem inferências sobre determinados fatos. Utiliza-se da combinação desses indícios que permitem inferências sobre determinados fatos. Utiliza-se da combinação desses indícios, sua comparação e a exclusão das hipóteses contraditórias, de modo a reconstruir o passado de forma segura," (p. 173)

Fácil notar, portanto, que mesmo esses autores admitem a prova indiciária no direito tributário.

Sobre o assunto, não poderíamos deixar de fazer referência ao mestre Alberto Xavier (Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 133), que assim expressa seu entendimento:

"Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração fiscal deve também investigar livremente a verdade material. E certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção. Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema da prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substitutiva) prevista na lei:

SÓ que num caso a verdade material se obtém de um modo direto e nos outros de um modo indireto, fazendo intervir ilações, presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade. "

O que se quer destacar de tais abalizadas lições é que não somente as provas ou indícios necessários é que conduzem à certeza jurídica construída pelo julgador, mas também um conjunto de indícios contingentes e convergentes.

Cada um dos indícios contingentes nunca se equipara, isoladamente, a um indício necessário (prova no sentido tradicional) e não pode ser excluído do conjunto probatório por tal razão. A análise de um conjunto de indícios contingentes deve ser feita em duas etapas. Na primeira, analisamos a existência em si de cada indício.

Na segunda etapa, analisamos o conjunto de indícios para qualificarmos se tratamos de um conjunto de indícios contingentes e convergentes. Se forem contingentes e convergentes, os indícios que compõem o conjunto terão alto valor probatório, habilitando-se a fundamentar o convencimento do julgador que emitirá sua decisão conformadora da verdade jurídica aplicável ao caso.

Por óbvio, não podemos olvidar da possibilidade da utilização da análise do conjunto probatório baseado em indícios para o direito tributário.

Que qualidade superior ao direito penal teria o direito tributário para negarmos a utilização de conjuntos indiciários, tendo em vista que no direito penal tal metodologia probatória é amplamente aceita? Se aqui lidamos com o patrimônio do contribuinte, no direito penal tratamos da liberdade do cidadão. Teria o patrimônio um valor mais nobre que a liberdade individual em nosso Estado Democrático? Direito de tal sorte que na análise das provas no direito que pode afetar o patrimônio devemos ser mais restritivos do que no direito que afeta a liberdade? Teria a legalidade tributária uma força jurídico-axiológica maior que a legalidade no direito penal?

Com todo respeito aos que pensam diferente, nossa resposta é não! Se para o direito penal é assente a utilização da análise do conjunto indiciário, o direito tributário há de admiti-la.

Talvez a busca por uma verdade material como corolário do princípio da legalidade seja o argumento dos que querem afastar do direito tributário a análise do conjunto indiciário.

Mas, voltando-nos para as lições de Fabiana Del padre Tomé, é certo que *"a verdade que se busca no curso do processo de posituação do direito, seja ele administrativo ou judicial, é a verdade lógica, quer dizer, a verdade em nome da qual se fala, alcançada mediante a constituição de fatos jurídicos, nos exatos termos prescritos pelo ordenamento: a verdade jurídica"*.

O que comumente é denominado princípio da verdade material se conforma na possibilidade de a administração pública carrear aos autos outras provas de modo a possibilitar que sua decisão se aproxime da realidade. Não se relaciona, portanto, com a vedação à análise do conjunto indiciário.

Registramos que no CARF, inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais, há várias decisões que acatam a utilização da prova indiciária:

Acórdão 107-08326

PAF - PROVA INDICIARIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, quando a sua formação está apoiada num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levam ao convencimento do julgador.

Acórdão 107-07083

PAF — PROVA INDICIARIA - A prova indiciária é aceita em matéria tributária, quando formada a partir de um juízo instrumental que leve em conta a existência de vários indícios convergentes.

Acórdão CSRF/01-05.132

PAF - PROVA INDICIARIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. O que não se aceita no Processo Administrativo Fiscal é a autuação sustentada em indicio isolado,

o que não é o caso desses autos que está apoiado num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levaram ao convencimento do julgador.

As justificativas no sentido de que os consultores quando contratados pelo Grupo Rodobens receberam remuneração compatível com a de mercado e que, por isso, os pagamentos à consultoria não representaria uma remuneração adicional, não é efetiva, pois as remunerações corporativas são extremamente variáveis, como se verifica por exemplo, na publicação do Remuneração dos administradores / Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. 6. ed. São Paulo, SP : IBGC. 2018. onde se verifica, por exemplo, que a remuneração máxima da diretoria estatutária é quase oito vezes superior à remuneração média.

É também perfeitamente possível que, dada a fragmentação dos negócios entre as empresas do Grupo leve àquelas consideradas mais relevantes ou promissoras pagarem remunerações maiores a determinadas diretorias entendidas como fundamentais para alcance dos resultados.

Com tamanha discrepância de valores praticados, não há como se dizer que uma determinada remuneração siga o padrão do mercado e que esteja excluída a possibilidade de que o pagamento a consultoria seja em verdade parte da remuneração do contratado, quer comparada às demais diretorias, demais empresas do Grupo ou ao mercado.

Sobre as demais consultorias que não teriam sido impugnadas pela Autoridade Fiscal, sua eventual legitimidade, que, se por um lado, não foi afastada, tampouco foi atestada, nenhuma validade conferiria à situação em análise, baseada em elementos que lhe são particulares. Além disso, não constam nos autos nada que revele semelhança de suas condições, por exemplo, a falta de comprovação dos serviços e a presença de sócios que fossem também diretores das empresas do Grupo.

No que se refere às alegações concernentes à Lei nº 11.196, de 2005, seriam pertinentes caso a ER Consultoria tivesse efetivamente prestado os serviços – sem nenhuma margem para dúvida - e houvesse a Autoridade Fiscal buscado tributar os seus sócios como pessoas físicas, o que não ocorreu no presente lançamento.

Quanto à compensação dos tributos pagos, inexistente previsão legal para tanto e a jurisprudência trazida pelo interessado se refere a situação bem distinta, onde o imposto é exigido de sócios da pessoa jurídica que efetuou o pagamento, enquanto que no lançamento aqui impugnado inexistente a relação dessa natureza.

Aplicabilidade dos arts. 622 e 675 do RIR/99

Os impugnantes ficaram impressionados com a exigência fiscal formulada ao amparo dos arts. 622 e 675 do Decreto nº 3.000, de 1999 — Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, A interessada defendeu não serem aplicáveis ao caso os arts. 622 e 675 do Decreto nº 3.000, de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, pois foi identificado o beneficiário dos recursos, a saber, a ER Consultoria, empresa regularmente constituída e contratada para "*prestar serviços de assessoria empresarial (...) tendo sido remunerada por isso, e nada mais (...)*".

Para esclarecer a questão, devemos notar que o lançamento tem fundamentação legal no art. 674 do RIR 99, que repete as disposições do art. 61 e § 1º da Lei nº 8.981/95, **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.

[grifou-se]

Pela leitura do dispositivo, estão sujeitos à exação do Imposto de Renda na Fonte todos os pagamentos, contabilizados ou não, realizados sob qualquer forma (espécie, transferência bancária, título ao portador, cessão de crédito, etc), desde o fisco comprove a **existência do pagamento** e o contribuinte não logre êxito em identificar o beneficiário ou a comprovar a causa e efetividade da operação, nesse caso, independentemente de serem identificados os beneficiários.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já proferiu decisões que elucidam a dicção legal, a exemplo do Acórdão nº 9202002.893, de 11/09/2013, por meio do qual, por unanimidade de votos, foi negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte. Destaca-se do respectivo voto condutor:

"A discussão neste colegiado restringe-se sobre a interpretação do art.61 da Lei nº 8.981, de 1995, combinado com o art. 74, § 2º da Lei nº 8.383, de 1991.

A redação do caput art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 e do seu parágrafo primeiro mencionam que a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, incide quando: i) houver pagamento a beneficiário não identificado; hom-er pagamento sem causa; iiije ainda, na hipóteses de que trata O §2º, do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991 (redação da parte final do parágrafo primeiro):

(...)

Por seu turno o art. 74, 11 da Lei nº 8.383, de 1991 prevê que integra a remuneração dos beneficiários as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores e o art. 74, §1º da referida Lei disciplina que deve a empresa identificar os beneficiários das despesas e adicionar aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

Há de se esclarecer que a remuneração indireta concedida a beneficiários identificados refiêrese a benefícios concedidos à diretores da empresa, (...) Ou seja, por ter havido concessão de remuneração indireta a diretores da empresa (art. 74,11 da Lei nº 8.383, de 1991), cujos valores não foram adicionados às respectivas remunerações na

época própria, estão sujeitos à tributação exclusiva na fonte a uma alíquota de 35%, conforme disciplina contida art. 61, §1º da Lei nº 8.981, de 1995 (parte final), ante a inobservância art. 74, § 1º da Lei nº 8.383, de 1991, que prevê a obrigação da empresa adicionar aos respectivos salários as remunerações indiretas, de acordo com o que disciplina art. 74, §2º da Lei nº 8.383, de 1991."

A doutrina de Hiromi Higuehi também esclarece a aplicabilidade da forma da tributação no caso em exame (Imposto de Renda das Empresas interpretação e prática Atualizado até 15-02-2017):

TRATAMENTO DOS BENEFÍCIOS INDIRETOS NAS PESSOAS FÍSICAS

O art. 622 do RIR/99 determina que os benefícios indiretos integram a remuneração dos beneficiários para efeito de cálculo do imposto de renda na fonte, mediante aplicação da tabela progressiva. O art. 675 do RIR/99, todavia, dispõe que a falta de identificação do beneficiário das remunerações e vantagens indiretas e a não-incorporação ao salário dos beneficiários, implicará em tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de 35%.

A pessoa jurídica, ao pagar a remuneração indireta, poderá optar por uma das três formas de tributação:

I - adicionar os benefícios indiretos à remuneração mensal para cálculo do imposto na fonte, a título de antecipação, mediante aplicação da tabela;

II - identificar o beneficiário das remunerações indiretas e tributar como exclusivo na fonte mediante aplicação da alíquota de 35%;

III - não identificar o beneficiário e tributar os benefícios indiretos como exclusivo na fonte mediante aplicação da alíquota de 35%.

A tributação ora combatida se enquadra perfeitamente no item II da lição acima, ou seja, na hipótese de ocorrer remuneração indireta de beneficiários perfeitamente identificados é cabível a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte à alíquota de 35%.

Decadência

Os impugnantes arguíram decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a cinco anos contados da data de ciência do auto de infração, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN.

Não lhes assiste razão.

Sobre o assunto, o Parecer PGFN/CAT nº 1.617, de 2008, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, cujo entendimento vincula os órgãos da administração fazendária, determina que tendo havido pagamento espontâneo pelo sujeito passivo, ainda que parcial, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, segundo a regra expressa do art. 150, § 4º, do CTN. Contudo, caso não haja pagamento espontâneo por parte do sujeito passivo, aplica-se a regra geral, do inc. I, art. 173, do CTN.

Porem, no caso em concreto, adotamos o entendimento também externado no Acórdão nº 9202-002.597 - 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 07/03/2013. no qual fica claro que a tributação na forma dos arts 622, parágrafo único e 675 do RIR/99, ou seja, de tributação exclusiva na fonte, não está sujeita a antecipação e assim submete-se ao termo inicial do prazo decadencial do art. 173, inc. I, do CTN:

IRRF - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE REMUNERAÇÃO INDIRETA, DIFERENÇA DE SALÁRIO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA, INOCORRÊNCIA, APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, I, DO CTN ENTENDIMENTO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, mas não havendo a ocorrência de pagamento antecipado, porquanto a sistemática prevista pelo art. 675 do RIR/99 indica que a tributação é exclusiva na fonte, este Colegiado, em atendimento à determinação regimental de observância às decisões tomadas pelo STJ nos autos de recursos repetitivos (art. 62-A) - in casu, Resp nº 973.733/SC, deve aplicar à hipótese o art. 173, I, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial, eis que o regime de tributação de remuneração indireta é exclusiva na fonte, afastando-se a ocorrência da decadência

*O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/1999) é cristalino ao tratar da matéria da remuneração dos beneficiários, reproduzindo o comando do art. 74 da Lei n.º 8.383/91 (...) nas hipóteses em que não houver a identificação do beneficiário da despesa, tampouco a incorporação das vantagens aos respectivos salários dos beneficiários, como sói ocorrer na hipótese vertente, a tributação se dará na forma do art. 675 do mesmo RIR/99. O art. 675, por sua vez, indica que haverá tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de 35%, **ou seja, inexiste a possibilidade de ocorrer antecipação de pagamentos sob a sistemática, eis que a tributação é exclusiva na fonte.***

Não fosse por isso, conforme item 49, f do Parecer PGFN nº 1.617/2008, textualmente "para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN".

Por essas razões, deve ser rejeitada a arguição.

Responsabilidade Solidária das empresas do Grupo Rodobens

As empresas do Grupo Rodobens apresentaram impugnação à responsabilização solidária com base art. 124, I, do CTN, sob o fundamento de que não haveria o interesse jurídico comum preconizado no dispositivo legal.

Não lhes assiste razão, pois, em verdade, está presente o interesse jurídico comum cuja consequência é a responsabilização solidária combatida, como se expõe a seguir.

O conceito de interesse comum é oportunamente tratado em lição de Marcos Vinícius Neder (no artigo Solidariedade de Direito c de Fato - Reflexões acerca de seu Conceito, da obra Responsabilidade Tributária, Dialética, São Paulo, 2007, páginas 39 a 42):

6.3. Conceito de interesse comum

O termo "interesse" contém vários significados, o que dificulta sua exata delimitação semântica na seara jurídica. Um os desafios mais importantes para todo o desenvolvimento deste ensaio é solucionar a seguinte questão: "Qual significado deveríamos atribuir à expressão 'interesse comum' utilizado no art. 124 do CTN?"

(...)

Como o que nos inquieta é o interesse na situação jurídica subjacente ao fato gerador, cumpre examinar o seu significado à luz de uma relação jurídica privada (v.g. negócio jurídico bilateral). Recorremos, então, aos ensinamentos de Pontes de Miranda para quem os direitos subjetivos surgem apenas a partir da incidência de

regras jurídicas que são os veículos aptos a distribuir bens da vida, ou alterar sua distribuição. Se há interesse subjacente a tal distribuição, não pertencem à dimensão jurídica, mas à dimensão política, salvo onde esse interesse a regra jurídica entendeu caber proteção. Assim, ensina o Mestre, os direitos subjetivos, como produto da incidência da regra jurídica, protegem deterjuinados interesses. Nos direitos de crédito em particular, um dos interesses tutelados, tanto do lado do credor como do lado do devedor, é a extinção regular da relação jurídica pelo adimplemento da obrigação pactuada.

A partir dessas várias acepções para o vocábulo "interesse", é possível extrair um elemento signifiante comum, qual seja: o interesse é uma atitude voltada ao atendimento de uma necessidade (v.g. econômica, moral, social) e, no campo obrigacional, estruturam-se direitos subjacentes que tutelam tais interesses.

Resta, ainda, discorrer a respeito da qualificação "comum" conferida pela lei, ou seja, examinaremos quais as hipóteses em que o "interesse" será considerado "comum" na situação jurídica privada que constitua o fato gerador. No plano das situações jurídicas, defrontamos-nos com relações em que participam pluralidade de sujeitos e, por conseguinte, surge uma pluralidade de titulares de direitos (v.g. direitos de crédito, de servidão, de propriedade). Nessas situações, para que se verifique interesse em comum, há de se identificar direitos e deveres comuns que se irradiam dessa relação jurídica.

Alf Ross, com muita habilidade, faz a distinção entre os interesses comuns e coincidentes. Nos primeiros, as pessoas interessadas são vinculadas por circunstâncias externas formadoras de solidariedade (consciência de grupo) que os une; enquanto, nos coincidentes, o vínculo visa apenas atender a uma necessidade específica (tarefa).

Nos negócios jurídicos privados de compra e venda mercantil com pluralidade de pessoas, por exemplo, podemos encontrar entre os contratantes interesses coincidentes, contrapostos e comuns. Afinal, vendedores e compradores têm interesses coincidentes na realização do negócio (tarefa), mas interesses contrapostos na execução do contrato (necessidades opostas). Já os interesses comuns situam-se em cada uma dos pólos da relação: entre o conjunto de vendedores e, de outro lado, entre os compradores.

O quadro abaixo evidencia os diversos interesses:

<i>Coincidentes Comprador e Vendedor</i>	<i>Comuns Compradores</i>	<i>Comuns Vendedores</i>
<i>Realizar o negócio</i>	<i>Receber o bem</i>	<i>Receber o pagamento</i>
<i>Realizar o negócio</i>	<i>Pagar o preço</i>	<i>Entregar o bem</i>

Não é outro o entendimento de Paulo de Barros Carvalho, que sustenta que, nas ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiverem no mesmo pólo da relação, se, e somente se, for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídicos da exação.

Também a esta conclusão chegou Hugo de Brito Machado:

"o fato de serem partes em um contrato apenas significa que o legislador pode, por disposição expressa, instituir solidariedade entre elas (...). Uma coisa é duas ou mais pessoas terem interesse na situação. Outra é terem duas ou mais pessoas interesse comum na situação. Comprador e vendedor têm interesse na compra e venda, mas não se trata de interesse comum e sim interesses contrapostos."

Conclui-se, portanto, que o fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade, não é o mero interesse de fato, mas sim interesse jurídico que surge a partir da existência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário. (Grifou-se)

Logo, há interesse comum quando for possível identificar direitos e deveres comuns entre as pessoas situadas no mesmo pólo de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário.

Nos negócios jurídicos privados de compra e venda mercantil com pluralidade de pessoas, os vendedores e compradores têm interesse coincidentes na realização do negócio, mas interesses contrapostos na execução do contrato, razão pela qual há interesses comuns entre os sujeitos que estiverem no mesmo pólo da relação, ou seja, entre o conjunto de vendedores e entre o conjunto de compradores.

No presente caso não há como se admitir que as empresas do Grupo Rodobens estivessem em pólos distintos da relação jurídica, pois a contratação dos supostos serviços de consultoria não decorreu de uma negociação isolada, e os próprios instrumentos de contratação e quitação dos serviços estipulavam que todas as empresas do grupo eram as contratantes e que a quitação final a todas beneficiava, conforme se denota dos excertos a seguir:

Contrato

"a prestação de serviços por parte da CONTRATADA, consistente em consultoria de gestão empresarial, incluindo a análise, elaboração, implantação e acompanhamento do redesenho organizacional das CONTRATANTE e coligadas que integram as Empresas Rodobens, ainda que não citadas no presente instrumento."

Quitação

*(...) Fixa valor dos honorários pelo êxito de acordo com o resultado apurado entre 02/01/2013 e 31/12/2014. "...outorgando ampla e irrestrita quitação relativa a todas as obrigações financeiras das CONTRATANTES decorrentes da prestação de serviços ocorrida entre 02 de janeiro de 2013 e 31 de dezembro de 2014, **quitação esta estendida a todas as pessoas jurídicas pertencentes ao conglomerado empresarial Rodobens/GVHolding S/A.**"*

Por essas razões, deve ser mantida a responsabilização solidária das empresas do grupo nos termos expendidos pela Autoridade Fiscal.

Responsabilidade Solidária de Eduardo Rodrigues Rocha

Eduardo Rodrigues Rocha apresentou impugnação quanto à responsabilização solidária nos termos do art. 124, inc. I e 135, inc. III, do CTN.

Quanto à responsabilização nos termos do art. 124, inc. I do CTN, questão tratada acima no que toca às empresas do grupo, em que se verificou que de fato constavam elas no mesmo pólo de interesse jurídico nos fatos que se constituíam os geradores da exação e deveriam ser responsabilizadas solidariamente.

O mesmo raciocínio leva à conclusão de que administradores não se encontram na mesma condição e não podem ser responsabilizados pelo mesmo embasamento.

Porém, a responsabilização deve ser mantida com fundamento no art. 135, III, do CTN, pois os administradores tinham obrigação de zelar pelos interesses da interessada e evitar a contratação de serviços de assessoria que não seriam efetivamente prestados, de

uma empresa constituída pelo próprio diretor para em tese realizar tarefas que seriam de sua competência e da estrutura administrativa da empresa. Como assim não agiram, praticaram atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Acrescente-se que os administradores respondem solidariamente, perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante disposto no artigo 1.016 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil):

Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

O ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador pode ser tanto culposo quanto doloso, mas tanto um quanto outro satisfaz a hipótese do artigo 135 do CTN. Sobre o assunto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 assim se manifestou:

59. *A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de 'infração de lei' (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.*

60. *Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:*

a) *O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;*

b) *O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência*

c) *A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;*

d) *O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;*

e) *O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso;*

f) *A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).*

61. *De tudo isso, é importante guardar que o 'sócio-gerente', de acordo com a jurisprudência hoje aceita pelo STJ, torna-se responsável não por ser 'sócio', mas por ter cometido ato ilícito enquanto 'gerente'. Em verdade, a condição de sócio é irrelevante. Dois são os elementos verdadeiramente relevantes para sua*

responsabilização: (a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição. Por ser administrador e ter cometido infração à lei, pode o terceiro ser responsabilizado; não por ser sócio. Destarte, podemos afirmar com segurança que, segundo o entendimento firmado no STJ, o administrador é chamado a pagar o crédito tributário da pessoa jurídica administrada em forma de responsabilidade por ato ilícito. (Grifou-se)

Por conseguinte, restou fartamente demonstrado nos autos que os administradores devem ser responsabilizados em consequência dos atos praticados, e que bastaria a culpa em sentido estrito para satisfazer a hipótese do artigo 135 do CTN. Aliás, nem mesmo é imprescindível que o administrador, para fins de responsabilização tributária, tenha praticado diretamente o ato ilícito, sendo suficiente que apenas o tenha tolerado, quando em condição de interferir para evitar a sua ocorrência.

Consigne-se que a prática da sonegação fiscal constitui prova irrefutável de infração à lei. Nesse sentido, colaciona-se a jurisprudência abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. NOVO PEDIDO DE REDIRECCIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. ART 135 DO CTN. POSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE SENTENÇA CONDENATÓRIA EM CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. CONFIRMADO.

1. Os efeitos da decisão, já transitada em julgado, que indeferiu anterior pedido de redirecionamento, não irradia efeitos de coisa julgada apta a impedir novo pedido de redirecionamento na mesma execução fiscal em face da existência de sentença condenatória em crime de sonegação fiscal, confirmada pelo Tribunal de 2º grau e com Habeas Corpus pendente de julgamento no STJ, porquanto aquele pleito inicial está fulcrado apenas em mero inadimplemento fiscal.

2. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. A condenação em crime de sonegação fiscal é prova irrefutável de infração à lei.

3. Recurso especial parcialmente provido. (Resp 935839/RS — relator; Ministro Mauro Campbell Marques - DJe 07/04/2009) (Grifou-se)

O Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 também concluiu que o terceiro que for administrador e cometer o ato ilícito no exercício da gerência da empresa responde solidariamente com a pessoa jurídica pelo pagamento do crédito tributário, sendo sua responsabilidade autônoma da obrigação da empresa quanto ao nascimento, à natureza e à cobrança, mas subordinada quanto à existência, validade e eficácia:

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

71. A concepção de responsabilidade por ato ilícito exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. Este deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa

jurídica. Eis o sentido de, estar expresso no caput do art. 135 do CTN que são 'pessoalmente responsáveis' os administradores infratores da lei. Dessa forma, deve ser excluída a tese da responsabilidade subsidiária em sentido próprio.

72. *Dessa forma, ainda nos casos em que os julgados do STJ mencionam a 'responsabilidade subsidiária', só é razoável interpretados como referentes à responsabilidade subsidiária em sentido impróprio, tal qual já a conceituamos no início. Vale dizer, nesse caso, estariam os julgadores exigindo, para a responsabilização do administrador-infrator, três requisitos cumulativos: (a) a própria condição de administrador, (b) a prática de ato ilícito e (c) a ausência de pagamento do crédito tributário no prazo da lei ou do regulamento; não se leve a exigir, porém, o esgotamento do patrimônio da pessoa jurídica.*

(...)

85. *De fato, representando as normas de responsabilidade tributária 'garantia' especial ao crédito tributário, não faz sentido algum interpretar o Código Tributário Nacional de modo a dotar essa espécie de crédito de menor garantia que os créditos comuns da empresa para com terceiros. Assim, se, por força do Código Civil, respondem os administradores solidariamente com a pessoa jurídica pelos atos ilícitos que cometerem, não é possível aceitar que, se o ato ilícito for cometido contra a Administração Tributária, a responsabilidade desse administrador fique condicionado à ausência de bens da sociedade, bem como não é correto defender que a pessoa jurídica fique desonerada.*

86. *A tese da responsabilidade subsidiária - em sentido próprio - peca por ler implícito no art. 135 do CTN a condição de 'impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte' (pessoa jurídica), condição esta que só está expressa no art. 134 do CTN, que, de fato, instituiu responsabilidade subsidiária para as pessoas ali descritas. Demais disso, se a responsabilidade do art. 135 do CTN também fosse subsidiária, perderia sentido o inciso I desse mesmo art. 135. Qual é o sentido de responsabilizar subsidiariamente, pela prática de ato ilícito, quem já é responsável subsidiário? O único sentido possível do inciso I do art. 135 do CTN é o seguinte: os responsáveis subsidiários do art. 134, caso pratiquem ilicitude, passam a ter responsabilidade solidária, respondendo juntamente com a pessoa jurídica independentemente de haver 'impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal' por parte desta; nesse caso, a responsabilidade subsidiária cede para a responsabilidade solidária, que é mais rigorosa.*

87. *Por sua vez, a tese da responsabilidade por substituição, pessoal e exclusiva, peca por prever implícito no art. 135 do CTN a desoneração da pessoa jurídica contribuinte, coisa que não está dita nem insinuada nesse dispositivo legal. A desoneração do contribuinte não pode ocorrer por obra de mera interpretação extensiva; demanda, rigorosamente, norma expressa de desoneração. Logo, não havendo qualquer preceito que afaste o ônus da pessoa jurídica de pagar o crédito tributário, continua ela com este dever, sem óbice para a exigência de pagamento também do terceiro responsável.*

88. *Em verdade, a responsabilidade tributária imposta ao administrador em decorrência da prática de ato ilícito é, no que tange ao nascimento, à natureza e à cobrança, autônoma da responsabilidade (em sentido amplo) da pessoa jurídica contribuinte pelo pagamento do crédito tributário. O dever desta decorre de ato lícito: o fato jurídico tributário propriamente dito (evento econômico — produção, circulação ou detenção de riqueza). Já a responsabilidade daquele decorre de ato ilícito: a infração de lei prevista no caput do art. 135 do CTN. A hipótese normativa de nascimento duma obrigação é fato lícito; a outra, fato ilícito. Em substância, as naturezas de ambas as obrigações são distintas. A obrigação do responsável é tributária tão-só mediatamente, pois a norma que a impõe remete seu prescritor à*

obrigação tributária stricto sensu. Em suma, trata-se de obrigações distintas, autônomas (nesses termos), atadas entre si simplesmente pelo nexo de adimplemento: o pagamento duma extingue a outra.

89. Assim, surgindo a responsabilidade do administrador-infrator. não temos uma obrigação solidária propriamente dita, senão obrigações solidárias. Explicamos. Não temos uma obrigação unitária com pluralidade de sujeitos passivos na relação jurídica. Temos, isto sim, duas ou mais obrigações, ligadas pelo vínculo da solidariedade. E o que a doutrina antiga chamava de solidariedade imprópria.

(...)

94. Assim, em conclusão, restando somente as teses da responsabilidade subsidiária em sentido impróprio e a da responsabilidade solidária, pensamos ser mais adequada a adoção desta última, seja em razão dos fundamentos encontrados nos mais diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça, seja em razão da interpretação sistemática da ordenação tributária. Logo, o terceiro que (a) for administrador e (b) cometer o ato ilícito no exercício da gerência da empresa responde solidariamente com a pessoa jurídica pelo pagamento do crédito tributário, sendo sua responsabilidade (do administrador-infrator) autônoma da obrigação do contribuinte quanto ao nascimento, à natureza e à cobrança, mas subordinada quanto à existência, validade e eficácia. Demais disso, as responsabilidades de cada responsável são autônomas entre si, quanto à existência, validade e eficácia, sendo atadas tão-somente pelo nexo de adimplemento.

95. Por fim, ressaltamos que o art. 135, III, do CTN pode ser aplicado para responsabilizar não só o administrador de direito, mas também o administrador de fato da empresa. Assim, ainda que o estatuto ou contrato social não confira poderes a um dos sócios para praticar atos de gerência, se este é o administrador de fato da pessoa jurídica, deve ser igualmente responsabilizado pela prática de atos ilícitos. (Grifou-se)

O Sr. Eduardo Rodrigues Rocha foi responsabilizado solidariamente pela exação, pois, na condição de diretor presidente da Rodobens Negócios e Soluções Ltda (holding do segmento "financeiro e automotivo" do Grupo Rodobens), membro do conselho de administração e Diretor Geral do Banco Rododens S.A, além de procurador de diversas outras pessoas jurídicas do grupo, teve atuação decisiva na prática dos fatos geradores e foi um dos principais beneficiados pela remuneração indireta auferida mediante a contratação da ER Consultoria, sem comprovação de que os serviços alegados tenham sido prestados e sem que essa empresa tivesse estrutura para prestá-los, questão já tratada em seu mérito, com conclusões desfavoráveis à pretensão dos impugnantes, no presente voto.

Dessa forma, caracterizado o ilícito com a qualidade de administrador do impugnante, cabível a imputação de responsabilidade nos termos do inciso III, do art. 135, do CTN.

Multa qualificada

Os impugnantes arguíram a impossibilidade de se aplicar a multa de ofício, ainda mais em sua modalidade qualificada, concomitantemente com a exigência do imposto de renda devido exclusivamente na fonte, que já constituiria uma punição, o que configuraria verdadeiro bis in idem, e traz jurisprudência do CARF que entende aplicável [...]

[...]

Note-se que as ementas trazidas não fazem referência a questões que se assemelhem à discutida nos presentes autos e tratam do agravamento, que não ocorreu no presente lançamento.

Quanto à aplicação da multa de ofício constituir uma punição bis idem à exigência do imposto, é tese que não merece acolhida, pois, embora integrem o crédito tributário, a natureza do imposto e de não constituir sanção por ato ilícito.

O CTN, ao estabelecer que tributo não constitui sanção de ato ilícito, em seu art. 3º, faz a diferenciação fundamental entre tributo e multa. Tributo e multa não se confundem. Isso porque, nos termos do CTN, tributo somente pode ter, por fato gerador, situação lícita, fato lícito. Tributo não incide sobre fato ilícito.

O fato gerador da sanção, por sua vez, por excelência é ato ilícito. Portanto, tributo e multa, pela própria definição do CTN, jamais se confundem.

[...]

As impugnações também combatem a qualificação da multa, vez que o relato fiscal não especificaria as condutas passíveis de enquadramento nas hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, bem como o atendimento parcial das intimações levaria ao agravamento — não à qualificação — das multas. Argumenta ainda que, conforme jurisprudência trazida, que deve haver comprovação do dolo e indicação da conduta específica praticada dentre as dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Como já dito alhures no presente Voto, a Autoridade Fiscal, em louvável zelo, relatou com grau de minúcia adequado o procedimento inquisitório antecedente à lavratura do auto de infração em que se materializou a exigência, indicando, dentre outros fatos, as intimações e seu atendimento, que muitas vezes foi parcial, sem que dessas faltas tenha resultado exigência de tributo, imposição de penalidade, seu agravamento ou qualificação.

Fosse a autuação baseada na falta de atendimento de intimações, a exigência do tributo e de seus consentâneos seria de plano afastada, em sede de impugnação, com a apresentação do documento ausente ou pela justificativa de sua inexistência. Especificamente no caso dos contratos de trabalho dos Srs. Eduardo Rodrigues Rocha e Fábio Vassalo, em que a impugnante revela especial cautela em asseverar sua inexistência e inexigibilidade, a falta de sua apresentação não foi fundamento fático da autuação, visto que o fato relevante, qual seja, terem ocupado cargos de gestão, é incontroverso.

Quanto à conduta praticada, defende a interessada que a ER CONSULTORIA foi contratada para implementar um plano elaborado pela GRADUS CONSULTORIA, e que todo o processo se desenvolveu sob o manto da legalidade.

[...]

A questão central já foi tratada em seu mérito, e dela se depreende, assim como o relato fiscal apontou, as circunstâncias previstas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, vez que o pagamento de remuneração indireta sem a inclusão nos rendimentos dos beneficiários tipifica-se como sonegação, vez que ocorreu conduta dolosa que impediu o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária, a forma adotada constitui fraude, pois houve tentativa de modificar as características essenciais do fato gerador, mediante ajuste doloso das empresas do grupo e a ER CONSULTORIA para consecução desses efeitos.

Observe-se que a aplicação da multa qualificada se deu tendo em conta a ação efetuada pelas empresas de forma a ocultar a ocorrência do fato gerador dos tributos, não se relacionando à atuação das empresas durante a ação fiscal. A apresentação dos

documentos e esclarecimentos requeridos pela autoridade fiscal é dever legal do contribuinte, e seu exercício não afasta a exigência do tributo e das penalidades decorrentes, quando assim constatado no procedimento fiscal.

Por essas razões, deve ser mantida a qualificação da multa

Irresignado, o contribuinte e todos os responsáveis apresentaram recurso voluntário, nos quais foram basicamente reiterados os argumentos de defesa constantes da impugnação.

Posteriormente, em data de 28/09/2020, foi protocolada uma petição pela defesa do responsável solidário Sr. Eduardo Rodrigues Rocha (fls. 6643 do *e-processo*), por meio da qual pleiteou-se ao caso a aplicação de um recém publicado precedente deste CARF, segundo o qual o IRRF de 35% não seria exigível na hipótese de o beneficiário do pagamento ser identificado.

Em 25/05/2021, o contribuinte peticionou nos autos (fls. 6665 do *e-processo*) solicitando prioridade de julgamento, com base no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007, cuja redação estipula ser *“obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”*.

Por fim, em 13/04/2022, o contribuinte protocolou nova petição nos autos (fls. 6676 do *e-processo*), por meio da qual requereu que fosse aplicado ao caso o racional do precedente consubstanciado no acórdão CARF nº 2202-008.531, cuja conclusão foi pelo cancelamento da autuação que não levou em conta o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005. Com base no aludido dispositivo, a autuação deveria ser realizada nas pessoas jurídicas que realizaram os pagamentos pela prestação dos serviços intelectuais por parte de seus sócios.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Preliminar de nulidade: impugnação do Sr. Waldemar Verdi Junior que foi indevidamente considerada intempestiva

A impugnação do Sr. Waldemar não foi analisada, pois segundo a DRJ/CGE ela seria *intempestiva*, vez que foi *cientificado em 06/03/2018 e apresentou impugnação em 12/04/2018, conforme termo de solicitação de juntada de fls. 5933 (fls. 5991 do e-processo)*. Vejamos o que consta do termo mencionado (fls. 5933 do e-processo):

SP SAO JOSE DO RIO PRETO DRF

Fl. 5933

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SP SAO JOSE DO RIO PRETO DRFPROCESSO/PROCEDIMENTO: 16004.720016/2018-70
INTERESSADO:11794489000137 - RODOBENS NEGOCIOS E SOLUCOES LTDA

TERMO DE ANÁLISE DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA

Em 12/04/2018 10:10:17 foi registrada a Solicitação de Juntada de Documentos ao processo citado acima.
Essa solicitação envolve o(s) documento(s) abaixo relacionado(s):

* DOCUMENTOS DIVERSOS - OUTROS

Título	Read - Assinado
--------	-----------------

* DOCUMENTOS DIVERSOS - OUTROS

Título	Peticão
--------	---------

* DOCUMENTOS DIVERSOS - OUTROS

Título	Doc_Identificacao
--------	-------------------

Como se nota, trata-se do termo oficial que registra a solicitação de juntada de documentos feita pelo contribuinte, registrada de fato em 12/04/2018 pelo servidor da Receita Federal do Brasil. Aludido termo se faz acompanhado do recibo de entrega de arquivos digitais, documento emitido pelo contribuinte e que é levado até ao posto de atendimento da Receita Federal para além de demonstrar que os documentos anexados foram validados pelo sistema de validação, fazer prova da data de sua juntada. Sucede que o termo que acompanha o termo de análise de solicitação de juntada não se encontra assinado por servidor da Receita Federal, veja-se (fls. 5934 do *e-processo*):

Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais Versão 3.2.8 (2017.02.08)
Recibo de Entrega de Arquivos Digitais Pág: 1 / 1

IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE						
056.374.498-72 - WALDEMAR VERDI JUNIOR						
NOME DO RESPONSÁVEL/REPOSTO	CPF	TELEFONE(S)				
WALDEMAR VERDI JUNIOR	056.374.498-72					
RESPONSÁVEL TÉCNICO PELA GERAÇÃO DO(S) ARQUIVO(S)	CPF	TELEFONE(S)				
Tipo de Arquivo		MEIO FÍSICO DA ENTREGA				
Outros Arquivos - Emissão de READ (Autenticação de Arquivos)		CD/DVD				
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES						
P.A. n. 16004.720016/2018-70						
Relação dos Arquivos						
NOME DO ARQUIVO	CONTEÚDO	PERÍODO	TAMANHO (bytes)	AVISO	ERROS	CÓDIGO DE AUTENTICAÇÃO
E118004.720016-2018-70Doc_Identificacao.pdf	não informado	(não informado)	1678316	NV	NV	822a8e1-ee4579e-440c5a20-4a0d56c
E118004.720016-2018-70Pelicoa.pdf	não informado	(não informado)	11910543	NV	NV	8675985-ec26c91-5432abbd-e408183
2 Arquivo(s) listado(s)						
(*) Para arquivos gerados de acordo com o Manual de Arquivos Digitais deverá ser anexado o Relatório de Resumo da Validação de cada um dos arquivos.						
Código de Identificação Geral do(s) Arquivo(s):				a6fad3db-d4d774f4-06be6683-538dc378		
Data/Hora da Geração do Relatório:				04/04/2018 12:40:08		
Assinatura do Responsável/Preposto				Responsável Técnico		
Local e Data: _____				Local e Data: _____		
RECEBI O(S) ARQUIVO(S) ACIMA RELACIONADO(S) E CONFIRMEI O CÓDIGO DE IDENTIFICAÇÃO EM ____/____/____						
Assinatura do Servidor						

O que se pode observar é que ele foi gerado na data de 04/04/2018, no horário de 12:40:08, e possui como código de identificação dos arquivos a6fad3db-d4d774f4-06be6683-538dc378.

O Sr. Waldemar, a seu turno, defende em sede de recurso voluntário que a sua defesa seria tempestiva, já que na verdade ela teria sido apresentada em 05/05/2018. Apresenta o seguinte comprovante (fls. 6534 do *e-processo*):

Fl. 6534

Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais
Recibo de Entrega de Arquivos Digitais

Versão 3.2.8 (2017.02.06)
Pág: 1 / 1

IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE
056.374.498-72 - WALDEMAR VERDI JUNIOR

NOME DO RESPONSÁVEL/PREPOSTO WALDEMAR VERDI JUNIOR	CPF 056.374.498-72	TELEFONE(S)
RESPONSÁVEL TÉCNICO PELA GERAÇÃO DO(S) ARQUIVO(S)	CPF	TELEFONE(S)

Tipo de Arquivo
Outros Arquivos - Emissão de READ (Autenticação de Arquivos)

MEIO FÍSICO DA ENTREGA
CD/DVD

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES
P.A. n. 16004.720016/2018-70

Relação dos Arquivos

NOME DO ARQUIVO	CONTEÚDO	PERÍODO	TAMANHO (bytes)	AVISOS	ERROS	CÓDIGO DE AUTENTICAÇÃO
E:\16004.720016-2018-70\Doc_identificacao.pdf	não informado	(não informado)	1878315	NV	NV	f52d8e11-8a457f4e-440d5e23-4db895d
E:\16004.720016-2018-70\Peticao.pdf	não informado	(não informado)	11910543	NV	NV	9b7194f0-ea25cc61-3432ebbd-ef498183

2 Arquivo(s) listado(s)

(*) Para arquivos gerados de acordo com o Manual de Arquivos Digitais deverá ser anexado o Relatório de Resumo da Validação de cada um dos arquivos.

Código de Identificação Geral do(s) Arquivo(s): a6fad3db-d4d774f4-06be6683-538dc378
Data/Hora da Geração do Relatório: 04/04/2018 12:40:08

Assinatura do Responsável/Preposto
Local e Data: _____

Responsável Técnico
Local e Data: _____

RECEBI O(S) ARQUIVO(S) ACIMA RELACIONADO(S) E CONFIRMEI O CÓDIGO DE IDENTIFICAÇÃO EM ____/____/____

Assinatura do Servidor

SP SAO JOSE DO RIO PRETO DRF

C.A.C./SANTO AMARO
40 ABR. 2018
18.00-8 19

C.A.C./SANTO AMARO
40 ABR. 2018
DERAT/SP 06.180.00-8 19

Documento de 2 página(s) confirmado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://carf.receita.fazenda.gov.br/eCarfPublico/login.aspx?bet=16004.720016-2018-70>
Cópia Simples - Não Identificado

Perceba que se trata exatamente do mesmo recibo de entrega de arquivos digitais constante das fls. 5934, anexado aos autos pela própria Receita Federal, mas do qual não consta o carimbo de recebimento do posto fiscal de atendimento CAC Santo Amaro, ainda que sem a assinatura do funcionário responsável pelo seu recebimento e com a data “40 ABR. 2018”.

A nosso ver, a única conclusão possível é a de que a impugnação do responsável foi realmente protocolada em 04 de abril de 2018, de modo que o carimbo apresenta tão somente um erro material facilmente sanável. O zero foi colocado depois e não antes do quatro.

Assim, não parece adequado considerar que a data na qual o servidor público responsável teria realizado a sua juntada no processo seria a data na qual ela teria sido apresentada no posto fiscal. Muito embora, a defesa somente tenha sido anexada aos autos em 12/04/2018, tal fato se deveu única e exclusivamente ao próprio funcionário que não a anexou na data em que protocolada, quer dizer, em 04/04/2018.

Por todo o exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário do Sr. Waldemar, pois, considerando que a impugnação é tempestiva, mas deixou de ser analisada, é imprescindível que os autos retornem à instância *a quo* para que seja proferido acórdão integrativo, cuja análise de se voltar exclusivamente a todos os argumentos constantes da impugnação do Sr. Waldemar.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo