



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

**Processo n°** 16004.720176/2016-57  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-003.046 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de dezembro de 2018  
**Matéria** IRPJ - LANÇAMENTO DE OFÍCIO  
**Recorrente** GALVÃO ENGENHARIA S/A E OUTROS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

**NULIDADE. MOTIVAÇÃO DEFICIENTE DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.**

Não há que se falar em nulidade de auto de infração quando o lançamento cumpriu com os requisitos dos incisos III e IV, do art. 10, do Decreto n° 70.235, de 1972.

**INFORMAÇÕES EM PROCESSO PENAL. CARÁTER SIGILOSO.**

Inexiste nulidade quando as informações foram fornecidas pela Poder Judiciário e, ainda, quando estas serviram apenas de indício para início das investigações. Toda a produção de provas que embasou o auto foi produzida pela própria fiscalização no curso do procedimento.

**PROVA EMPRESTADA SEM O DEVIDO PROCESSO LEGAL.**

Não há que se falar em ilicitude de uso de prova usada pelo impugnante na fase de fiscalização nem de ausência do devido processo legal, uma vez que o contraditório no processo administrativo fiscal inicia-se com a impugnação.

**TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. REQUISITOS DE VALIDADE.**

Inexiste nulidade no auto de infração, uma vez que o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal cumpriu todos os requisitos dispostos na Portaria RFB n° 1.687, de 2014.

**IRRF. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM.**

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. Súmula 114 do CARF.

**IRPJ. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE DESPESA PELO SUJEITO PASSIVO. GLOSA DOS VALORES PELO FISCO.**

Um vez que o sujeito passivo não comprova a existência de despesa para dedução da base de cálculo do IRPJ, compete à Autoridade Fiscal proceder à glosa dos respectivos valores. A simples apresentação da nota fiscal dos

serviços e o respectivo pagamento não são suficientes a comprovar a efetivação dos serviços quando existem inúmeros outros indícios em sentido contrário, decorrendo a necessidade da comprovação da materialidade dos serviços prestados.

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

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

**IRRF. PRESSUPOSTOS DO ART. 61 DA LEI Nº 8.981/95 PARA COBRANÇA.**

Comprovado pelo Fisco o pagamento sem causa, sobre este incide a norma prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, para cobrança do IRRF.

**IRRF E MULTA DE OFÍCIO. NATUREZAS JURÍDICAS DISTINTAS. AUSÊNCIA DE CUMULAÇÃO DE COBRANÇA.**

Em se tratando de naturezas jurídicas distintas, não há que se falar em cumulação entre o Imposto sobre a renda retido na Fonte, tributo cobrado do substituto tributário, e a multa de ofício.

**IRRF. DEDUÇÃO DE VALORES RETIDOS A TÍTULO DE IRRF, CSLL, PIS e COFINS.**

A base de cálculo do IRRF, antes do seu reajustamento determinado pelo § 3º do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1985, é o valor do pagamento considerado sem causa, deduzidas as retenções legais.

**IRRF. BASE DE CÁLCULO. VALOR BRUTO DO PAGAMENTO. AJUSTE DETERMINADO POR LEI.**

O ajuste do valor bruto ocorre por expressa determinação legal, sem vinculação com o fato de o sujeito passivo assumir ou não o ônus do IRRF.

**EXISTÊNCIA DE SALDOS NEGATIVOS NÃO UTILIZADOS PARA DEDUÇÃO DO IRPJ E CSLL LANÇADOS. POSSIBILIDADE.**

Comprovando-se a existência de saldos negativos de IRPJ e CSLL não utilizados pela empresa em declarações de compensação, autoriza-se a utilização dos valores já reconhecidos e ainda disponíveis para a dedução dos valores lançados.

Não podem ser considerados neste procedimento valores que a empresa entende serem novos créditos, posto que estes tem de ser reconhecidos no processo específico de restituição e não neste procedimento.

**ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. CONSUNÇÃO. PROCEDÊNCIA PARCIAL.**

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.**

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

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.**

A multa de ofício, como obrigação tributária principal, é débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, portanto, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA LEI Nº 11.457, DE 2007. CABIMENTO.

Descabe a aplicação do art. 24, da Lei nº 11.457, de 2007, para excluir os juros de mora sobre os tributos devidos em face da inexistência de previsão legal.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de lançamento reflexo realizado com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE MEMBRO DE CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO. INFRAÇÃO À LEI EM FUNÇÃO DE DIREÇÃO. PROVA.

Não há que se falar na responsabilidade tributária prevista no art. 135, inciso III, do CTN, se inexistente prova de que um membro do Conselho de Administração atuava em atividade de direção, gerência ou representação da Sociedade.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI. PROVA.

A responsabilidade tributária solidária prevista no art. 135, inciso III, do CTN aplica-se aos administradores que participavam da gestão dos negócios da empresa visto terem domínio sobre a realização dos atos implicaram em infração à lei.

RECURSO DE OFÍCIO. PROCEDÊNCIA PARCIAL.

Dá-se provimento parcial ao recurso de ofício tão somente para a correção de pequeno erro de cálculo oriundo da decisão de Piso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, dar provimento parcial ao recurso voluntário, i) por unanimidade de votos para: i.i) que sejam aproveitados pelo lançamento os saldos negativos de IRPJ relativos aos anos calendários de 2012, no valor de R\$2.118.043,07 e 2013, no importe de R\$1.265.748,94; i.ii) afastar a responsabilidade solidária do Sr. Jean Alberto Luscher Castro a partir da data de 09/09/2011, e ii) por maioria de votos, em relação às multas isoladas por falta/insuficiência de estimativas, determinar a exoneração dos valores que não excederem a multa de ofício exigida (aplicação do princípio da consunção). Em primeira rodada, contra a tese que mantinha integralmente as multas isoladas, ficaram vencidos os Conselheiros Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Daniel Ribeiro Silva, que cancelavam-na integralmente. Em segunda rodada, onde todos participaram, a tese ganhadora na primeira rodada foi superada pela tese de que as multas isoladas deveriam ser absorvidas apenas na exata medida das bases de cálculo das multas de ofício, ficando vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Luiz Augusto de Souza Gonçalves, que votaram pela tese de negar provimento para manter a multa isolada na sua integralidade. Em relação ao recurso de ofício, acordam, por unanimidade de votos, dar

provimento parcial, tão somente para retificar o valor do IRPJ devido a ser mantido do ano-calendário 2013, para o montante de R\$ 58.902,39.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia de Carli Germano, Claudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

## Relatório

Iniciemos com a transcrição do relatório da Decisão de Piso

Contra o contribuinte em epígrafe e os responsáveis solidários DÁRIO DE QUEIROZ GALVÃO FILHO (CPF 190.175.453-72), JEAN ALBERTO LUSCHER CASTRO (CPF 140.252.486-20) e ERTON MEDEIROS FONSECA (CPF 065.579.318-65) foram lavrados autos de infração no valor de R\$ 11.609.320,82, para exigência de IRPJ, de R\$ 3.528.548,77, para exigência de CSLL, e de R\$ 41.445.126,17, para exigência do IRRF, incluídos multa isolada de R\$ 2.607.196,84, multa de 150% e os juros de mora calculados até 08/2016, relativos aos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013.

Segundo a Autoridade Fiscal, em relação à apuração do **IRPJ**, para os anos calendários de 2011, 2012 e 2013, **Galvão Engenharia** apurou saldo de prejuízo fiscal, mas compensou-o por meio dos **Perdcomps** nº 05317.48661.201212.1.3.02-3003, nº 12000.04956.060215.1.7.02-5990 e nº 04564.36692.060215.1.7.02-6842, respectivamente.

Em relação à apuração da **CSLL**, para o ano calendário de 2011, **Galvão Engenharia** apurou saldo negativo da base de cálculo, mas o utilizou totalmente na compensação de tributos, por meio do **Perdcomp** nº 16857.34468.191212.1.7.03-7243.

A Autoridade Fiscal identificou, ainda, para o ano-calendário de 2012, saldo negativo na base de cálculo da **CSLL**, deduziu-a da respectiva **CSLL** apurada de ofício e verificou não restar valores de **CSLL** a serem lançados de ofício neste período.

Em relação à apuração da **CSLL**, para o ano calendário de 2013, **Galvão Engenharia** apurou saldo negativo da base de cálculo, mas o utilizou totalmente na compensação de tributos, por meio do **Perdcomp** nº 17770.73054.060215.1.7.03-0109.

A **contribuinte** é uma sociedade anônima por ações, de capital fechado, tributada pelo **Lucro Real anual**, que possui como atividade econômica “Construção de Rodovias e Ferrovias” (CNAE 42.11-1/01) – conforme informação em DIPJ.

## I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

### DAS PROVAS DOS FATOS GERADORES

A presente ação fiscal foi motivada pelo fato de a **Galvão Engenharia** estar envolvida na operação denominada “Lava Jato”, deflagrada pelo Ministério Público Federal, Polícia Federal e Secretaria da Receita Federal do Brasil para investigação de um esquema de corrupção e lavagem de dinheiro, em que grandes empreiteiras, organizadas em cartel, pagavam “propina” para que altos executivos da Petrobrás e outros agentes públicos permitissem fraudes à licitação em contratos com a estatal.

A referida ação fiscal iniciou-se em 06/05/2015, por meio de Termo de Início de Ação Fiscal, informando à contribuinte os períodos sob fiscalização, a análise da escrituração entregue ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) e intimando-a a (*verbis*):

1- *Informar o nome e telefone da pessoa, representante da empresa, que irá atender as demandas desta fiscalização;*

2- *Procuração dando poderes ao representante da empresa para atendimento da fiscalização em todas as fases deste procedimento;*

3- *No contexto da operação denominada “Lava Jato” constatamos, na escrituração fiscal do contribuinte acima identificado, lançamentos de despesas e custos para as empresas abaixo relacionadas:*

- **LFSN CONSULTORIA ENGENHARIA S/S LTDA**, CNPJ 11.418.207/0001-05;

- **M.O. CONSULTORIA COMERCIAL E LAUDOS E. LTDA**, CNPJ 06.964.032/0001-93;

- **JD ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA**, CNPJ 03.008.230/0001-95;

(...)

3.1- *Apresentar relação com todos os pagamentos realizados durante os anos calendários de ..., 2011, 2012 e 2013 para essas empresas. A informação deverá ser apresentada em meio digital, arquivo excel, contendo as seguintes informações: - valor bruto da despesa/custo; - valor líquido do pagamento; - data do pagamento; - número da nota fiscal; - descrição do serviço; - nome do fornecedor. Ou seja, o demonstrativo deverá conter informações suficientes para que sejam identificados, individualmente, todos os pagamentos realizados para as empresas elencadas acima.*

3.2- *Apresentar Notas Fiscais, faturas e recibos referentes aos pagamentos efetuados às empresas relacionadas acima. Caso os pagamentos tenham sido efetuados sem emissão de nota fiscal, apresentar declaração informando este fato e detalhando a natureza dos pagamentos efetuados. Cabe ressaltar que devem ser considerados os pagamentos efetuados pelo CONTRIBUINTE e pelos consórcios dos quais participou no período de 01/01/2010 a 31/12/2013;*

3.3- *Comprovar, com documentação idônea, coincidente em datas e valores, o pagamento das referidas despesas/custos, apresentando os comprovantes bancários dos pagamentos efetuados (cópias de cheques, ordens de pagamentos, doc, ted, transferências bancárias, etc.). No caso de lançamento que englobe diversos pagamentos, cópia do borderô que detalhe e identifique o pagamento de forma individualizada. Caso o pagamento tenha sido feito de formas alternativas à via bancária, apresentar declaração e documentos que comprovem e detalhem a forma utilizada.*

3.4 - *Apresentar cópia dos contratos relacionados às referidas despesas/custos. Caso se tratem de serviços de consultoria/assessoria/auditoria, apresentar cópias dos relatórios técnicos, estudos, memoriais, planilhas, pareceres, atas de reunião, relatórios de viagens, comprovantes de viagens efetuadas pelos prestadores e demais documentos que se prestem a comprovar de forma cabal a efetiva prestação dos serviços. Se não houver contrato de prestação de serviços apresentar declaração esclarecendo a falta do documento e detalhando quais foram os serviços prestados;*

3.5- (...)

3.6- (...)

3.8 - *Esclarecer a causa (necessidade) da contratação dos referidos serviços junto às empresas identificadas no item 3;*

3.9 - *Apresentar demonstrativo, extraído das escriturações contábeis do CONTRIBUINTE e dos consórcios, contendo a totalidade dos lançamentos contábeis relacionados à prestação desses serviços, incluindo, dentre outros, a contabilização das despesas, das contas a pagar e dos pagamentos efetuados, com a plena identificação de datas, valores e contas contábeis;*

3.10- *Declaração informando em quais linhas, das fichas 04A – Custo dos Bens e Serviços Vendidos ou das fichas 05A – Despesas Operacionais, das DIPJ dos anos calendário 2010 a 2013, foram incluídos os custos e despesas referentes às notas fiscais, faturas e recibos relativos aos serviços prestados pelas empresas relacionadas na tabela.*

3.11- *Em complemento ao item anterior, informar se tais custos e despesas, referentes às notas fiscais, faturas e recibos relativos aos serviços prestados pelas empresas relacionadas na tabela, foram considerados como parcelas dedutíveis ou não dedutíveis na apuração do lucro real. Caso tenham sido considerados como indedutíveis, comprovar de forma incontestada a sua exclusão na apuração do lucro real do período.*

4- *Apresentar tabela informando a razão social e o número do CNPJ de todos os consórcios nos quais o CONTRIBUINTE participou no período de 01/01/2010 a 31/12/2013, contendo a indicação do consorciado líder, do consorciado responsável pela confecção da escrituração contábil do consórcio, e do consorciado responsável pela guarda dos livros e documentos comprobatórios das operações do consórcio;*

5- Apresentar cópias dos contratos de constituição, bem como de todas as alterações até a presente data, de todos os consórcios nos quais o CONTRIBUINTE era participante no período de 01/01/2010 a 31/12/2013;

Em 12/06/2015, a contribuinte, em resposta à intimação do Fisco, apresentou cópias de PERDCOMP (Fls.799 a 1.054), como documento comprobatório dos tributos recolhidos espontaneamente referentes a pagamentos efetuados às empresas supracitadas.

Em resposta à intimação do Fisco, em relação à empresa **JD Assessoria e Consultoria Ltda**, a contribuinte apresentou cópia da sua reposta ao juízo da 13ª Vara Federal de Curitiba nos autos do inquérito policial nº 5045022-08.2014.404.7000 (Fls. 21 a 29).

Da análise da documentação apresentada pela Galvão Engenharia (anexos docs. 1 a 11), a autoridade tributária concluiu que em nenhum momento foi possível concluir qual foi a atuação desempenhada pela empresa **JD Assessoria e Consultoria Ltda**.

Intimada por meio de diligência fiscal a apresentar documentação comprobatória da efetiva prestação dos serviços contratados com a contribuinte, **JD Assessoria e Consultoria Ltda** esclareceu, em síntese, que a atividade de consultoria desenvolvida para a contribuinte dava-se, essencialmente, de forma oral e presencial, com a participação em reuniões de aconselhamento destes em viagens internacionais de negócios (Fls. 3.613 a 3.614).

Segundo a Autoridade Fiscal, os documentos apresentados pela contribuinte não comprovaram a efetiva prestação dos serviços contratados junto à empresa **JD Assessoria e Consultoria Ltda**.

Com base nos registros da conta "51110010002 – CONSULTORIA, a Autoridade Fiscal elaborou o quadro a seguir, demonstrativo das despesas da contribuinte glosadas em decorrência da ausência de comprovação de serviços prestados por **JD Assessoria e Consultoria Ltda** à contribuinte, referentes ao ano-calendário de 2011:

DATA	HISTÓRICO	VALOR
11/01/2011	NF.000000610 JD ASSESSORIA E CO V 05/0 7->	25.000,00
25/02/2011	NF.000000625 JD ASSESSORIA E CO V 25/0 2->	25.000,00
23/03/2011	NF.000000644 JD ASSESSORIA E CO V 25/0 3->	25.000,00
28/04/2011	NF.000000660 JD ASSESSORIA E CO V 02/0 5->	25.000,00
06/05/2011	NF.000000669 JD ASSESSORIA E CO V 02/0 6->	25.000,00
08/06/2011	NF.000000681 JD ASSESSORIA E CO V 16/0 6->	25.000,00
21/07/2011	NF.000000693 JD ASSESSORIA E CO V 25/0 7->	25.000,00
10/08/2011	NF.000000706 JD ASSESSORIA E CO V 05/0 7->	25.000,00
18/10/2011	NF.000000717 JD ASSESSORIA E CO V 20/1 0->	25.000,00
25/10/2011	NF.000000728 JD ASSESSORIA E CO V 05/0 7->	25.000,00
22/11/2011	NF.000000742 JD ASSESSORIA E CO V 05/0 7->	25.000,00
30/12/2011	NF.000000756 JD ASSESSORIA E CO V 06/0 1->	25.000,00
	<b>TOTAL</b>	<b>300.000,00</b>

**Não houve lançamento do IRRF**, uma vez que será objeto de outro procedimento fiscal, segundo a autoridade tributária.

Em relação à empresa **Lfsn Consultoria**, a autoridade tributária concluiu que a contribuinte reconheceu a ausência de efetiva prestação de serviços, pois, recolheu o IRPJ e a CSLL devidos.

Porém, no anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, não encontrou a comprovação de recolhimento do IRRF.

Com base nos registros da conta “11102020015 – ITAÚ 616-6” e 11102010007 – ITAÚ 616-6, a Autoridade Fiscal elaborou o quadro a seguir, demonstrativo dos pagamentos efetuados pela contribuinte à **Lfsn Consultoria**, sem comprovação da sua causa, e o respectivo valor do IRRF cobrado.

DATA	HISTÓRICO	VALOR	BASE DE CÁLCULO AJUSTADA	IRRF
06/01/2011	ITAU 616-6-LFSN CONSULTOR	626.918,00	964.489,23	337.571,23
28/07/2011	ITAU 616-6-LFSN CONSULTOR	619.410,00	952.938,46	333.528,46
04/08/2011	ITAU 616-6-LFSN CONSULTOR	619.410,00	952.938,46	333.528,46
08/09/2011	ITAU 616-6-LFSN CONSULTOR	619.410,00	952.938,46	333.528,46
28/09/2011	ITAU 616-6-LFSN CONSULTOR	619.410,00	952.938,46	333.528,46
11/10/2011	ITAU 616-6-LFSN CONSULTOR	619.410,00	952.938,46	333.528,46
04/11/2011	ITAU 616-6-LFSN CONSULTOR	619.410,00	952.938,46	333.528,46
	<b>TOTAL</b>	<b>4.343.378,00</b>	<b>6.682.120,00</b>	<b>2.338.742,00</b>

DATA	HISTÓRICO	VALOR	BASE DE CÁLCULO AJUSTADA	IRRF
11/01/2012	ITAU 616-6-LFSN CONSULTOR	412.940,00	635.292,31	222.352,31
26/01/2012	ITAU 616-6-LFSN CONSULTOR	412.940,00	635.292,31	222.352,31
03/02/2012	ITAU 616-6-LFSN CONSULTOR	412.940,00	635.292,31	222.352,31
26/04/2012	ITAU 616-6-LFSN CONSULTOR	412.940,00	635.292,31	222.352,31
	<b>TOTAL</b>	<b>1.651.760,00</b>	<b>2.541.169,23</b>	<b>889.409,23</b>

DATA	HISTÓRICO	VALOR	BASE DE CÁLCULO AJUSTADA	IRRF
04/02/2013	ITAU 616-6-LFSN CONSULTOR	107.927,50	166.042,31	58.114,81
07/03/2013	ITAU 616-6-LFSN CONSULTOR	215.855,00	332.084,62	116.229,62
15/08/2013	ITAU 616-6-LFSN CONSULTOR	215.855,00	332.084,62	116.229,62
11/09/2013	ITAU 616-6-LFSN CONSULTOR	215.855,00	332.084,62	116.229,62
18/10/2013	ITAU 616-6-LFSN CONSULTOR	215.855,00	332.084,62	116.229,62
04/12/2013	ITAU 616-6-LFSN CONSULTOR	215.855,00	332.084,62	116.229,62
	<b>TOTAL</b>	<b>1.187.202,50</b>	<b>1.826.465,38</b>	<b>639.262,88</b>

Em relação à empresa **M.O. Consultoria**, a autoridade tributária concluiu que a contribuinte reconheceu a ausência de efetiva prestação de serviços, pois, recolheu o IRPJ e a CSLL devidos.

Porém, no ano-calendário de 2011 não encontrou a comprovação de recolhimento do IRRF.

Com base nos registros da conta “11102020015 – ITAÚ 616-6”, a Autoridade Fiscal elaborou o quadro a seguir, demonstrativo dos pagamentos efetuados pela contribuinte à **M.O. Consultoria**, sem comprovação da sua causa, e o respectivo valor do IRRF cobrado.

DATA	HISTÓRICO	VALOR	BASE DE CÁLCULO AJUSTADA	IRRF
01/03/2011	ITAU 616-6-M. O. CONSULTO	560.284,50	861.976,15	301.691,65
01/04/2011	ITAU 616-6-M. O. CONSULTO	560.284,50	861.976,15	301.691,65
03/05/2011	ITAU 616-6-M. O. CONSULTO	560.284,50	861.976,15	301.691,65
10/06/2011	ITAU 616-6-M. O. CONSULTO	560.284,50	861.976,15	301.691,65
08/07/2011	ITAU 616-6-M. O. CONSULTO	560.284,50	861.976,15	301.691,65
08/09/2011	ITAU 616-6-M. O. CONSULTO	560.284,50	861.976,15	301.691,65
07/10/2011	ITAU 616-6-M. O. CONSULTO	560.284,50	861.976,15	301.691,65
	<b>TOTAL</b>	<b>3.921.991,50</b>	<b>6.033.833,08</b>	<b>2.111.841,58</b>

No curso do procedimento fiscal, a contribuinte ainda foi intimada a comprovar os serviços prestados pelas seguintes empresas:

**AKYZO - ASSESSORIA & NEGOCIOS LTDA**, CNPJ 05.332.111/0001-19;

**HEFESTO CONSULTORIA E PROJETOS LTDA**, CNPJ 04.067.717/0001-01;

**PROFICENTER PLANEJAMENTO DE OBRAS LTDA-EPP**, CNPJ nº 00.508.959/0001/32;

**GRIFFE COMUNICAÇÃO E MARKETING LTDA-ME**, CNPJ nº 09.638.422/0001-61; e

**CIGMA PROJETOS E ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA**, CNPJ nº 58.471.780/0001-38.

Segundo a Autoridade Fiscal, a contribuinte declarou em DIRF o pagamento de R\$ 29,2 milhões à empresa **AKYZO - ASSESSORIA & NEGÓCIOS LTDA.**

O Fisco constatou que a empresa **AKYZO** declarou em GFIP 3 (três) empregados, no período entre 2011 e 2013, os quais não possuem qualificação técnica para a prestação de serviços a que se referem a contribuinte e a empresa **AKYZO.**

O Fisco verificou, ainda, que, no mesmo período, não constou da DIRF da **AKYZO** nenhum prestador de serviços.

Segundo a Autoridade Fiscal, nem a contribuinte nem a empresa **AKYZO** conseguiram demonstrar a efetiva prestação de serviços. Ainda assim, a contribuinte contabilizou como despesas operacionais os pagamentos realizados à **AKYZO** em 2011, 2012 e 2013.

Com base nos registros da conta "41220030002- CONSULTORIA" e "51102010002-CONSULTORIA", a Autoridade Fiscal elaborou o quadro seguinte, demonstrativo despesas da contribuinte glosadas em decorrência da ausência de comprovação de serviços prestados por **AKYZO** à contribuinte, referentes aos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013:

DATA	HISTÓRICO	VALOR
12/01/2011	NF.000000016 AKYZO ASSESSORIA & V12/01->	395.954,51
02/03/2011	NF.000000019 AKYZO ASSESSORIA & V19/1 0->	1.068.237,16
04/11/2011	NF.000000045 AKYZO ASSESSORIA & V04/1 1->	1.535.449,48
24/11/2011	NF.000000048 AKYZO ASSESSORIA & V30/1 1->	413.952,04
20/12/2011	NF.000000054 AKYZO ASSESSORIA & V30/1 1->	617.800,46
	<b>TOTAL</b>	<b>4.031.393,65</b>

DATA	HISTÓRICO	VALOR
28/02/2012	NF.000000052 AKYZO ASSESSORIA & V /->	1.211.793,75
24/04/2012	NF.000000064 AKYZO ASSESSORIA & V11/01->	177.567,85
06/06/2012	NF.000000071 AKYZO ASSESSORIA & V /->	350.654,81
17/12/2012	NF.000000073 AKYZO ASSESSORIA & V /->	262.316,83
	<b>TOTAL</b>	<b>2.002.333,24</b>

DATA	HISTÓRICO	VALOR
30/01/2013	NF.000000075 AKYZO ASSESSORIA & V /->	1.973.676,96
30/01/2013	NF.000000074 AKYZO ASSESSORIA & V /->	970.725,07
26/07/2013	NF.000000078 AKYZO ASSESSORIA & V30/0 7->	714.135,55
19/08/2013	NF.000000080 AKYZO ASSESSORIA & V10/0 6->	357.067,78
02/12/2013	NF.000000082 AKYZO ASSESSORIA & V27/1 1->	510.000,00
03/12/2013	NF.000000083 AKYZO ASSESSORIA & V /->	490.000,00
	<b>TOTAL</b>	<b>5.015.605,36</b>

Com base nos registros da conta "11102020015 – ITAÚ 616-6" e "11102010007 – ITAÚ 616-6", a Autoridade Fiscal elaborou o quadro seguinte, demonstrativo dos pagamentos efetuados pela contribuinte à **AKYZO**, sem comprovação da sua causa, e o respectivo valor do IRRF cobrado.

DATA	HISTÓRICO	VALOR	BASE DE CÁLCULO	IRRF
			AJUSTADA	
12/01/2011	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	371.603,30	571.697,38	200.094,08
02/03/2011	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	106.823,71	164.344,17	57.520,46
26/04/2011	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	895.716,87	1.378.025,95	482.309,08
04/11/2011	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	1.441.019,34	2.216.952,83	775.933,49
01/12/2011	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	388.493,99	597.683,06	209.189,07
	<b>TOTAL</b>	<b>3.203.657,21</b>	<b>4.928.703,40</b>	<b>1.725.046,19</b>

DATA	HISTÓRICO	VALOR	BASE DE CÁLCULO	IRRF
			AJUSTADA	
11/01/2012	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	579.805,74	892.008,83	312.203,09
07/03/2012	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	400.000,00	615.384,62	215.384,62
11/04/2012	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	180.000,00	276.923,08	96.923,08
09/05/2012	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	180.000,00	276.923,08	96.923,08
05/06/2012	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	180.000,00	276.923,08	96.923,08
26/04/2012	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	166.647,42	256.380,65	89.733,23
06/06/2012	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	329.089,54	506.291,60	177.202,06
14/12/2012	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	246.184,35	378.745,15	132.560,80
	<b>TOTAL</b>	<b>2.261.727,05</b>	<b>3.479.580,08</b>	<b>1.217.853,03</b>

DATA	HISTÓRICO	VALOR	BASE DE CÁLCULO	IRRF
			AJUSTADA	
22/01/2013	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	197.268,43	303.489,89	106.221,46
30/01/2013	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	197.000,00	303.076,92	106.076,92
30/01/2013	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	97.000,00	149.230,77	52.230,77
25/03/2013	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	827.647,00	1.273.303,08	445.656,08
25/03/2013	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	407.012,00	626.172,31	219.160,31
10/07/2013	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	827.648,84	1.273.305,91	445.657,07
10/07/2013	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	407.013,48	626.174,58	219.161,10
31/07/2013	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	670.216,21	1.031.101,86	360.885,65
19/08/2013	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	335.108,11	515.550,94	180.442,83
04/12/2013	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	459.865,00	707.484,62	247.619,62
04/12/2013	ITAU 616-6-AKYZO ASSESSOR	478.635,00	736.361,54	257.726,54
	<b>TOTAL</b>	<b>4.904.414,07</b>	<b>7.545.252,42</b>	<b>2.640.838,35</b>

Em relação à empresa **Hefesto**, segundo o Fisco, os documentos apresentados pela contribuinte não demonstraram que os serviços contratados foram efetivamente prestados.

O Fisco constatou que a empresa **Hefesto** declarou em GFIP 3 (três) empregados, no período entre 2011 e 2013, os quais não possuem qualificação técnica para a prestação de serviços a que se referem a contribuinte e a empresa **Hefesto**.

Intimada e reintimada pelo Fisco, a empresa **Hefesto** não apresentou documentos comprobatórios da efetiva prestação de serviços à contribuinte.

Segundo a Autoridade Fiscal, nem a contribuinte nem a empresa **Hefesto** conseguiram demonstrar a efetiva prestação de serviços. Ainda assim, a

contribuinte contabilizou como despesas operacionais os pagamentos realizados à **Hefesto** em 2011, 2012 e 2013.

Com base nos registros da conta "41220030002- CONSULTORIA", a Autoridade Fiscal elaborou o quadro seguinte, demonstrativo despesas da contribuinte glosadas em decorrência da ausência de comprovação de serviços prestados por **Hefesto** à contribuinte, referentes ao ano-calendário de 2011:

03/03/2011	NF.000000411 HEFESTO CONSULTORI V17/1 1->	1.542.877,21
25/10/2011	NF.000000506 HEFESTO CONSULTORI V05/0 7->	274.813,42
<b>TOTAL</b>		<b>1.817.690,63</b>

Com base nos registros da conta "11102020015 – ITAÚ 616-6", a Autoridade Fiscal elaborou o quadro seguinte, demonstrativo dos pagamentos efetuados pela contribuinte à **Hefesto**, sem comprovação da sua causa, e o respectivo valor do IRRF cobrado.

DATA	HISTÓRICO	VALOR	BASE DE CÁLCULO AJUSTADA	IRRF
04/03/2011	ITAÚ 616-6-HEFESTO CONSUL	289.598,05	445.535,46	155.937,41
26/10/2011	ITAÚ 616-6-HEFESTO CONSUL	115.839,22	178.214,18	62.374,96
28/11/2011	ITAÚ 616-6-HEFESTO CONSUL	115.839,22	178.214,18	62.374,96
26/12/2011	ITAÚ 616-6-HEFESTO CONSUL	115.839,22	178.214,18	62.374,96
28/11/2011	ITAÚ 616-6-HEFESTO CONSUL	25.791,24	39.678,83	13.887,59
26/12/2011	ITAÚ 616-6-HEFESTO CONSUL	25.791,24	39.678,83	13.887,59
26/10/2011	ITAÚ 616-6-HEFESTO CONSUL	25.791,24	39.678,83	13.887,59
<b>TOTAL</b>		<b>714.489,43</b>	<b>1.099.214,51</b>	<b>384.725,08</b>

DATA	HISTÓRICO	VALOR	BASE DE CÁLCULO AJUSTADA	IRRF
26/01/2012	ITAÚ 616-6-HEFESTO CONSUL	25.791,24	39.678,83	13.887,59
26/01/2012	ITAÚ 616-6-HEFESTO CONSUL	115.839,22	178.214,18	62.374,96
27/02/2012	ITAÚ 616-6-HEFESTO CONSUL	25.791,24	39.678,83	13.887,59
27/02/2012	ITAÚ 616-6-HEFESTO CONSUL	115.839,22	178.214,18	62.374,96
26/03/2012	ITAÚ 616-6-HEFESTO CONSUL	25.791,24	39.678,83	13.887,59
26/03/2012	ITAÚ 616-6-HEFESTO CONSUL	115.839,22	178.214,18	62.374,96
26/04/2012	ITAÚ 616-6-HEFESTO CONSUL	25.791,24	39.678,83	13.887,59
26/04/2012	ITAÚ 616-6-HEFESTO CONSUL	115.839,22	178.214,18	62.374,96
28/05/2012	ITAÚ 616-6-HEFESTO CONSUL	25.791,24	39.678,83	13.887,59
28/05/2012	ITAÚ 616-6-HEFESTO CONSUL	115.839,22	178.214,18	62.374,96
26/06/2012	ITAÚ 616-6-HEFESTO CONSUL	25.791,24	39.678,83	13.887,59
26/06/2012	ITAÚ 616-6-HEFESTO CONSUL	115.839,22	178.214,18	62.374,96
26/07/2012	ITAÚ 616-6-HEFESTO CONSUL	115.839,23	178.214,20	62.374,97
26/07/2012	ITAÚ 616-6-HEFESTO CONSUL	25.791,24	39.678,83	13.887,59
<b>TOTAL</b>		<b>991.413,23</b>	<b>1.525.251,12</b>	<b>533.837,89</b>

Em relação à empresa **PROFICENTER**, segundo o Fisco, os documentos apresentados por esta e pela contribuinte não demonstraram que os serviços contratados foram efetivamente prestados.

O Fisco constatou que a contribuinte efetuou pagamentos à **PROFICENTER** e os contabilizou como despesas operacionais nas DIPJ dos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013.

Com base nos registros da conta "51110010002 – CONSULTORIA e 51110010012 - SERVS PESSOA JURIDICA", a Autoridade Fiscal elaborou o quadro seguinte, demonstrativo despesas da contribuinte glosadas em decorrência da ausência de comprovação de serviços prestados por

**PROFICENTER** à contribuinte, referentes aos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013:

DATA	HISTÓRICO	VALOR
16/11/2011	NF.000000103 PROFICENTER PLANEJ V16/1 1->	225.000,00
30/12/2011	NF.000000124 PROFICENTER PLANEJ V11/0 1->	54.000,00
11/10/2011	NF.000000087 PROFICENTER PLANEJ V18/1 0->	23.100,00
11/10/2011	NF.000000080 PROFICENTER PLANEJ V12/0 5->	15.400,00
	<b>TOTAL</b>	<b>317.500,00</b>

DATA	HISTÓRICO	VALOR
23/02/2012	NF.000000136 PROFICENTER PLANEJ V27/0 2->	150.000,00
06/06/2012	NF.000000183 PROFICENTER PLANEJ V13/0 6->	45.000,00
11/09/2012	NF.000000216 PROFICENTER PLANEJ V11/0 9->	45.000,00
21/09/2012	NF.000000220 PROFICENTER PLANEJ V 26/0 9->	30.000,00
22/11/2012	NF.000000233 PROFICENTER PLANEJ V30/1 1->	21.000,00
10/02/2012	NF.000000126 PROFICENTER PLANEJ V15/0 2->	29.400,00
02/03/2012	NF.000000145 PROFICENTER PLANEJ V05/0 3->	30.100,00
	<b>TOTAL</b>	<b>350.500,00</b>

DATA	HISTÓRICO	VALOR
18/01/2013	NF.000000249 PROFICENTER PLANEJ V28/0 1->	21.000,00
10/06/2013	NF.000000044 PROFICENTER PLANEJ V /->	21.000,00
	<b>TOTAL</b>	<b>42.000,00</b>

Com base nos registros da conta “11102020015 - ITAU 616-6 e 11102050025 – ITAU CUBATAO 78898-8”, a Autoridade Fiscal elaborou o quadro seguinte, demonstrativo dos pagamentos efetuados pela contribuinte à **PROFICENTER**, sem comprovação da sua causa, e o respectivo valor do IRRF cobrado.

DATA	HISTÓRICO	VALOR	BASE DE CÁLCULO AJUSTADA	IRRF
13/10/2011	SP-SP1-PROFICENTER PL	20.524,35	31.575,92	11.051,57
13/10/2011	SP-SP1-PROFICENTER PL	13.682,90	21.050,62	7.367,72
16/11/2011	ITAU 616-6-PROFICENTER PL	199.912,50	307.557,69	107.645,19
	<b>TOTAL</b>	<b>234.119,75</b>	<b>360.184,23</b>	<b>126.064,48</b>

DATA	HISTÓRICO	VALOR	BASE DE CÁLCULO AJUSTADA	IRRF
09/01/2012	ITAU 616-6-PROFICENTER PL	47.979,00	73.813,85	25.834,85
17/02/2012	ITAU 616-6-PROFICENTER PL	26.121,90	40.187,54	14.065,64
28/02/2012	ITAU 616-6-PROFICENTER PL	133.275,00	205.038,46	71.763,46
07/03/2012	ITAU 616-6-PROFICENTER PL	26.743,85	41.144,38	14.400,53
11/07/2012	ITAU 616-6-PROFICENTER PL	39.982,50	61.511,54	21.529,04
05/10/2012	ITAU 616-6-PROFICENTER PL	39.982,50	61.511,54	21.529,04
15/10/2012	ITAU 616-6-PROFICENTER PL	26.655,00	41.007,69	14.352,69
30/11/2012	ITAU 616-6-PROFICENTER PL	18.658,50	28.705,38	10.046,88
	<b>TOTAL</b>	<b>359.398,25</b>	<b>552.920,38</b>	<b>193.522,13</b>

DATA	HISTÓRICO	VALOR	BASE DE CÁLCULO AJUSTADA	IRRF
07/01/2013	ITAU 616-6-PROFICENTER PL	18.658,50	28.705,38	10.046,88
23/01/2013	ITAU 616-6-PROFICENTER PL	18.658,50	28.705,38	10.046,88
19/06/2013	ITAU 616-6-PROFICENTER PL	19.708,50	30.320,77	10.612,27
	<b>TOTAL</b>	<b>57.025,50</b>	<b>87.731,54</b>	<b>30.706,04</b>

Em relação aos pagamentos efetuados à empresa **GRIFFE COMUNICAÇÃO E MARKETING LTDA-ME**, segundo o Fisco, a contribuinte informou que se referem à ação de marketing, envolvendo a produção de livros de arte para divulgação de novo logotipo da contribuinte.

O Fisco constatou que a empresa **GRIFFE** encontra-se com o CNPJ BAIXADO nos sistemas informatizados da RFB desde 06/02/2015 e desde jul/2012 não possuiu mais empregados.

O Fisco constatou que a contribuinte contabilizou como despesas operacionais, nas DIPJ dos anos-calendário de 2012 e 2013, os referidos pagamentos efetuados à **GRIFFE**, porém, os documentos apresentados por esta e pela contribuinte não demonstraram que os serviços contratados foram efetivamente prestados.

Com base nos registros da conta “51110010002 – CONSULTORIA, 51110010012 – SERVS PESSOA JURIDICA e 51102010011 - SERVICOS GRAFICOS”, a Autoridade Fiscal elaborou o quadro seguinte, demonstrativo despesas da contribuinte glosadas em decorrência da ausência de comprovação de serviços prestados por **GRIFFE** à contribuinte, referentes aos anos-calendário de 2012 e 2013:

DATA	HISTÓRICO	VALOR
12/12/2012	NF.000000350 GRIFFE COMUNICAÇÃO V /->	15.000,00
12/12/2012	NF.000000350 GRIFFE COMUNICAÇÃO V /->	135.000,00
	<b>TOTAL</b>	<b>150.000,00</b>

DATA	HISTÓRICO	VALOR
07/08/2013	NF.000000414 GRIFFE COMUNICAÇÃO V26/0 8->	22.000,00
07/08/2013	NF.000000414 GRIFFE COMUNICAÇÃO V26/0 8->	219.000,00
	<b>TOTAL</b>	<b>241.000,00</b>

Com base nos registros da conta “11102020015 - ITAU 616-6”, a Autoridade Fiscal elaborou o quadro seguinte, demonstrativo dos pagamentos efetuados pela contribuinte à **GRIFFE**, sem comprovação da sua causa, e o respectivo valor do IRRF cobrado.

DATA	HISTÓRICO	VALOR	BASE DE CÁLCULO AJUSTADA	IRRF
12/12/2012	ITAU 616-6-GRIFFE COMUNIC	149.077,50	229.350,00	80.272,50
	<b>TOTAL</b>	<b>149.077,50</b>	<b>229.350,00</b>	<b>80.272,50</b>

DATA	HISTÓRICO	VALOR	BASE DE CÁLCULO AJUSTADA	IRRF
09/08/2013	ITAU 616-6-GRIFFE COMUNIC	239.647,00	368.687,69	129.040,69
	<b>TOTAL</b>	<b>239.647,00</b>	<b>368.687,69</b>	<b>129.040,69</b>

Em relação aos pagamentos efetuados à empresa **CIGMA PROJETOS E ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA**, segundo o Fisco, a contribuinte informou que se referem à locação de equipamentos e apresentou comprovantes bancários de pagamentos, porém, não localizou as respectivas notas fiscais.

Por meio de diligência, a autoridade fiscal constatou que a empresa **CIGMA**, no período em análise, não possuía instalações e empregados, evidenciando a falta de capacidade operacional para realização de seu objeto social, prestação de serviços de engenharia em geral, perícias, topografia, aerofotogrametria, terraplanagem, paisagismo, urbanismo, locação de seus equipamentos a terceiros com ou sem fornecimento de materiais, intermediação de negócios.

O Fisco constatou que a contribuinte contabilizou como despesas operacionais, nas DIPJ do ano-calendário de 2011, os referidos pagamentos efetuados à **CIGMA**, porém, os documentos apresentados por esta e pela contribuinte não demonstraram que os serviços contratados foram efetivamente prestados.

Com base nos registros da conta “41101300004 – LOCACAO DE VEICULOS OBRA”, a Autoridade Fiscal elaborou o quadro seguinte, demonstrativo despesas da contribuinte glosadas em decorrência da ausência de comprovação

de serviços prestados por **CIGMA** à contribuinte, referentes ao ano-calendário de 2011.

DATA	HISTÓRICO	VALOR
17/01/2011	NF.000002253 CIGMA PROJETOS ENG V05/0 7->	369.461,00
18/02/2011	NF.000002368 CIGMA PROJETOS ENG V05/0 7->	303.519,99
25/03/2011	NF.000002369 CIGMA PROJETOS ENG V05/0 7->	378.062,80
10/05/2011	NF.000002424 CIGMA PROJETOS ENG V11/0 5->	306.840,00
04/08/2011	NF.000002428 CIGMA PROJETOS ENG V08/0 8->	373.060,00
	<b>TOTAL</b>	<b>1.730.943,79</b>

Com base nos registros da conta “11102020015 - ITAU 616-6”, a Autoridade Fiscal elaborou o quadro seguinte, demonstrativo dos pagamentos efetuados pela contribuinte à **CIGMA**, sem comprovação da sua causa, e o respectivo valor do IRRF cobrado.

DATA	HISTÓRICO	VALOR	BASE DE CÁLCULO AJUSTADA	IRRF
17/01/2011	ITAU 616-6-CIGMA PROJETOS	369.461,00	568.401,54	198.940,54
18/02/2011	ITAU 616-6-CIGMA PROJETOS	303.519,99	466.953,83	163.433,84
28/03/2011	ITAU 616-6-CIGMA PROJETOS	378.062,80	581.635,08	203.572,28
10/05/2011	ITAU 616-6-CIGMA PROJETOS	306.840,00	472.061,54	165.221,54
04/08/2011	ITAU 616-6-CIGMA PROJETOS	373.060,00	573.938,46	200.878,46
	<b>TOTAL</b>	<b>1.730.943,79</b>	<b>2.662.990,45</b>	<b>932.046,66</b>

## DOS LANÇAMENTOS DE OFÍCIO DOS TRIBUTOS

Em relação ao **IRPJ**, a partir dos fatos anteriormente descritos, o Fisco enquadró a contribuinte na seguinte legislação:

### Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2013:

*art. 3º da Lei nº 9.249/95;*

*arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99.*

Em relação à **CSLL**, a partir dos fatos anteriormente descritos, o Fisco enquadró a contribuinte na seguinte legislação:

### Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

*art. 2º da Lei nº 7.689/88 e alterações;*

*art. 57 da Lei nº 8.981/95 e alterações;*

*art. 2º da Lei nº 9.249/95;*

*art. 1º da Lei nº 9.316/96;*

*art. 28 da Lei nº 9.430/96; e*

*art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.*

### Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

*Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90;*

*Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95;*

*Art. 2º da Lei nº 9.249/95;*

*Art. 1º da Lei nº 9.316/96;*

*Art. 28 da Lei nº 9.430/96;*

*Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08;*

*Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.*

**Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:**

*Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90;*

*Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95;*

*Art. 2º da Lei nº 9.249/95;*

*Art. 1º da Lei nº 9.316/96;*

*art. 28 da Lei nº 9.430/96;*

*Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08;*

*Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.*

47. Em relação ao **IRRF**, a partir dos fatos anteriormente descritos, o Fisco enquadrou a contribuinte na seguinte legislação:

*arts. 674 e 675 do RIR/99.*

**DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA EM 150%**

A autoridade Fiscal **duplicou a multa de 75%** do lançamento de ofício, nos termos do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, por entender que as condutas intencionais e planejadas da contribuinte enquadram-se na definição legal de fraude a que se referem os arts. 71, inciso I, e 72, da Lei nº 4.502, de 1964.

Segundo o Fisco, a contribuinte procurou modificar as características essenciais do fato gerador, tentando caracterizar os pagamentos efetuados como legítimos e necessários, com causa e em face de operações comprovadas, o que justificaria a contabilização das despesas e custos decorrentes como dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL a pagar, reduzindo em consequência o correspondente montante devido desses tributos.

Ainda segundo o Fisco, os contratos referiam-se a serviços fictícios e as referidas condutas foram praticadas com uma diversidade de contrapartes, envolveram valores expressivos e foram reiteradas.

Pelos mesmos fundamentos, a autoridade tributária duplicou a multa de 75% em relação ao IRRF.

**DA MULTA ISOLADA**

A Autoridade Fiscal lançou a **multa isolada de 50%** prevista no art. 44, inciso II, 'b', da Lei nº 9.430, de 1996, por ausência de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, uma vez que a glosa de despesas consideradas indedutíveis aumentou a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

**DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

A Autoridade Fiscal incluiu no pólo passivo da relação tributária os sócios DÁRIO DE QUEIROZ GALVÃO FILHO (CPF 190.175.453-72), JEAN ALBERTO LUSCHER CASTRO (CPF 140.252.486-20) e ERTON MEDEIROS FONSECA (CPF 065.579.318-65), nos termos do **art. 135, III, do CTN**, em

razão da solidariedade nas condutas da contribuinte, consideradas ilícitas pelo Fisco.

Segundo a Autoridade Fiscal, os sócios tinham pleno conhecimento da conduta da contribuinte. Além do mais, as pessoas jurídicas realizam seus negócios, seus empreendimentos, por meio de atos de vontade praticados por pessoas naturais, seus sócios, que as utilizam para a composição de seus interesses. No caso, ficou caracterizada a infração ao art. 135, III, do CTN, pois, os sócios conduziram os negócios da **Galvão Engenharia** com o intuito de fraudar a Administração Tributária.

## **II. DA IMPUGNAÇÃO DA CONTRIBUINTE**

Cientificada dos autos de infração em 10/08/2016 (quarta-feira), e irressignada, a contribuinte **GALVÃO ENGENHARIA S/A** apresentou a impugnação de fls. 4.567 a 9.864, em 08/09/2016 (quinta-feira), por meio da qual oferece, em síntese, as seguintes razões de defesa.

### **II.1. DAS PRELIMINARES DE NULIDADE**

#### **II.1.1. Da motivação deficiente do lançamento tributário e da ausência de descrição precisa da acusação fiscal**

##### **II.1.1.1. Em relação ao IRRF**

Sustenta a impugnante que a Autoridade Fiscal, quanto à infração supostamente cometida por estes, sempre se referiu à ausência de comprovação da operação e de sua causa, situações excludentes na exigência do IRRF.

Aduz que há pagamento sem causa quando a fiscalização constata a saída do numerário do caixa da empresa para determinado beneficiário sem qualquer motivo ou razão que os justifiquem. Por outro lado, quando o pagamento é realizado em virtude de determinado contrato ou negócio jurídico, por exemplo, não há mais que se falar na ausência de causa. Nesse caso, poder-se-á questionar a existência da operação, mas não a sua causa.

Destaca que a menção genérica às situações excludentes do §1º, do art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995, torna a motivação incongruente.

Cita passagens do Termo de Descrição dos Fatos (TDF) em que, segundo a impugnante, o Fisco não descreveu com a precisão e detalhamento exigidos os fundamentos jurídicos e fáticos do lançamento (a não comprovação da operação ou a causa do pagamento).

Traz jurisprudência administrativa que reconhece a nulidade do lançamento por motivação deficiente.

Pugna pela nulidade do auto de infração, pois, o TDF não justifica o porquê da cobrança de IRRF (se em razão de pagamentos sem causa ou pela não comprovação da operação), prejudicando o exercício do direito de defesa da impugnante.

### **II.1.1.2. Em relação ao IRPJ e à CSLL**

Em síntese, sustenta a impugnante que a Autoridade Fiscal não expôs os motivos pelos quais os documentos apresentados pela contribuinte seriam insuficientes para comprovar a efetiva prestação dos serviços e sequer desenvolve argumentos jurídicos que justificassem a glosa.

Aduz que o Fisco baseou-se na presunção de simulação e ausência da efetiva prestação dos serviços, embora tenham sido apresentados pela contribuinte todos os documentos que possui em sede de fiscalização, o que enseja a nulidade do presente auto de infração por vício material.

### **II.1.2. Das provas colhidas da operação Lava Jato indevidamente trasladadas em razão de seu caráter sigiloso**

Sustenta a impugnante que é ilícito o compartilhamento das denúncias apresentadas pelo MPF, sem autorização judicial, o que caracteriza notória ilicitude das provas que embasaram a acusação fiscal. Razão pela qual, pugnam pela nulidade do presente auto de infração.

### **II.1.3. Da ilicitude da utilização da prova emprestada sem o devido contraditório e ampla defesa**

Sustenta a impugnante que a Autoridade Fiscal, durante o procedimento fiscal, relacionou provas constantes de um processo criminal sobre fatos envolvendo outras Construtoras e empresas diversas das que foram objeto da autuação, sem admitir o exercício do contraditório e da ampla defesa pela impugnante, pelo que se impõe a declaração de nulidade do auto de infração.

### **II.1.4. Do descumprimento dos requisitos de validade do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal**

Segundo a impugnante, o procedimento de fiscalização é integralmente nulo, pois o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) violou os seguintes dispositivos da Portaria RFB nº 1.687, de 2014: o inciso IV, do art. 5º, por deixar a Autoridade Fiscal de expor no TDPF o prazo para a realização do procedimento fiscal; o inciso I, do art.11, por ultrapassar a Autoridade Fiscal o prazo para a conclusão da fiscalização na contribuinte sem justificativas; o § 1º, do art. 5º, por recair o TDPF em período de apuração diverso (ano-calendário de 2011) do efetivamente fiscalizado (ano-calendário de 2010); e o art. 7º, por incompetência da Autoridade Fiscal para expedir o TDPF.

## **II.2. DA DECADÊNCIA PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE IRRF.**

Argumenta a impugnante que o IRRF é tributo sujeito ao lançamento por homologação e que as retenções devidamente comprovadas por meio das DIRFs devem ser consideradas como pagamentos antecipados do tributo (**doc. 02 da impugnação**). Com base nessas premissas é que se deve concluir que ao IRRF se aplica a sistemática do art.150, §4º, do CTN, para contagem do prazo decadencial, e não aquela prescrita pelo inciso I, do art. 173, do CTN, por ausência de quaisquer atos fraudulentos que justificassem a sua aplicação.

Trouxe jurisprudência administrativa no mesmo sentido, segundo o entendimento da impugnante.

Pugna, portanto, pela decadência parcial do IRRF sobre os pagamentos realizados no período de janeiro de 2011 a agosto de 2011.

### **II.3. DO MÉRITO**

#### **II.3.1. DA IMPOSSIBILIDADE DE SE EXIGIR O IRRF SIMULTANEAMENTE COM A GLOSA DE DESPESAS: CONFIGURAÇÃO DO BIS IN IDEM.**

Sustenta a impugnante que, apesar de a **Galvão Engenharia** ter efetuado diversos pagamentos às empresas JD, LFSN, M.O., AKYZO, HEFESTO, PROFICENTER, CIGMA e GRIFFE a título de serviços de assessoria e consultoria, bem como locação de equipamentos, entendeu a Autoridade Fiscal que tais despesas não estariam suportadas por documentação hábil e idônea, ensejando a adição desses valores ao lucro líquido e a aplicação das normas do IRPJ e da CSLL.

Argumenta que a exigência concomitante do IRPJ e da CSLL em razão da glosa de despesas e do IRRF em razão de supostos pagamentos sem causa é incompatível. Isso porque agasalhar tal pretensão significaria admitir a tributação do mesmo fato duas vezes. Em outras palavras, os pagamentos realizados pela Galvão seriam tributados em um primeiro momento pelo IRPJ e pela CSLL e, em um segundo momento, seriam novamente tributados a título de IRRF.

Aduz que o convívio das duas exigências mostra-se incoerente. Isso porque, ao glosar as despesas utilizadas para reduzir o lucro líquido, a Autoridade Fiscal concluiu pela inexistência dos serviços e dos pagamentos realizados. Afinal, a suposta falta de uma prestação de serviço ou a inidoneidade dos documentos apresentados impõe, ao menos em tese, a glosa com a conseqüente adição dos valores ao lucro líquido. Contudo, uma vez fixada essa premissa, não podem os pagamentos tidos por inexistentes ou carentes de materialidade serem alvo de tributação pelo IRRF em razão da suposta ausência de causa ou comprovação da operação. De fato, os pagamentos não podem ser considerados inexistentes para fins de IRPJ e CSLL e existentes para fins de IRRF.

Trouxe jurisprudência administrativa nesse mesmo sentido, segundo a impugnante.

Pugna pelo cancelamento do presente auto de infração por restar incompatível a cobrança simultânea de IRRF e IRPJ/CSLL.

#### **II.3.2. Da Ausência dos pressupostos do artigo 61, caput e §1º da Lei nº 8.981/95**

Argumenta a impugnante ser manifestamente improcedente o lançamento tributário, por não estarem configurados os pressupostos de aplicação da norma jurídica do §1º, do art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Informa que a aplicação dessa norma deve ser excepcional, vale dizer, quando: (i) o Fisco não sabe quem é o beneficiário dos rendimentos pagos, o que

impossibilita a exigência do IRPJ e da CSLL dele, (ii) a operação que motiva o pagamento não é comprovada (sendo considerada inexistente) (iii) ou quando o próprio pagamento é feito sem causa ou motivo que o justifique, isto é, sem a indicação de uma operação, o que torna duvidosa, em ambos os casos, a natureza do rendimento auferido pelo terceiro e, conseqüentemente, a aplicação da norma de tributação.

Aduz que não há dúvidas quanto aos beneficiários dos pagamentos. Afinal, a própria D. Autoridade Fiscal os menciona no TDF (LFSN, M.O., AKYZO, HEFESTO, PROFICENTER, CIGMA e GRIFFE). A questão é saber, portanto, se a suposta não comprovação da operação ou a suposta ausência de causa para a realização dos pagamentos impede o Fisco de tributar os beneficiários, justificando, então, a exigência do IRRF.

Sustenta ser insuficiente a mera alegação de não comprovação da operação que originou o pagamento ou a falta de causa para tal ato. É necessário que o Fisco não tenha meios de tributar normalmente o beneficiário do rendimento, aplicando as normas de apuração do IRPJ e da CSLL, sob pena de se impor à fonte pagadora uma sanção desproporcional, bem como ônus financeiro que, na prática, equivale a 53,84% dos valores pagos em razão do reajuste da base de cálculo exigido pelo §3º, do artigo 61, da Lei nº. 8.981/95.

Argumenta que a Galvão, na qualidade de fonte pagadora dos rendimentos auferidos pelos prestadores de serviços, efetuou a retenção de ***todos os tributos devidos em razão da operação realizada***. Isso fica claro pela análise das notas fiscais de prestação de serviço apresentadas durante a fiscalização e pelas DIRFs (**doc. 02**), que atestam tais retenções.

Destaca que o próprio TDF deixa claro, por diversas vezes, que ***os prestadores de serviços declararam as receitas auferidas no ano-calendário em questão***. Apenas a título de exemplo, a D. Autoridade Fiscal menciona as receitas auferidas no anos-calendários de 2011 a 2013 pela AKYZO (página 67 do TDF), PROFICENTER (página 82 do TDF) e HEFESTO (página 77 do TDF).

Sustenta que todos os pagamentos realizados foram feitos a partir das operações contratadas com as referidas empresas, o que também denota a sua causa. Ademais, os valores não saíram do caixa da Galvão sem uma justificativa ou sem documentos que os suportassem. Pelo contrário, há indicação das notas fiscais de prestação de serviço e a correta contabilização de todos esses eventos em seus livros e documentos fiscais.

Entende, também, que, mesmo indevidos os referidos pagamentos realizados por **Galvão Engenharia**, a causa residiria no repasse de vantagens indevidas para agentes públicos, não havendo espaço, portanto, para se exigir o IRRF.

### **II. 3.3. Da Indevida cumulação do IRRF com a multa de ofício**

Sustenta a impugnante que, a despeito de o legislador ter criado a obrigação de retenção exclusiva na fonte do imposto sobre a renda à alíquota de 35% (o equivalente a 53,84% com o reajuste da base de cálculo) nas hipóteses prescritas pelo artigo 61 da Lei 8.981/95, um exame mais cuidadoso da exação revela

tratar-se de verdadeira multa punitiva em virtude do cometimento de ato ilícito pela pessoa jurídica que efetua os pagamentos.

Argumenta, em síntese, que se deve interpretar o artigo 61, da Lei nº. 8.981/95, em conformidade com o artigo 3º, do CTN. Ou seja: se é verdade que o fato gerador da exação é justamente um ato ilícito, então é possível concluir que a consequência da norma constitui, justamente, a sanção correspondente, resultando na impossibilidade de se cumular com a multa de ofício.

Trouxe jurisprudência administrativa no mesmo sentido, segundo o seu entendimento.

Pugna, portanto, pelo afastamento da multa de 150% aplicada sobre o montante exigido a título de IRRF, dada a sua natureza de multa isolada.

#### **II.3.4. Do necessário reconhecimento dos valores retidos e pagos pela Galvão a título de IRRF, CSLL, PIS e COFINS**

Sustenta a impugnante que deve ser considerada a retenção de 6,15% efetuada pela Galvão em relação aos pagamentos efetuados, nos termos do disposto no artigo 647 do RIR/99.

Trouxe jurisprudência administrativa no mesmo sentido, segundo o seu entendimento.

Apresenta cópia de comprovantes de recolhimento do IRRF e as DIRF que consignam o valor dos rendimentos pagos e do imposto retido (**doc. 02**).

Requer, portanto, caso mantida a autuação do IRRF, a dedução da parcela já recolhida do tributo.

#### **II.3.5. Do indevido reajustamento da base de cálculo do IRRF**

Sustenta a impugnante que o Fisco deve adotar como base de cálculo para o IRRF o valor dos pagamentos efetuados sem o reajustamento, uma vez que a contribuinte efetuou a retenção legal.

Argumentam que o art. 61, da Lei nº. 8.981/95, estabeleceu uma presunção relativa de que os pagamentos realizados pela fonte são líquidos do imposto sobre a renda. No presente caso, os valores entregues aos beneficiários configuram a exata expressão do montante tributável.

Requer a revisão do crédito tributário de IRRF, a fim de que se adote como base de cálculo o valor dos pagamentos efetuados.

#### **II.3.6. Da insubsistência da acusação fiscal de exigência de IRPJ e CSLL: o conflito entre o direito à dedutibilidade das despesas e o ônus da prova do Fisco**

Sustenta a impugnante que a Autoridade Fiscal não apreciou os documentos apresentados por **Galvão Engenharia**, os quais descrevem a prestação dos serviços contratados. Com efeito, teriam sido sumariamente descartados, optando a Autoridade Fiscal pela utilização de presunções baseadas em indícios

frágeis, que não convergem ou permitem concluir pela ocorrência da infração tributária.

Argumenta que, durante o procedimento de fiscalização, a Galvão apresentou conjunto probatório composto, em geral, por: todas as notas fiscais de prestação de serviços emitidas pelas empresas, acompanhada do recolhimento dos tributos retidos; os comprovantes de pagamento às empresas prestadoras de serviço; e as planilhas de medição dos serviços de consultoria, assessoria e locação, em conformidade com os pagamentos.

Informa que a Autoridade Fiscal não fez questionamentos acerca da escrituração ou da regularidade da emissão das notas. Isso significa, portanto, que a apresentação de sua escrituração e dos documentos que amparam os fatos nela registrados fariam prova a seu favor.

Aduz que a Autoridade Fiscal fundamenta a glosa das despesas na suposta ausência de comprovação da efetividade dos serviços sem provar, contudo, as suas alegações.

Destaca que à exceção da empresa **M.O. CONSULTORIA, CIGMA e GRIFFE**, todas as demais estão atualmente ativas e aptas (isto é, com o CNPJ ativo perante a Receita Federal) a exercer as atividades descritas nos respectivos objetos sociais.

Trouxe jurisprudência administrativa segundo a qual situações que não dizem respeito ao contratante, no caso **Galvão Engenharia**, não podem prejudicá-la. Em outras palavras, não se pode presumir a inexistência da prestação dos serviços apenas com base em indícios que apontam para o cometimento de irregularidades do prestador que, ademais, não possuem qualquer vinculação com as operações autuadas.

Ressalta o seguinte em relação a cada uma das empresas que mantinham contratos de prestação de serviços com a contribuinte:

#### **JD ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA**

Sustenta que a contratação da JD pela GALVÃO tinha um motivo muito claro: a intenção de expandir as suas atividades no mercado internacional. Para isso, era preciso contratar empresa de consultoria e assessoria que possuísse a *expertise* no assunto e que pudesse auxiliar adequadamente a GALVÃO.

Argumenta que a JD não apenas presta tais serviços, como o seu sócio, o Sr. JOSÉ DIRCEU, possui amplo conhecimento do cenário político e econômico da América Latina. Daí a escolha da referida empresa para o assessoramento na prospecção de seus negócios no exterior, o que envolvia a divulgação de seu nome e o estabelecimento de contato com possíveis clientes.

Destaca que os serviços prestados pela JD não demandavam a elaboração dos documentos exigidos pelo Fisco, já que os serviços contratados eram prestados corriqueiramente por meio de contatos telefônicos ou reuniões presenciais. Ademais, *a assessoria na prospecção para o mercado externo não dependia da elaboração de relatórios ou pareceres, mas, sim, de contatos feitos pelo Sr. JOSÉ DIRCEU com possíveis clientes internacionais.*

Informa que a ausência de tais documentos não torna inexistente a prestação dos serviços, razão pela qual os elementos relacionados à JD não justificam a glosa das despesas realizadas pelo Fisco.

#### **AKYZO — ASSESSORIA & NEGÓCIOS LTDA**

Sustenta que a Autoridade Fiscal questiona as operações autuadas apenas pelo fato de o seu sócio majoritário deter participação societária na empresa LIDERROL, que, por sua vez, é fornecedora da Petrobrás e de outras empreiteiras que lhe prestam serviços, suspeitas de serem “noteiras” (*sic*).

Informa que a movimentação financeira da AKYZO ou o número de funcionários contratados também não se presta a comprovar a infração tributária supostamente cometida pela GALVÃO.

Destaca que os serviços descritos em seu objeto social não exigem um vasto número de funcionários ou grandes estruturas, pois o que se contrata, em tais casos, é o intelecto de seus sócios.

#### **HEFESTO CONSULTORIA E PROJETOS LTDA**

A impugnante aduz que o fato de o sócio majoritário da empresa ser ex-funcionário da Petrobrás e apresentar vultosos montantes declarados na ficha de bens e direitos de sua DIRPF torna-se irrelevante para o presente caso, pois, não permitem concluir que as operações autuadas não foram comprovadas ou não existiram.

Destaca que a suposta incompatibilidade entre as receitas auferidas pela HEFESTO e sua capacidade operacional não é suficiente para considerá-la inoperante.

Argumenta que os pagamentos realizados pela HEFESTO às empresas que supostamente atuariam como “noteiras” configuram, no máximo, irregularidades praticadas por aquela (*sic*).

#### **PROFICENTER PLANEJAMENTOS DE OBRAS LTDA**

Aduz que problemas relacionados ao descumprimento de obrigações tributárias pela PROFICENTER são a ela imputáveis, não podendo ser utilizados em desfavor da impugnante.

Sustenta que as alegações do Fisco não provam nada em relação às operações autuadas.

#### **CIGMA PROJETOS ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA**

Informa que a suposta inexistência de fato da empresa CIGMA não tem o condão de desnaturar as notas fiscais emitidas por essa empresa, pois as operações datam de 2011, quando a CIGMA encontrava-se em situação de perfeita regularidade.

Aduz que os fatos alegados pela fiscalização demonstram, quando muito, a suposta inexistência da CIGMA no ano de 2015 (quando realizado o procedimento de apuração de tal fato), e não no período autuado (2011 a 2013).

Argumenta que problemas relacionados ao descumprimento de obrigações acessórias (apresentação de GFIP ou DIRF) são a ela exclusivamente imputáveis, assim como o fato de não constarem empregados declarados pela CIGMA ao Fisco pode significar a preferência pela terceirização ou locação de mão de obra, por exemplo. Razão pela qual em nada justificam a glosa das despesas.

### **GRIFFE COMUNICAÇÃO E MARKETING LTDA-ME**

Esclarece que a baixa do CNPJ da GRIFFE, ocorrida em 06/02/2015, não justifica sua menção no presente auto de infração.

Informa que a suposta incompatibilidade financeira dos ex-sócios da GRIFFE, as supostas inconsistências verificadas nas Declarações apresentadas pela GRIFFE e a ausência de recolhimentos de tributos em relação aos rendimentos por esta auferidos não vinculam a contribuinte nem demonstram que os serviços contratados foram prestados. Razão pela qual a autuação deve ser cancelada.

Concluem que devem ser restabelecidas as despesas glosadas, cancelando-se as exigências de IRPJ e CSLL, e restabelecida a parcela da base de cálculo negativa da CSLL do ano-calendário de 2012 compensada com a diferença apurada no presente auto de infração pela autoridade fiscal.

#### **II.3.7. Da Impossibilidade da concomitância entre a multa de ofício e a multa isolada**

Segundo a impugnante, em decorrência da glosa de despesas e do lançamento do IRPJ, a Autoridade Fiscal aplicou a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com fundamento no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Aduz que não pode o Fisco exigir multa pelo não recolhimento dos tributos apurados ao final do ano-calendário e, ao mesmo tempo, multa sobre o não recolhimento das estimativas, que são apenas a antecipação daqueles. Nesse caso, a penalidade exigida em razão da ausência de pagamento do IRPJ deve absorver aquela aplicável ao não recolhimento das respectivas antecipações.

Cita jurisprudência administrativa, corroborando o entendimento da impugnante de que, existindo multa de ofício por falta de pagamento de tributo, a multa isolada por estimativa não deve ser exigida, em razão do princípio emprestado do direito penal denominado de consunção.

Traz nesse sentido o enunciado nº 105 da súmula de jurisprudência do CARF, segundo o qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 10, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Conclui que, em atenção ao princípio da consunção ou da absorção, a multa isolada (menos grave) deve ser absorvida pela multa de ofício, sob pena de restar admitido o "*bis in idem*".

### **II.3.8. Do Afastamento da qualificadora da multa de ofício**

Em síntese, argumenta a impugnante que, em momento algum, o Fisco atribuiu de forma clara, inequívoca e precisa uma das condutas descritas pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64 à Impugnante, sendo esta condição indispensável para a qualificação da multa de ofício.

Aduz que a fiscalização não pode se basear na suposta prática de ilícitos penais para concluir pela existência de ilícitos tributários e que a denúncia do MPF envolvendo os Responsáveis Tributários não possui qualquer vínculo com as operações questionadas na autuação, à exceção da **M.O. Consultoria**.

Destaca que, em relação à qualificação da multa de ofício no lançamento do IRRF, não cabe a qualificadora por sonegação, uma vez que todos os pagamentos realizados foram devidamente contabilizados, escriturados no LALUR e declarados em DIPJ, e, tratando-se de exigência decorrente da responsabilidade exclusiva de retenção na fonte, não há que se falar em sonegação de tributo cuja ocorrência do fato gerador deva ser informada e declarada pelo beneficiário do rendimento.

Ainda em relação ao IRRF, não há que se falar em fraude, pois o referido imposto foi recolhido pela contribuinte em todos os pagamentos efetuados e a contribuinte não obteve nenhuma vantagem tributária em razão da realização dos referidos pagamentos.

Sustenta a impugnante que não restou configurada sonegação ou fraude e que, nos termos do enunciado nº 14 da súmula do CARF, não restou demonstrado pela Autoridade Fiscal o dolo específico da impugnante que caracterizasse o evidente intuito de fraude da contribuinte em relação ao IRRF (pagamentos realizados dolosamente, visando obter alguma vantagem tributária).

Em relação ao IRPJ e à CSLL, não houve sonegação ou fraude, pois a impugnante contabilizou o pagamento das despesas nas contas contábeis pertinentes, lançou-o no LALUR, declarou-o na DIPJ e recolheu os tributos devidos.

Destaca que, no limite, a conduta da impugnante traduziu mero equívoco no pagamento a menor de tributos, sem comprovação, pelo Fisco, do evidente intuito de fraude de produzir resultado lesivo ao Fisco.

Trouxe jurisprudência administrativa sobre os requisitos para qualificação da multa de ofício e conclui pela exclusão da referida qualificação em relação ao IRPJ e à CSLL.

### **II.3.9. Da aplicação do artigo 112 do CTN em caso de voto de desempate**

Argumenta a impugnante que, em caso de empate no presente julgamento, o voto de qualidade deve aplicar o art. 112, do CTN, garantindo-se a interpretação mais

favorável da legislação tributária ao contribuinte. Em outras palavras, o segundo voto do Presidente (voto de qualidade) deve sempre acompanhar a posição mais favorável ao contribuinte quanto à aplicação das penalidades.

Pugna, portanto, pelo cancelamento das multas veiculadas no presente auto de infração em caso de empate no presente julgamento para conciliar o instituto do voto de qualidade com o princípio constitucional da presunção de inocência, bem como com o art. 112, do CTN.

### **II.3.10. Da não incidência de juros sobre as multas de ofício e isolada**

Argumenta a impugnante que a cobrança de juros de mora sobre as multas de ofício e isolada carece de fundamento legal, uma vez que o § 3º, do artigo 61, da Lei nº 9.430/96, em consonância com o artigo 161 do, CTN, é claro ao restringir a incidência dos juros de mora sobre o valor do principal lançado.

Traz jurisprudência administrativa nesse sentido e pugna pela exclusão dos juros de mora sobre as multas de ofício e isolada em caso de manutenção do presente auto de infração.

### **II.3.11. Da cessação da fluência dos juros de mora após o transcurso do prazo de 360 dias**

Segundo a impugnante, uma vez transcorrido o prazo de 360 dias previsto no artigo 24 da Lei nº 11.457/07, não há mais que se falar em mora do contribuinte, mas sim da Fazenda Pública, que não pode se beneficiar de sua própria inércia. Do contrário, estimular-se-ia o Fisco a não julgar com rapidez os processos administrativos de sua competência, a fim de que o valor dos juros aumente mês a mês.

Portanto, requer a impugnante, para que se prestigie o dever de duração razoável do processo e o princípio da eficiência da Administração Pública, que o cálculo dos juros de mora seja limitado ao prazo de 360 dias, caso a decisão em primeira instância venha a superar este prazo legal.

### **II.3.12. Do Erro na apuração do IRPJ e da CSLL nos anos-calendários de 2011, 2012 e 2013**

Requer a impugnante, se os argumentos expostos nos itens anteriores não forem acolhidos, a revisão da apuração do IRPJ e da CSLL, em razão de a autoridade fiscal não ter abatido parcela remanescente do saldo de prejuízos fiscais e do saldo negativo da base de cálculo da CSLL apurados pela impugnante nos anos calendários de 2011 a 2013, sem utilização na compensação de outros débitos federais.

Em relação ao **IRPJ** do ano-calendário de 2011, informou a impugnante que no momento do lançamento, o saldo negativo informado na DIPJ era de R\$ 688.415,29 (**doc. 03 da impugnação**). Esse valor foi ajustado em DIPJ retificadora posterior à data da lavratura do auto de infração (**sem cópia nos presentes autos**), visto que a GALVÃO identificou retenção de IR realizada pela PETROBRÁS (**doc. 07 da impugnação**) que não havia sido computada originalmente, gerando um saldo de prejuízo fiscal de R\$ 2.854.420,28. O

mesmo ocorre com a CSLL, cujo saldo negativo inicial da base de cálculo de R\$ 4.145.211,11 deverá ser corrigido para R\$ 5.950.215,26.

Em relação ao **IRPJ** do ano-calendário de 2012, traz cópias de Declarações de Compensação (**doc. 04 da impugnação**) para demonstrar a existência de saldo de prejuízo fiscal remanescente de R\$ 3.996.431,12, a partir do qual resultará no cancelamento integral o IRPJ devido.

Em relação ao **IRPJ** do ano-calendário de 2013, traz cópias de Declarações de Compensação (**doc. 05 da impugnação**) para demonstrar a existência de saldo de prejuízo fiscal remanescente de R\$ 1.996.932,46, a partir do qual resultará no cancelamento integral o IRPJ devido.

Em relação ao **CSLL** do ano-calendário de 2013, traz cópias de Declarações de Compensação (**doc. 06 da impugnação**) para demonstrar a existência de saldo negativo remanescente da base de cálculo de R\$ 462.204,07, a partir do qual resultará no cancelamento parcial da CSLL devida.

Em síntese, requer a impugnante que seja julgada procedente a sua impugnação para acolher as preliminares suscitadas, cancelando-se integral ou parcialmente o auto de infração lavrado. Acaso superadas essas preliminares, requer a improcedência da acusação fiscal em conformidade com as razões de mérito. Na hipótese de manutenção das autuações relativas ao IRRF, IRPJ e CSLL, requer, finalmente, que sejam acolhidos, ao menos, os argumentos subsidiários, reduzindo-se, por conseguinte, o crédito tributário exigido.

### **III. DA IMPUGNAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS**

Cientificados dos autos de infração em 10/08/2016 (quarta-feira), e irresignados, OS SÓCIOS **DÁRIO DE QUEIROZ GALVÃO FILHO (CPF 190.175.453-72)**, **JEAN ALBERTO LUSCHER CASTRO (CPF 140.252.486-20)** e **ERTON MEDEIROS FONSECA (CPF 065.579.318-65)** apresentaram a impugnação de fls. 10.207 a 10.302, em 08/09/2016 (quinta-feira), por meio da qual oferecem, em síntese, as seguintes razões de defesa.

#### **Da Ilegitimidade passiva dos responsáveis tributários**

##### **III.1. O Sr. Dario jamais exerceu a função de diretor, gerente ou representante da empresa à época dos fatos geradores. O Sr. Jean, por sua vez, só exerceu a função de direção até 08.09.2011**

Argumentam os impugnantes que se afigura ilegal a responsabilização pessoal do Sr. Dario de Queiroz Galvão Filho, com base no artigo 135, inciso III, do CTN. Isso porque, à época dos fatos geradores da autuação, ele não desempenhava as funções de diretor, gerente ou representante da empresa, conforme se depreende de documentos retirados do *site* da JUCESP e disponíveis para consulta. Desde 29/01/2010, exerceu apenas a função de membro do Conselho de Administração da Contribuinte.

Aduzem que nos termos do artigo 17 do Estatuto Social da Galvão arquivado na JUCESP no dia 29.01.2010, vigente à época dos fatos geradores debatidos, os membros do Conselho de Administração e os diretores **possuem atribuições**

*distintas*, cabendo apenas aos membros da diretoria as funções relacionadas à gestão dos negócios sociais, administração e representação da Galvão.

Em relação ao Sr. Jean, só exerceu o cargo de direção da Galvão até o dia **08.09.2011**, data em que foi destituído do cargo de diretor e permaneceu apenas como Conselheiro Administrativo até o fim do período autuado, conforme se verifica da Ata de Reunião do Conselho de Administração realizada em 08.09.2011 e arquivada na JUCESP em 14.09.2011. Razão pela qual deve ser limitada a sua responsabilidade pelo crédito tributário exigido nestes autos, de plano, aos fatos geradores supostamente ocorridos no **período de 01.01.2011 a 08.09.2011**.

### **III.2. Da inaplicabilidade do inciso III, do artigo 135, do CTN em relação ao IRPJ e à CSLL**

Argumentam os impugnantes que não procede a sua responsabilização pessoal, eis que ausentes os requisitos que autorizam a aplicação da norma contida no art. 135, III, do CTN.

Informam que nas três páginas do Termo de Descrição dos Fatos (TDF) dedicadas ao assunto, a Autoridade Fiscal não descreve precisa e especificamente, em relação a cada uma das pessoas físicas responsabilizadas, qual teria sido o ato doloso praticado com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto capaz de gerar as obrigações tributárias consignadas neste auto de infração. Inclusive, o TDF, em suas 140 páginas, não faz menção a qualquer documento assinado pelas pessoas físicas responsabilizadas, ou ato que pudesse configurar a hipótese do inciso III, do artigo 135, do CTN.

Argumentam que caberia ao Fisco demonstrar que a infração à lei se deu em virtude de atos ilícitos praticados pelos Responsáveis Tributários, o que não se verificou nos autos.

Aduzem que o Fisco não estabeleceu o nexó entre o ato ilícito e o surgimento da obrigação tributária.

Destacam que a dedução das despesas foi efetuada pela **Galvão Engenharia** sem que exista prova de que foi determinada especificamente pelas pessoas físicas consideradas responsáveis tributárias no auto de infração. Ainda que elas sejam consideradas indevidas, as consequências dessa infração são exclusivamente imputadas à **Galvão Engenharia**.

Trazem jurisprudência administrativa no mesmo sentido, segundo os impugnantes.

Pontuam que o inciso III, do art. 135, do CTN, exige que o ato ilícito *seja cronologicamente anterior ao surgimento da obrigação tributária*, diferentemente do entendimento da Autoridade Fiscal.

Argumentam que o fato de as pessoas físicas consideradas responsáveis tributárias no auto de infração terem sido condenadas penalmente em 1ª instância pelos crimes de corrupção ativa, lavagem de dinheiro e associação criminosa,

não permite concluir pela sua atuação dolosa com infração à lei *tributária*, muito menos pelo cometimento de sonegação ou fraude.

Pugnam, portanto, pela exclusão dos responsáveis tributários do pólo passivo da presente autuação, em relação às exigências de IRPJ e da CSLL, por insuficiência de fundamentação legal e por ausência de provas de dolo na prática de sonegação.

### **III.3. Subsidiariamente: da incompatibilidade da exigência do IRRF com a norma do artigo 135, inciso III, do CTN**

Os impugnantes trazem jurisprudência administrativa com o entendimento de que não há fundamento legal para aplicação simultânea da regra de responsabilização do art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995, e, da regra de responsabilidade pessoal do art. 135, III, do CTN.

Pugnam, portanto, pela exclusão dos responsáveis tributários do pólo passivo da presente autuação quanto à exigência de IRRF.

### **Do mérito da impugnação dos responsáveis tributários**

#### **III.4. Das razões de defesa expostas pela GALVÃO em sua impugnação**

Os impugnantes reiteram e ratificam todos os argumentos, documentos anexos, conclusões e pedidos da impugnação da contribuinte.

Em síntese, os Impugnantes pedem para que seja julgada procedente a presente impugnação, para afastar destes a legitimidade passiva, cancelando-se integralmente o respectivo auto de infração em relação. Acaso superadas os argumentos iniciais, pedem pela improcedência total ou parcial da acusação fiscal em conformidade com os argumentos de defesa expostos na peça impugnatória da contribuinte, cuja aplicação deve ser estendida aos Impugnantes.

Fim da transcrição do relatório da Decisão de Piso.

Analisando a impugnação a Delegacia de Julgamento julgou procedente em parte a Delegacia de Julgamento considerou procedente em parte a impugnação, reduzindo o valor lançado e excluindo a responsabilidade solidária nos seguintes termos:

*.....para (1) afastar a responsabilidade solidária do Sr. Dário de Queiroz Galvão Filho; (2) manter a responsabilidade solidária do Sr. Erton Medeiros Fonseca; e (3) manter em parte a responsabilidade solidária do Sr. Jean Alberto Luscher Castro.....*

Cientificada do lançamento a empresa e os responsáveis solidários apresentaram recurso voluntário no qual foram apresentados os seguintes argumentos:

Do contribuinte/recorrente:

**NULIDADES:**

Motivação deficiente do lançamento tributário e a ausência de descrição precisa da acusação fiscal em relação ao IRRF e ao IRPJ;

Provas colhidas da Operação Lava Jato não foram devidamente transladadas em razão de seu caráter sigiloso;

Ilicitude da utilização de prova emprestada sem o devido contraditório e ampla defesa;

Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização descumpriu os requisitos de validade;

Decadência parcial do crédito tributário de IRRF;

## **MÉRITO**

Irretroatividade das Declarações de Inaptidão das Pessoas Jurídicas;

### **IRRF**

Considerações iniciais sobre a norma do artigo 61 da Lei nº. 8.981/95. impossibilidade de se exigir o IRRF simultaneamente com o IRPJ e a CSLL decorrentes da glosa de despesas: configuração do bis in idem. Ausência dos pressupostos do artigo 61, caput e § 1º da Lei nº. 8.981/95;

Argumentos subsidiários aplicáveis exclusivamente ao IRRF. Realização de diligência, a fim de que a RFB verifique se os beneficiários já foram autuados ou estão sendo fiscalizados. A indevida cumulação do IRRF com a multa de ofício;

O necessário reconhecimento dos valores retidos e pagos pela Recorrente a título de IRRF, CSLL, PIS e COFINS;

O indevido reajustamento da base de cálculo do IRRF.

### **IRPJ e CSLL**

A insubsistência da acusação fiscal: o conflito entre o direito à dedutibilidade das despesas e o ônus da prova do Fisco. A fragilidade dos indícios que embasam a acusação fiscal.

IV.7.1. JD ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA

IV.7.2. AKYZO – ASSESSORIA & NEGÓCIOS LTDA

IV.7.3. HEFESTO CONSULTORIA E PROJETOS LTDA.

IV.7.4. PROFICENTER PLANEJAMENTOS DE OBRAS LTDA

IV.7.5. CIGMA PROJETOS ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA

IV.7.6. GRIFFE COMUNICAÇÃO E MARKETING LTDA - ME

Argumentos subsidiários aplicáveis exclusivamente ao IRPJ e à CSLL. Erro na apuração do IRPJ e da CSL: a D. Autoridade Fiscal desconsiderou o saldo negativo e a base de cálculo negativa apurados nos anos-calendários de 2011, 2012 e 2013;

Impossibilidade da concomitância entre a multa de ofício e a multa isolada por falta de estimativa;

### **Argumentos subsidiários aplicáveis ao IRRF, ao IRPJ e à CSLL**

Afastamento da qualificadora da multa de ofício. A incoerência da acusação fiscal.

Aplicação do artigo 112 do CTN em caso de voto de desempate.

Não incidência de juros sobre as multas de ofício e isolada.

Cessaçãõ da fluência dos juros de mora após o transcurso do prazo de 360 dias

### **RECURSO VOLUNTÁRIO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS**

#### **Ilegitimidade Passiva dos Responsáveis:**

A responsabilidade solidária atribuída foi lançada em função da norma do art. 135 do CTF, conforme fls. 4344 do processo.

Não preenchimento dos requisitos de solidarização. Equívocos cometidos pela DRJ. Falta de ingerência dos recorrentes na parte tributária e financeira da empresa.

SR ERTON MEDEIROS FONSECA (fls. 10951 em diante)- Atuação limitada à parte operacional de óleo e gás.

Sr. JEAN ALBERTO LUSCHER(fl. 10951 em diante)- Não praticou ato com infração à lei.

Sr. DÁRIO DE QUEIROZ GALVÃO FILHO (fls. 10951 em diante)- Não era administrador de direito na época dos fatos, apenas membro do conselho de administração

Subsidiariamente - Incompatibilidade de exigência do IRRF com a norma do art. 135, III, do CTN

Do Mérito da autuação. Razões de defesa da Galvão engenharia em seu recurso.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, cientificada do Recurso, apresentou contrarrazões às fls. 11.145 em diante, pleiteando, com base nos argumentos aduzidos, pela manutenção da decisão atacada.

## Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

Os recursos são tempestivos e preenchem os requisitos legais, assim deles tomo conhecimento.

Inicialmente, verificando a sustentação oral do recorrente, este sustenta que a realização da autuação a quem paga, quem recebe e terceiros destinatários finais dos valores indevidos pagos resultaria num benefício indevido ao fisco haja vista que estaria tributando em mais de 400% os valores que foram movimentados.

Aparentemente faz sentido o raciocínio apresentados se não fossem alguns senões:

- 1) Em primeiro lugar a tributação nestes casos não resulta simplesmente do auferimento de renda, mas sim, pelo menos no caso do IRRF, à penalização pelo descumprimento da legislação, assim cada sujeito passivo é tributado na medida de seu *status* na situação;
- 2) Em segundo lugar a se estabelecer esse tipo de benefício para o fisco numa conta simplista a defesa deixa de considerar que as glosas se referiram apenas aos pagamentos realizados a estas sete empresas. E se existirem mais pagamentos a outras empresas que não foram identificadas. Pior e se o fisco também deixou de conhecer os outros anos em que a mesma situação ocorreu e não foi identificada.
- 3) Por fim, acaso houvesse a possibilidade de utilizar-se este tipo de benefício, o único jeito viável de realizar-se este tipo de entendimento seria isentar aqueles que receberam os recurso e acaso tiveram lançamentos relativos aos mesmos valores, assim, mesmo nesta hipótese, não haveria proveito ao responsável pelos pagamentos irregulares.

Assim temos que, nos anos em que os autuados sofrem com a ação do fisco exige-se uma relevação das penalidades pelo excesso de tributação enquanto que nos demais anos, onde não sofreu nenhum infortúnio, não se faz o balanceamento entre o enorme montante de valores que deixaram de ser pagos.

Assim, sendo os sujeitos passivos distintos, não se trata de um valor que se reporta várias vezes a outras pessoas, mas sim recursos que, em relação a cada sujeito passivo tem enquadramentos legais diversos e, assim, devem sofrer as repercussões a eles relativas.

Deixo essas considerações apenas por terem surgido no momento da sustentação oral. Passemos à análise do recurso.

Tendo em vista a extensa argumentação apresentada pela recorrente e pelos responsáveis solidários imputados, utilizaremos, para fins de método de decisão e para facilitar o entendimento, dos pontos de divergência apresentados pelos recorrentes em seus recursos.

#### **NULIDADES:**

##### **Motivação deficiente do lançamento tributário e a ausência de descrição precisa da acusação fiscal em relação ao IRRF e ao IRPJ;**

O recorrente, neste ponto, apresenta argumentos semelhantes aos apresentados na impugnação no que se refere à nulidade do auto de infração por ausência de descrição precisa da autuação.

Em verdade, em seus argumentos, o recorrente tenta apresentar uma pretensa incongruência da fiscalização, notadamente no lançamento relativo ao IRRF, quando sugere que a fiscalização não consegue se firmar se o lançamento foi realizado em razão de a empresa não ter comprovado a realização das despesas ou se o beneficiário não foi identificado.

No entanto, a Decisão de Piso já prontamente espancou esta pretensa argumentação. Vejamos o que apresentou a referida decisão:

Conforme relatado, a impugnante requer a nulidade dos presentes autos, uma vez que a Autoridade Fiscal teria motivado a cobrança de IRRF de forma incongruente, ao não considerar apenas uma das hipóteses previstas no §1º, do art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995 (pagamento sem causa ou ausência de comprovação da operação), no seu entendimento excludentes.

Segundo o §1º, do art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995:

*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...**(sem destaque no original)*

Equivoca-se a impugnante ao adotar a premissa de que o Fisco deveria eleger uma das hipóteses legais destacadas para não tornar a motivação incongruente, uma vez que se trata de incumbência da Lei. À Autoridade Fiscal cabe, primeiramente, a apuração dos fatos para, em seguida, fazer incidir sobre estes a respectiva norma.

No caso, durante o procedimento fiscal, a impugnante foi intimada a apresentar documentos que a desincumbisse da incidência da Lei em relação a todas as hipóteses. Senão, observe-se mais uma vez o conteúdo das intimações transcritas neste relatório:

(...)

*Comprovar, com documentação idônea, coincidente em datas e valores, o pagamento das referidas despesas/custos, apresentando os comprovantes bancários dos pagamentos efetuados (cópias de cheques, ordens de pagamentos, doc, ted, transferências bancárias, etc.). No caso de lançamento que englobe diversos pagamentos, cópia do borderô que detalhe e identifique o pagamento de forma individualizada. Caso o pagamento tenha sido feito de formas alternativas à via bancária, apresentar declaração e documentos que comprovem e detalhem a forma utilizada.*

*Apresentar cópia dos contratos relacionados às referidas despesas/custos. Caso se tratem de serviços de consultoria/assessoria/auditoria, apresentar cópias dos relatórios técnicos, estudos, memoriais, planilhas, pareceres, atas de reunião, relatórios de viagens, comprovantes de viagens efetuadas pelos prestadores e demais documentos que se prestem a comprovar de forma cabal a efetiva prestação dos serviços. Se não houver contrato de prestação de serviços apresentar declaração esclarecendo a falta do documento e detalhando quais foram os serviços prestados;*

*Esclarecer a causa (necessidade) da contratação dos referidos serviços junto às empresas identificadas no item 3*

(..)

Destarte, o Fisco oportunizou à contribuinte, durante o procedimento fiscal, o esclarecimento das despesas por esta incorridas, as quais tiveram em contrapartida pagamentos efetuados a terceiros identificados, independente de saber-se previamente qual a hipótese da Lei vislumbrada pelo Fisco.

O conjunto probatório obtido a partir das intimações à contribuinte e das diligências fiscais descrito no TDF é que determinará se sobre a impugnante incidirá a norma prevista no §1º, do art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995, e em qual (is) hipótese(s).

Portanto, entendo que a Autoridade Fiscal cumpriu com o disposto nos incisos III e IV, do art. 10, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Em face do exposto, rejeito a preliminar de deficiência no lançamento tributário suscitada.

Acrescentando o que já foi apresentado pela decisão de Piso e do qual este relator concorda e incluir como fundamentos de decidir, temos que, analisando o teor das respostas apresentadas pela empresa juntamente com a documentação. Se houve vagueza em algum momento o foi por parte da empresa que, respondendo à intimação bastante precisa que lhe foi entregue.

Não bastaria à empresa apresentar simples cópias de notas fiscais e assim entender que a intimação estava cumprida.

A fiscalização solicito que acaso se tratassem de serviços de consultoria que fossem apresentados "*..... relatórios técnicos, estudos, memoriais, planilhas, pareceres, atas de reunião, relatórios de viagens, comprovantes de viagens efetuadas pelos prestadores e demais documentos que se prestem a comprovar de forma cabal a efetiva prestação dos serviços. Se não houver contrato de prestação de serviços apresentar declaração esclarecendo a falta do documento e detalhando quais foram os serviços prestados;*"

Ora a empresa em nenhum momento se desincumbiu de seu ônus.

Para que fosse impossibilitado o lançamento deveria comprovar o efetivo beneficiário dos recursos, o que foi feito em alguns momentos e a efetiva comprovação da causa que motivou os pagamentos.

Assim, a pretensa dúvida apresentada pela empresa como causa motivadora de uma nulidade em função da fiscalização não ter identificado se a autuação baseou-se no fato de o beneficiário não ter sido identificado ou a causa do pagamento não ter sido comprovada não se sustenta,

A fiscalização não precisa identificar com precisão se o que faltou foi uma comprovação ou outra, até mesmo porque isso a ela não é imputado.

Cabe-lhe apresentar a lista de despesas que devem ser comprovadas pelo contribuinte e dele solicitar a identificação do beneficiário e a causa do pagamento. Faltando qualquer dos elementos ou os dois o lançamento pode ser realizado, sem a obrigatória especificação, até mesmo porque a demonstração da causa é causa de matéria comprobatória, no entanto o beneficiário pode muitas vezes não ser a empresa que emitiu as notas fiscais, podendo ser terceiro interessado e disto a fiscalização simplesmente não tem como fazer prova, mas apenas solicitar a prova da empresa e analisar se a documentação apresentada comprova ou não a efetiva prestação de serviços e o beneficiário dos valores.

Dito isto, entendo que não houve a nulidade apontada em face do IRRF, razão pela qual rejeito a preliminar.

### **IRPJ e CSLL**

Em relação a uma possível nulidade nos lançamentos de IRPJ e CSLL, em verdade a recorrente busca desconstituir a autuação ao informar que apresentou a documentação comprobatória das despesas e que a autoridade fiscal não aceitou as comprovações apresentadas sem tecer maiores considerações acerca deste fato.

Em verdade as alegações apresentadas neste ponto se referem, não a uma nulidade da autuação, mas sim a uma análise acerca da procedência ou não do lançamento, posto que a comprovação da realização das despesas decorre de análise probatória do processo que, inexistindo ou sendo deficiente, provoca a improcedência da autuação e não sua nulidade.

Assim, não havendo nulidade específica a ser apontada neste item, haja vista que entendemos que esta análise deve se prender ao mérito da autuação, entendo por rejeitar a preliminar levantada em relação ao IRPJ e CSLL.

### **Provas colhidas da Operação Lava Jato não foram devidamente transladadas em razão de seu caráter sigiloso;**

Sustenta o recorrente que as provas colhidas junto à operação lava-jato são ilícitas e não podem ser aproveitadas no presente processo em razão de seu caráter sigiloso e que a fiscalização não demonstrou a autorização judicial para a utilização das provas.

A decisão de Piso já se manifestou no sentido de que não haveria ilicitude das provas, obtidas de processos judiciais que são públicos por natureza ou com a devida autorização do Poder Judiciário.

Da leitura do TDF verifica-se que, em verdade, as provas que foram colhidas junto a delações premiadas e processos no âmbito da operação lava-jato serviram apenas para a demonstração do esquema ilícito de desvio de recursos oriundos do pagamento de obras públicas e para indicação de empresas que poderiam ou não estar participando do esquema.

Evidentemente que apenas parte das operações realizadas pelo recorrente poderiam ser incluídas no procedimento de fiscalização, posto que nem tudo o que é realizado pela empresa é feito sobre as sombras da operação lava-jato e, mais ainda, que muitos serviços devem ter sido efetivamente prestados.

Assim, é que a fiscalização, de posse de informações coletadas em razão da referida operação, delas se utilizou como início de investigação acerca das despesas e pagamentos realizados pela empresa.

Há de se acrescentar que nenhuma das acusações apresentadas pela fiscalização baseia-se em qualquer prova obtida junto à operação lava-jato. Pelo contrário, a autuação baseia-se, de modo inverso, na falta de apresentação de prova pelo recorrente acerca das despesas registradas em sua apuração do resultado.

Por todo o exposto, e mais ainda, pelo preâmbulo apresentado pela fiscalização às fls. 4394/4407, que deixo de transcrever pela sua extensão, demonstra-se que as informações colhidas junto aos processos da operação lava-jato não foram ilegalmente obtidas como alega o recorrente e, mais ainda, não constituem provas dos lançamentos tributários realizados, razão pela qual não se comprova a pretensa nulidade apontada pelo recorrente.

Assim, rejeito a preliminar deste ponto.

### **Ilicitude da utilização de prova emprestada sem o devido contraditório e ampla defesa.**

Novamente neste ponto a recorrente se opõe à colheita de elementos por meio da operação lava-jato. Alega que naquela operação não foi admitido o contraditório e que, assim, estaria sendo cerceado o seu direito de defesa. Apresenta elementos da doutrina a robustecer seu entendimento.

Ocorre, no entanto, que nem na investigação policial, nem no procedimento administrativo tributário o procedimento investigatório exige a realização do contraditório, simplesmente porque durante o procedimento estão sendo coletadas as provas para a formação da convicção do investigador.

Veja-se o que determina nossa Constituição Federal acerca do contraditório e do direito de defesa, na lição do art. 5º da Magna Carta

*LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;*

Ora, o contraditório e a ampla defesa são assegurados a quem é acusado do cometimento de alguma infração, até mesmo infrações simples como as de trânsito.

Não faz sentido se falar em contraditório e ampla defesa quando não se está diante de uma acusação realizada contra o indivíduo ou, no caso, a empresa. Durante o procedimento de investigação a empresa não está sendo acusada de nada e apenas é intimada para a apresentação de documentos que a fiscalização entende serem essenciais à investigação.

Após a formação da convicção da autoridade fiscalizadora e realizado o lançamento surge a acusação contra a qual a empresa pode, aí sim, estabelecer todo o contraditório e apresentar as provas de direito que entende serem suficientes para infirmar as acusações da fiscalização.

Por estes motivos, em razão de inexistir norma a determinação a realização do contraditório antes da concretização de qualquer acusação, quer no procedimento criminal, quer no procedimento tributário e em face das normas de nossa Constituição que estabelecem o pleno direito de defesa a ser exercido após a formalização de acusação, entendo não assistir razão ao recorrente no presente ponto.

Assim, também neste item, rejeito a preliminar aventada.

#### **Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização descumpriu os requisitos de validade;**

Quanto a este ponto as nulidades apresentadas pelo recorrente são as mesmas apresentadas quando da impugnação, assim, entendo que foi precisa a Decisão de Piso em sua análise, demonstrando a improcedência das alegações do impugnante agora recorrente. Por isso, transcrevo o trecho da Decisão de Piso neste ponto e o utilizo como fundamento de decidir o recurso neste ponto.

*Sustenta a impugnante que o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) violou os seguintes dispositivos da Portaria RFB nº 1.687, de 2014: o inciso IV, do art. 5º, por deixar a Autoridade Fiscal de expor no TDPF o prazo para a realização do procedimento fiscal; o inciso I, do art.11, por ultrapassar a Autoridade Fiscal o prazo para a conclusão da fiscalização na contribuinte sem justificativas; o § 1º, do art. 5º, por não haver pedido motivado de prorrogação do prazo de fiscalização; e o art. 7º, por incompetência da Autoridade Fiscal para expedir o TDPF.*

*Não lhe assiste razão.*

*Em relação ao período de apuração, embora não tenha constado no Termo de Início de Ação Fiscal, constou do TDPF (Fls. 3.024).*

*Em relação ao prazo de duração do procedimento fiscal, a sua ausência nos termos lavrados pela Autoridade Fiscal não prejudicou a contribuinte, uma vez que o Fisco concedera no mínimo o prazo legal para repostas às suas*

*intimações. Ademais, nos termos do art. 12, da Portaria RFB nº 1.687, de 2014, o procedimento fiscal só se extingue pela sua conclusão, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo (Fls. 4.533 a 4.535).*

*Em relação à competência da Autoridade Fiscal, equivocou-se a impugnante ao confundir o TDPF (Fls. 3.024) com o Termo de Início de Ação Fiscal (Fls. 2 a 3), o qual foi instaurado e executado por Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, conforme determina o art. 2º, da Portaria RFB nº 1.687, de 2014.*

*Destarte, o procedimento fiscal e os termos dele decorrentes seguiram as disposições legais e os atos normativos da Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

*Em face do exposto, rejeito a preliminar de nulidade por descumprimento de requisitos de validade do TDPF.*

Acrescente-se, ainda, que as irregularidades acaso verificadas no MPF não implicam em nulidade por serem normas de controle interno da atividade administrativa e, desta forma, não implicam nulidade do procedimento a que se referem.

Essa interpretação é reiterada por inúmeros acórdãos do CARF, como abaixo representados.

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). VALIDADE. O MPF é instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, configurando-se objeto meramente informativo para os contribuintes, não implicando nulidade do lançamento eventuais falhas ou omissões relacionadas à sua emissão e trâmite. Acórdão nº 1401-000.285, de 09/07/2010.*

*NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL DO PRAZO DE CUMPRIMENTO DO MPF E DA DATA DO ENCERRAMENTO DA FISCALIZAÇÃO.*

*A ciência do lançamento após ter expirado o prazo do MPF não invalida o ato, eis que a intimação não se confunde com ele, sendo somente um requisito da eficácia desse. Acórdão nº 2301-005.631, de 13/09/2018*

*NULIDADE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) constitui mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, sendo assim, irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para anular o lançamento. Acórdão nº 2401-005.652, de 03/07/2018.*

Neste sentido e comungando com a Decisão de Piso que não vislumbrou a existência de nulidade do lançamento, rejeito a preliminar levantada.

**Decadência parcial do crédito tributário de IRRF;**

Em relação à alegação de decadência parcial do lançamento de IRRF temos que essa alegação não foi apresentada na peça impugnatória o que, em princípio acarretaria a preclusão de sua apresentação e a não formação de litígio neste ponto.

No entanto, em se tratando de matéria de ordem pública entendemos que deve ser apresentada em sede de recurso voluntário.

Neste sentido a recorrente baseia os eu pedido de decadência em razão de alegar ter realizado a devida retenção do IRRF, CSLL, PIS e COFINS na forma da legislação que determina as retenções na fonte. Assim, deveria ser aplicada a norma do art. 150, § 4º e não a do art. 173, I, como entendeu a Delegacia de Julgamento.

A Delegacia de Julgamento, neste aspecto, havia negado provimento à impugnação por considerar que neste caso dever-se-ia incidir a norma do art. 173, I, do CTN.

No início de setembro deste ano foi aprovada Súmula CARF nº 114 que trata do assunto, na qual foi estabelecido o seguinte texto:

***Súmula CARF nº 114***

*O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.*

**Acórdãos Precedentes:**

1101-00.622, de 23/11/2011; 1402-00.320, de 11/11/2010; 2202-01.975, de 15/08/2012; 9101-00.773, de 14/12/2010; 1103-000.904, de 06/08/2013; 1301-001.544, de 03/06/2014; 1302-001.857, de 04/05/2016; 2202-002.561, de 18/02/2014; 2202-002.804, de 10/09/2014; 2301-004.531, de 08/03/2016.

Assim, em verdade não mais há o que se discutir acerca deste ponto. Conforme a Súmula em questão, agora em vigor, a contagem do prazo decadencial nos casos de lançamento de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem comprovação da causa devem se submeter às normas do art. 171, I, do CTN, razão pela qual correto foi o lançamento e a Decisão de Piso quando adotaram este entendimento.

Por tais razões, neste ponto rejeito esta outra preliminar.

**MÉRITO**

**Irretroatividade das Declarações de Inaptidão das Pessoas Jurídicas;**

Neste ponto as alegações da empresa prendem-se ao fato de as empresas M.O. Consultoria e CIGMA terem tido suas declarações de inaptidão publicadas após os fatos

geradores incluídos na autuação. A recorrente invoca precedentes do STJ e deste CARF no sentido que não podem retroagir os efeitos da inaptidão.

Ocorre, entretanto, que esta análise não se prende apenas a uma verificação da data do ato de declaração da inaptidão.

O que acontece no caso é que em razão das fundadas suspeitas da inexistência de fato das empresa foi o contribuinte intimado a comprovar a efetiva realização dos serviços. Para tanto os próprios precedentes trazidos pelo recorrente militam contra ele no seguinte sentido. Vejamos o trecho do recurso:

Considerando que, nos moldes do artigo 62, §2º do Anexo II do novo Regimento Interno do CARF, os julgados do STJ proferidos sob a sistemática de recursos repetitivos são de **observância obrigatória aos seus conselheiros**, o E. CARF tem acolhido o entendimento do C. STJ:

*“INIDONEIDADE DE DOCUMENTOS EMITIDOS POR PESSOA JURÍDICA DECLARADA INAPTA. INÍCIO DA FALTA DE EFEITOS TRIBUTÁRIOS DOS MESMOS EM FAVOR DE TERCEIROS. Descabe a glosa de documentos de empresas que a fiscalização considerou inaptas, quando inexistente Ato Declaratório Executivo de situação de inscrição inapta ou quando o efeito do mesmo se inicie em período-base posterior ao autuado, devendo ser mantida a glosa dos documentos cuja inaptidão da Pessoa Jurídica emitente tenha sido declarada, mesmo após os períodos-base autuados, mas com efeitos retroativos aos mesmos, apenas quando a beneficiária do documento não comprovar o pagamento do preço e o recebimento do fornecedor, nos termos do Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 1148444/MG.”*<sup>19</sup> (destacado)

Como se pode observar da parte final do texto da decisão em recursos repetitivos emanada pelo STJ, a glosa pode ser mantida quando a beneficiária, no caso a recorrente, **não comprovar o pagamento do preço e o recebimento do fornecedor, nos termos do Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 1148444/MG.**

Ora, é apenas isto que se discute em relação a estas duas empresas. Há dúvidas acerca da existência e operação efetiva destas empresas? Sim, com base nos indícios obtidos das informações em processos envolvidos na lava-jato existem estes indícios. Por isso a fiscalização intima a empresa a comprovar a realização dos serviços e o efetivo pagamento do preço.

O cumprimento deste ônus por parte do contribuinte implicaria no cancelamento das glosas sem qualquer outra consideração, posto que a matéria a ser analisada é eminentemente de fato, ou seja, se há a comprovação da prestação dos serviços e do pagamento do preço.

Por isso, apesar da discussão trazida pelo recorrente no sentido de se apurar a validade da retroação do ato de declaração de inaptidão, esta data não é essencial à análise dos

fatos. O que importa, em verdade, é a análise da documentação comprobatória posto que, não comprovada a realização de fato dos serviços ou o pagamento do preço, há de se manter a glosa realizada.

Assim, neste ponto, igualmente nego provimento ao recurso e indico que a análise do mérito probatório em relação à comprovação da efetivação dos serviços será realizada mais adiante neste voto, de maneira individualizada à cada empresa envolvida.

### **IRRF**

**Considerações iniciais sobre a norma do artigo 61 da Lei nº. 8.981/95. impossibilidade de se exigir o IRRF simultaneamente com o IRPJ e a CSLL decorrentes da glosa de despesas: configuração do *bis in idem*. Ausência dos pressupostos do artigo 61, caput e § 1º da Lei nº. 8.981/95;**

Alega o contribuinte e apresenta inclusive precedentes deste CARF no sentido de que havendo o lançamento da glosa dos pagamentos a título de IRPJ e CSLL, não seria possível o lançamento do IRRF sobre a empresa na qualidade de responsável tributário. Traz inclusive considerações sobre o histórico da evolução normativa, inclusive em período anterior aos dos fatos geradores envolvidos.

Vejamus a leitura do dispositivo que trata da aplicação do lançamento do IRRF, à alíquota de 35%:

*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.*

Verifica-se a partir das normas transcritas, que o IRRF é aplicação sobre o contribuinte responsável pelo recolhimento da fonte do imposto em razão da existência de pagamentos realizados pela empresa quando:

- 1) O beneficiário não for identificado
- 2) A operação não for comprovada
- 3) A causa da operação não for comprovada

Ora a materialidade objeto da tributação neste ponto não é a simples existência ou inexistência do pagamento realizado. A materialidade que se tributa neste

dispositivo é a realização de operações pela empresa que impossibilitam a identificação do beneficiário efetivo ou que simplesmente não existiram, impossibilitando mais ainda a identificação do destinatário dos recursos.

Não se trata de tributar novamente os pagamentos realizados pela empresa com alíquota diferenciada. Se trata de uma incidência direta sobre valores que escaparam totalmente ao controle do fisco por culpa da empresa.

Veja-se bem, a tributação do imposto de renda incide sobre a renda obtida pelas empresas e pessoas físicas, quando uma empresa realizando atividades lícitas ou não impede o fisco de identificar os destinos onde os recursos são aplicados a empresa tem de responder por isso.

Veja-se a distinção. Temos uma empresa que realiza um gasto que a fiscalização entende que não era necessário. Então realiza-se a glosa deste gasto, majorando o valor devido do IRPJ e CSLL. Neste caso os recursos que foram pagos por estas despesas tem o destinatário tranquilamente identificado e, sobre estes recursos, irão incidir os valores usuais devidos dos impostos e contribuições incidentes.

Seria justo, pela atuação da empresa, que o fisco ficasse impedido de verificar a tributação de parte dos recursos por ela dispendidos em operações inexistentes ou para beneficiários que não pudessem ser identificados e, assim, sofresse prejuízos em sua arrecadação. Entendo que não e, neste sentido, não estou aqui falando de justiça nos termos da legislação, mas sim de justiça em seu mais puro teor do direito o de se aplicar os pesos corretos às ações dos indivíduos.

Por isso é que a norma do art. 61, da Lei nº 8.981/95 não é simples norma de tributação, mas sim norma de imposição de responsabilidade às empresas.

Se estas desejam realizar operações à margem das relações comerciais normais, tudo bem, só que são penalizadas por isso com as glosas destas despesas. Se, mais ainda, querem realizar estas operações e, com essas, impedir a fiscalização de acompanhar o destino e tributação dos recursos a imputação obrigatoriamente teria de ser maior. Simples assim.

É justamente para desigualar os desiguais que foi instituída esta forma de tributação, a cargo do responsável pelo pagamento dos recursos, quando o fisco ficar impossibilitado de acompanhar o destino e aplicação dos recursos utilizados.

Por isso, acompanho os precedentes apresentados pela decisão de Piso e abaixo listados, que militam no sentido de não haver incompatibilidade entre a realização do lançamento de IRPJ e CSLL pela glosa das despesas de operações não comprovadas e o lançamento de IRRF sobre a empresa na qualidade de responsável pela identificação dos beneficiários e das operações que deram causa aos pagamentos. Vejamos os precedentes.

*PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA. LEI nº. 8.981, DE 1995, ART. 61. CARACTERIZAÇÃO.*

*A pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado ou não comprovar a operação ou a causa do pagamento efetuado ou recurso entregue a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, bem como não comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços referida em documentos emitidos por pessoa jurídica considerada ou declarada inapta, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento a beneficiário não identificado e/ou pagamento a beneficiário sem causa. O ato de realizar o pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, conforme o disposto no artigo 61, da Lei nº. 8.981, de 1995. (1º Conselho de Contribuintes - ACÓRDÃO 104-22.944, em 22.01.2008. Publicado no DOU em 28.01.2009)*

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

*Se sujeita 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, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues o terceiro ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – ACÓRDÃO 1301-00.438, em 11.11.2010. Publicado em 29.07.2011)*

***PAGAMENTO SEM CAUSA.***

*Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica ou o recurso entregue a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, **ainda que esse pagamento resultar em redução do lucro líquido da empresa** (negritei). Nos termos do § 3º do Art. 61 da Lei nº 8.981/1995, o valor pago será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto. (1º Conselho de Contribuintes - ACÓRDÃO 102-48.693, em 08.08.2007. Publicado no DOU em 12.06.2008)*

Acrescento, ainda, estes outros precedentes novos precedentes oriundos da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

***GLOSA DE DESPESAS E COBRANÇA DE IRRF. POSSIBILIDADE. RECURSO DO CONTRIBUINTE NÃO PROVIDO.***  
*Este Tribunal não pode afastar a aplicação de Lei com base em ilegalidade e/ou inconstitucionalidade. Há no ordenamento normas que admitem a glosa de despesas e a cobrança do IRRF a pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados. Portanto, legítima a cobrança do imposto*

*pela glosa de despesas e do IRRF. TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL. (Acórdão nº 9101-003.584, de 09/05/2018).*

*IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. EXIGÊNCIA CUMULADA COM IRPJ E CSSL APURADOS EM FACE DA GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS CONSIDERADAS INIDÔNEAS. CABIMENTO.*

*O art. 61 da Lei nº 8.981/1995, alcança todos os pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou cuja operação ou causa não é comprovada, independente de quem seja o real beneficiário dele (sócios/acionistas ou terceiros, contabilizados ou não), elegendo a pessoa jurídica responsável pelo pagamento efetivamente comprovado com responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, presumindo-se que assumiu o ônus pelo referido pagamento. (Acórdão nº 1302-002.788, de 15/05/2018).*

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte -*

*IRRF Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004*

*IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. COEXISTÊNCIA COM GLOSA DE DESPESAS DO IRPJ.*

*I- Operação comercial revestida de normalidade pressupõe a efetiva prestação do serviço ou aquisição de mercadoria. Uma vez efetuado o pagamento, consoma-se cenário no qual (1) o tomador de serviços, com base na nota fiscal escriturada, pode deduzir da base de cálculo do imposto o valor pago pelo serviço, e (2) o prestador de serviços oferece à tributação os rendimentos auferidos pelo serviço prestado.*

*II - Desvirtuamento nas operações entre tomador e prestador de serviços, com utilização de notas fiscais frias para lastrear eventos inexistentes e mascarar a verdadeira causa de saída de recursos da empresa, fazem com que a empresa reduza a base de cálculo por meio da contabilização de despesa, e por outro lado, o beneficiário dos ingressos não os ofereça à tributação, por ser desconhecido.*

*III - Por isso, autuação fiscal recai sobre (1) a glosa da despesa do serviço prestado por parte do tomador de serviços e (2) o não oferecimento à tributação dos rendimentos decorrentes do serviço pelo prestador de serviços.*

*IV - Por determinação legal, o pólo passivo nas duas pontas da relação jurídica é preenchido pelo tomador de serviços. Na glosa de despesas, responde o tomador na condição de contribuinte, sujeito passivo direto, cabendo o lançamento de ofício de IRPJ. Quanto aos rendimentos não oferecidos à tributação, a sujeição passiva é deslocada do prestador de serviços (beneficiário que não pode ser identificado) para o tomador de*

*serviços. Responde o tomador de serviços como sujeito passivo indireto pela tributação do IRRF. (Acórdão nº 9101-003.341, de 17/01/2018)*

Por todo o exposto, neste ponto, entendo não assistir razão ao recorrente quanto à impossibilidade de incidência do IRRF e da glosa de IRPJ e CSLL em relação aos pagamentos realizados a beneficiários não identificados ou sem a comprovação de causa, razão pela qual nego provimento neste ponto.

**Argumentos subsidiários aplicáveis exclusivamente ao IRRF. Realização de diligência, a fim de que a RFB verifique se os beneficiários já foram autuados ou estão sendo fiscalizados.**

Neste ponto o recorrente apresenta pedido de realização de diligência a fim de se verificar se os beneficiários já foram autuados ou estão sendo fiscalizados acerca dos valores relativos aos pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados.

Consultando os termos do que foi apresentado em impugnação observamos que este pedido de diligência não foi objeto de apresentação na impugnação e, por esta razão, não foi apreciado pela Delegacia de Julgamento. Em função disso não se formou o litígio em relação à pretensão da defesa razão pela qual não se pode analisá-lo em sede de recurso voluntário. Interessante notar que o contribuinte, em seu recurso voluntário alega que a decisão de Piso foi omissa neste ponto mas, sinceramente, relendo a impugnação e inclusive realizado busca pela palavra diligência, constatei não haver nenhum pedido neste sentido na peça impugnatória.

Entretanto, mesmo não havendo a formação do litígio em relação a este ponto, mesmo que houvesse não haveriam frutos conforme o entendimento deste relator. Ora, o lançamento do IRRF sobre a empresa que realizou os pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado é imputação decorrente na ação irregular da empresa.

Se acaso o beneficiário realmente não é identificado, então nem haveria condição de realizar diligência. Se o beneficiário for conhecido mas não houver causa do pagamento ou comprovação da operação, a fiscalização pode agir e fiscalizar o beneficiário mas, neste caso, a autuação lavrada conta aquela que recebeu os recursos não poderia influir no lançamento do contribuinte responsável que, nesta qualidade foi imputado. Assim, mesmo que pudesse ser conhecido este ponto, ainda assim entenderia este relator pela sua não procedência.

No mais, como não houve a apresentação da pretensão na peça impugnatória, restou não formado o litígio, razão pela qual não conheço o recurso neste ponto.

**A indevida cumulação do IRRF com a multa de ofício;**

Com relação a este ponto o recorrente entende que a natureza do lançamento baseado na forma do art. 61, da Lei nº 8.981/95, é o de uma multa pelo descumprimento da obrigação de que era responsável. Por isso entende que a cumulação do lançamento com a multa de ofício seria indevida.

A Delegacia de Julgamento na análise da impugnação assim apresentou seus argumentos:

*Conforme relatado, sustenta a impugnante que (i) não há base legal para se exigir multa de ofício sobre “outra multa”, até mesmo porque isso configuraria “odioso bis in idem”; e (ii) a multa de ofício de 75%, prevista no inciso I do artigo 44 da Lei n.º. 9.430/96, só pode incidir sobre “a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”. Como a exigência prescrita pelo artigo 61 da Lei n.º. 8.981/95 veicula, na realidade, “uma multa”, descabe a aplicação do referido dispositivo por não se subsumir o fato à norma.*

*Equivoca-se a impugnante porque o Fisco cobrou destes o IRRF na qualidade de sujeito passivo responsável e não como sanção de ato ilícito, como quer fazer crer a impugnante. A base de cálculo do IRRF, tributo, nos termos do art. 61 da Lei n.º. 8.981/95, são os pagamentos efetuados aos beneficiários sem comprovação da sua causa.*

*A multa de ofício de 75% é devida em razão de auto de infração de qualquer tributo e a sua qualificação, em razão da verificação de dolo na ausência de comprovação da causa dos pagamentos efetuados.*

*Destarte, tratando-se de naturezas jurídicas distintas, não há que se falar em cumulação entre o Imposto sobre a renda retido na Fonte, tributo cobrado do sujeito passivo responsável, e a multa de ofício.*

*Em face do exposto, julgo improcedente a impugnação por indevida cumulação do IRRF com a multa de ofício.*

Entendo correto o entendimento da Delegacia de Julgamento. Em verdade, na qualidade de responsável pela retenção do tributo e não tendo cumprido alguns dos requisitos para identificação do beneficiário do pagamento, o responsável assume o ônus do tributo que deixou de ser recolhido, por isso, nessa qualidade não está sendo autuado por uma penalidade, mas sim pelo pagamento do próprio tributo que não tem como ser recolhido.

Desta forma correta a interpretação apresentada pela Decisão de Piso quando entende que não existe cumulação entre penalidades. Além disso há de se acrescentar os seguintes precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o assunto:

***IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. NATUREZA DE PENALIDADE. NÃO CONFIGURAÇÃO. PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA.***

*O IRRF cobrado em face da não identificação do beneficiário ou da não comprovação da operação ou sua causa decorre da presunção legal de que a*

*fonte pagadora assumiu o ônus pelo pagamento do imposto que deixou de reter e recolher em face de pagamentos comprovadamente efetuados a terceiros, sendo erigido pela lei, nestes casos, à condição de responsável pelo seu pagamento. Esta previsão legal não tem a natureza de sanção por ato ilícito e se coaduna com o princípio da praticabilidade tributária.*

**IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.**

*Não tendo o tributo exigido a natureza de sanção por ato ilícito, nos termos do art. 3º do CTN é cabível a exigência de penalidade quando este vem a ser exigido de ofício, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.*

Sendo o exposto, e seguindo concordando com o raciocínio apresentado pela Decisão de Piso, entendo que não existe impedimento entre o lançamento de ofício do IRRF e a multa de ofício cumulados, haja vista que não se trata de lançamento de penalidade, conforme demonstra, no mesmo sentido, o precedente da CSRF acima colacionado.

Assim, nego provimento ao recurso neste ponto.

#### **O necessário reconhecimento dos valores retidos e pagos pela Recorrente a título de IRRF, CSLL, PIS e COFINS;**

Solicita, neste ponto, que caso seja reconhecido que o IRRF seria um tributo e não uma penalidade em razão do anterior pedido, que sejam abatidos os valores relativos às retenções na fonte para abatimento dos valores devidos.

A Delegacia de Julgamento a este respeito pronunciou-se pelo seu não cabimento em razão de a base de cálculo ser apurada a partir do pagamento realizado que foi reajustada, assim não seria cabível a dedução.

#### **2.4. Do alegado reconhecimento necessário dos valores retidos e pagos por Galvão Engenharia a título de IRRF, CSLL, PIS e COFINS**

*Conforme relatado, sustenta a impugnante que deve ser considerada a retenção de 6,15% efetuada por Galvão Engenharia em relação aos pagamentos efetuados, nos termos do disposto no artigo 647 do RIR/99. Não procede essa alegação.*

*Com efeito, a base de cálculo do IRRF, antes do seu reajustamento determinado pelo § 3º do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1985, é o valor do pagamento considerado sem causa, assim entendido o valor líquido da operação, ou seja, já deduzidas as retenções legais.*

*Em face do exposto, julgo improcedente a impugnação pela ausência de dedução de valores retidos pela Galvão Engenharia.*

A formação deste entendimento é cabível para justificar a manutenção do lançamento, mas acrescento ainda outros pormenores.

O valor relativo aos tributos retidos na fonte incidentes sobre os pagamentos da empresa não pertencem a esta. Os pagamentos existiram, o problema é a inexistência de causa, justificativa ou identificação do beneficiário. Assim, a estes pertencem os valores retidos na fonte e não à empresa que se paga os rendimentos.

Assim, por um ou por outro motivo, descabe a pretensão do recorrente neste ponto.

### **O indevido reajustamento da base de cálculo do IRRF.**

Neste ponto o recorrente pede que não haja o reajustamento da base de cálculo do IRRF tendo em vista que a empresa realizou as retenções na fonte dos tributos e, assim, os pagamentos seriam líquidos, razão pela qual não é necessário o reajustamento da base de cálculo. Entende, neste caso, que o reajustamento trata de uma presunção relativa que pode ser ilidida com base na prova realizada pela empresa de que os pagamentos são pelo valor líquido após as retenções.

A Delegacia de Julgamento afastou este pedido em razão da atenção ao princípio da legalidade, de onde, restando expressamente determinado pela lei que a base de cálculo deve ser reajustada em 35%, não há como se modificar o valor determinado em lei.

Voltando ao raciocínio apresentado nos itens anteriores, e demonstrando a clara demonstração do caráter de penalidade desta exação, temos que não cabe aqui o tratamento do caso como se lançamento de tributo fosse, permitindo revisões das bases de cálculo e deduções. Possuindo o caráter de penalidade, até mesmo porque não é tributo devido pela empresa, não há de se considerar pretensões relativas à modificações ou deduções das bases tributáveis.

Sendo penalidade a base tributável é eleita pelo legislador e apenas a estes é possibilitada a sua revisão, não podendo o julgador administrativo modificar os conteúdos de aplicação na norma penal quando seus limites estão expressamente delimitados na norma impositiva.

Assim, pelo exposto, nego provimento ao recurso neste ponto.

### **IRPJ e CSLL**

**A insubsistência da acusação fiscal: o conflito entre o direito à dedutibilidade das despesas e o ônus da prova do Fisco. A fragilidade dos indícios que embasam a acusação fiscal.**

Alega a recorrente neste item que as provas produzidas pela fiscalização e citadas pela Delegacia de Julgamento como bases para a autuação são frágeis. Entende que os

elementos probatórios apresentados pela empresa de forma a demonstrar a realização dos serviços não foi objeto de análise nem pela fiscalização, nem pela DRJ.

Entende que foram apresentadas inúmeras provas da realização das operações e que a fiscalização não as considerou com base nos indícios colhidos das informações da operação lava-jato. Mais ainda, que se as empresa não possuíam funcionários ou condições de operar, tal fato não pode ser imputado ao recorrente e aos responsáveis solidários. Alega que precedentes do CARF informam que as provas da existência das operações não podem ser desconsideradas por simples indícios, sem uma investigação aprofundada. Passa então a relatar, em relação a cada empresa cujas glosas foram realizadas, o que entende ser as fragilidades da acusação fiscal.

Temos que neste ponto a discussão se trava no sentido da suficiência das provas apresentadas pela recorrente serem bastantes para a comprovação da efetividade dos serviços realizados de modo a impedir a realização das glosas e o lançamento dos tributos. Assim, demonstra-se que o caráter da análise a ser empreendida é estritamente de consideração dos elementos trazidos aos autos. Para tanto, seguindo a sequência apresentada pelo recorrente, iremos analisar cada conjunto probatório discriminado por empresa.

#### IV.7.1. JD ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA

Em relação a esta empresa, a recorrente alega que os trabalhos realizados seriam de consultoria na prospecção de serviços em toda a América Latina. Que apresentou contrato, pagamentos, informação prestada à Justiça Federal acerca do contrato e que nada foi considerado. Literalmente aduz:

*Não obstante, todos os relatórios encaminhados pela SC à sucursal do Peru, apresentados durante a fiscalização, demonstram a relação entre as duas empresas. Sem prejuízo, a Recorrente ainda apresentou o contrato assinado com a SC e as faturas emitidas, bem como projeto de saneamento contratado junto à estatal peruana SEDAPAL, que contou com a participação da SC CONSULTORIA. Também foi apresentado estudo técnico feito pela empresa ENGECORPS. Todos esses documentos foram elaborados pelas empresas parceiras da JD, indicadas para apoiar localmente a Recorrente em solo peruano, o que consistia justamente no objeto do contrato firmado entre as duas empresas.*

*A despeito de todo o conjunto fático-probatório apresentado, apega-se a D. Autoridade Fiscal ao fato de a Recorrente não ter apresentado relatórios técnicos, estudos, memoriais, levantamento de dados e análises, projetos, planos de ação, cronogramas, planilhas, pareceres, resultados, atas de reunião, relatórios de viagens, comprovantes de viagens efetuadas etc., elaborados especificamente pela JD.*

Para bem demonstrar o raciocínio seguido pela fiscalização, remeto ao TVF, às fls.4441/4450.

Interessante o raciocínio do recorrente, ele apresenta pagamentos que foram oriundos dos serviços prestados pela empresa JD CONSULTORIA, mas nenhuma prova do que a empresa realizou. Consultando o contrato de prestação de serviços (fls. 31/35) temos o seguinte objeto e os deveres do contratado:

#### CAPÍTULO I - DO OBJETO

Cláusula 1ª - O presente CONTRATO tem por objeto a prestação por parte da CONTRATADA à CONTRATANTE dos serviços a seguir elencados:

- 1.1 Prestação de serviços, sem exclusividade, de consultoria e assessoramento comercial dentro do escopo da **CONTRATANTE**, cabendo as partes a definição dos projetos;
- 1.2 Análise dos aspectos sociológicos e políticos do Brasil;
- 1.3 Prestar assessoria na integração da América do Sul, Mercosul, África, relações entre os Estados Unidos e a Europa, assim como ministrar palestras e conferências internacionais;
- 1.4 Participação da **CONTRATANTE**, quando convidada em reuniões da **CONTRATADA**, mantendo seus participantes informados e atualizados sobre os aspectos sociológicos e políticos do Brasil;
- 1.5 Divulgação do nome da **CONTRATANTE** dentro da comunidade nacional e internacional em eventos relacionados com o escopo social da **CONTRATANTE**;
- 1.6 Promoção e organização de seminários e debates, bem como a realização de contatos para este fim; e
- 1.7 Permanecer à disposição da **CONTRATANTE** para prestar quaisquer informações, quando solicitada, sobre os serviços para os quais foi contratada nos termos do presente **Contrato**.

Cláusula 4ª - Durante a vigência do presente CONTRATO, caberá à CONTRATADA:

- 4.1 Responder individual, exclusiva e pontualmente, por toda e qualquer obrigação atribuída nos presente **Contrato**;
- 4.2 Respeitar e fazer com que seus funcionários e prestadores de serviços respeitem as restrições à divulgação de informações, as limitações impostas por direitos de propriedade intelectual, industrial, direitos autorais e outros; e
- 4.3 Respeitar a reputação da **CONTRATANTE**, obtendo sempre sua prévia autorização por escrito, para utilizar seu nome, marca ou logomarca, e respondendo pelos danos ocorridos pelo uso indevido das referidas informações.

Interessante o que pretende a recorrente utilizar como forma de provar a prestação de serviços. Seria a realização de serviços que teriam sido obtidos em função da intervenção da JD ASSESSORIA e que a simples existência dos serviços que indica seria suficiente para comprovar a prestação de serviços.

Peço a devida *venia* aos patronos da recorrente, mas cabem aqui diversas considerações a respeito do assunto e, nenhuma delas, se refere às informações públicas e notórias que se conhece a respeito da operação lava-jato, apenas quanto à celebração de contratos, sua execução e sua prova.

Obviamente não é impossível que uma empresa formalize contratos com prestadores de serviço para que estes trabalhem no sentido de obter contratos para a empresa. Tais contratos são normalmente firmados e envolvem normalmente, além de uma remuneração mensal, um pagamento pelo sucesso dos empreendimentos. Ocorre, no entanto, que este não era o objeto do contrato em questão.

Pelo que se demonstra de seu objeto o contratado deveria atuar como uma espécie de assessor de relações da empresa com o mundo empresarial. No contrato estão especificadas tarefas genéricas como análises sociológicas e políticas e divulgação do nome da empresa. Também possuía cláusulas bem concretas como a organização de seminários, participação em reuniões e divulgação internacional.

No entanto, firmado o contrato em 2009, e sendo as glosas das despesas relacionadas aos anos de 2011, 2012 e 2013, a contratante não recebeu, em nenhum desses anos nenhum relatório de divulgações realizadas pela empresa. O contratado nunca organizou nenhum seminário, não participou de nenhuma reunião a pedido da empresa. É difícil, senão impossível crer que, para a recorrente não fosse possível produzir prova da atuação da prestadora de serviços.

Apresentamos, como contraponto, contratos que as empresas deste porte normalmente realizam com escritórios de advocacia ou empresas de consultoria. Em tudo que é feito se exige relatório de atividades. São apresentados relatórios mensais para viabilizar o pagamento das faturas, são enviados e-mails de parte a parte solicitando documentos. Reuniões realizadas são devidamente registradas em ata. Existem comprovantes de passagens, estadias e despesas diversas pagas pela contratante ao contratado. Ora, um sem número de atos que permitem o registro e que poderiam ser facilmente apresentados pela contratante.

Por que, em relação a esta relação contratual a recorrente não formaliza nenhum ato, não se pode afirmar, mas quando se é imputado de uma acusação de inexistência de comprovação dos serviços prestados a única forma de se infirmar a acusação é demonstrando a efetiva prestação de serviços e não apenas um resultado concreto do que teriam sido estes serviços.

Se os serviços eram tão secretos e quais eram os motivos que impediam a formalizam de registros são assuntos inerentes à atividade empresarial da recorrente que, ao fim e ao cabo, serão objeto de análise no âmbito do Poder Judiciário. Mas esse é um problema da empresa que ao contratar determinados serviços, não pode estabelecer conexões por escrito.

No entanto, se não consegue demonstrar, nem ao menos apresentar um indício de prova da prestação dos serviços, não há como se acatar suas alegações. Com base nas informações oriundas da operação lava-jato a fiscalização solicitou a comprovação da prestação dos serviços por haver indícios de que não haviam serviços efetivamente vinculados aos pagamentos. Assim, se a empresa não consegue comprovar a efetivação de fato de nenhum tipo dos serviços contratados, não lhe assiste razão.

Por óbvio que da leitura do TVF e das inúmeras informações acerca do caminhos percorridos pelos recursos e das informações obtidas no âmbito da operação lava-jato, ratifica-se, aqui, que não se está utilizando de presunções para autuar, nem utilizando os indícios da operação lava-jato para tanto. A questão que demanda análise aqui é apenas de prova da realização dos serviços, prova esta que a recorrente não se desincumbiu de produzir, conforme se demonstra da análise acima e da relação dos documentos apresentados pelo recorrente (fls. 4443/4444) que demonstram apenas a formalização do contrato, mas não a prestação de serviços entre as partes.

Note-se que, no presente caso, o serviço a ser prestado não era o de um objetivo final, qual seja, a obtenção de algum contrato do qual a empresa fosse remunerada pelo sucesso, eram serviços bem genéricos, cuja consecussão determinaria, e seria possível de comprovação com facilidade a participação de fato de membros da empresa, na prestação do seu objeto.

Assim, pelo exposto, considerando que não resta demonstrado pelo recorrente a existência da efetiva prestação dos serviços que foram contratados junto a JD ASSESSORIA, voto por negar provimento ao recurso neste ponto, mantendo a glosa destas despesas.

#### IV.7.2. AKYZO – ASSESSORIA & NEGÓCIOS LTDA

Em relação a esta empresa, a recorrente alega que as glosas se baseiam em possíveis relações com a empresa LIDERROLL que teria como sócio um dos sócios desta empresa e que realizou pagamentos a diversas outras empresas que são prestadoras de serviços da Petrobrás e da BR distribuidora e que possuem funcionários destas empresas em seus quadros.

Alega em seu benefício, além de considerar que a análise da fiscalização é superficial, que a fato de se considerar o número de funcionários da empresa e a movimentação financeira da empresa não se prestam a infirmar a prestação de serviços para manter a glosa.

Consultando o TVF acerca dos elementos apresentados pelo recorrente em relação a esta e outras empresas:

*Foram apresentados diversos documentos, ao todo somam mais de mil folhas, cujo o conteúdo diz respeito a: 1- Apresentação de proposta comercial com estudos e projetos destinados à Concessão de Construção, Operação e Manutenção do Sistema de Transporte de Passageiros sobre Trilhos na Região Metropolitana de Fortaleza – Metrô de Fortaleza – Linha Leste, e Operação e manutenção das Linhas Oeste, Sul e VLT – Parangaba – Mucuripe, em Regime de Parceria Público Privada – PPP; 2- Metodologia de Execução relativa a Obra do Dersa, contendo a descrição do empreendimento e do plano de trabalho; 3- Planilha de Serviços e Preços, obra TPS (Florianópolis); 4- Projeto relacionado ao Aeroporto de Brasília e Guarulhos, contendo resumo das obras, orçamentos e relatório do TCU.*

*Ou seja, os documentos realmente representam “relatórios técnicos”, contudo não vinculam, **tampouco demonstram que foram elaborados pelas empresas relacionadas pela fiscalização (AKYZO, BRATEC, BUZZANI E FANTINI, GASBOL, HEFESTO e PROFICENTER).** Neles, não há **qualquer identificação dessas empresas.(grifo nosso)***

*Portanto, com relação ao atendimento do **item 1.4** do Termo, não foram apresentadas **cópias dos contratos** relacionados às referidas despesas/custos, nem cópias de outros documentos que pudessem comprovar a efetiva prestação de serviço por parte das empresas relacionadas pela fiscalização.*

A recorrente foi então novamente intimada a demonstrar a efetiva prestação de serviços. Segue informando a fiscalização:

*Em resposta ao Termo de Intimação nº 007/01329/2015, em 04/11/2015, a fiscalizada apresentou apenas relação e comprovantes de pagamentos e notas fiscais referentes às operações realizadas com as empresas **Akyzo** e **Hefesto**. Nenhum documento que comprovasse a efetiva prestação de serviços pelas empresas foi apresentado. Informou ainda que as despesas tinham sido utilizadas como dedutíveis na apuração do lucro real. Na ocasião, pediu prorrogação de mais 60 dias de prazo para atendimento do Termo de Intimação.*

Após a análise dos documentos disponíveis assim se posicionou a fiscalização a respeito:

Apesar da vultosa receita apurada, a **Akyzo – Assessoria** apresentou GFIPs declarando apenas 3 (três) funcionários neste período:

Nome do Trabalhador	NIT	Descrição	Dia Admissão	Dia Demissão	Último Salário
FRANCISCA SILVANA DE PAULO AMARAL	1.293.301.262-8	Secretárias executivas e bilíngües	13/01/2009		2.157,48
GISELA FIGUEIREDO DE SOUSA LAMARCA	1.291.527.558-2	Técnicos em secretariado, taquígrafos e estenotipistas	01/09/2011		2.551,95
TATIANE MARIA CHRISTOFOLI DE AGUIAR	1.256.466.060-8	Escriturários em geral, agentes, assist. e aux. Adm.	03/11/2009		3.638,00

*Verifica-se, acima, que não bastasse a quantidade irrisória de mão-de-obra, os funcionários declarados não possuem qualificação técnica que justifique as prestações de serviços contabilizadas pela **Akyzo** e os vultosos valores recebidos (mais de R\$56 milhões de reais).*

*Também constatamos, por meio das DIRFs apresentadas pela **Akyzo**, que não consta nenhum prestador de serviços, pessoas físicas ou jurídicas.*

*Ou seja, com apenas 3 (três) funcionários, não qualificados, a **Akyzo** conseguiu obter (e supostamente executar) contratos que somam mais de **R\$56 MILHÕES DE REAIS**, no período de 2010 a 2013*

*.....  
Diante dos indícios de que a **Akyzo** não teria prestado os serviços para os contribuintes relacionados no tópico anterior (dentre eles a **Galvão Engenharia**), foi aberto procedimento fiscal de diligência na empresa (TDPF-D nº 08.0.01.00-2015-00039-0), tendo sido intimada a apresentar a relação de todos os tomadores de serviços relativos aos anos-calendário de 2010 a 2013, e a comprovar a efetividade da operação com documentação hábil e idônea.*

*Por meio de petições datadas de 11/08/2015 e 26/08/2015, a **Akyzo** apresentou apenas o Livro Registro de Funcionários e o Contrato Social. Se limitou em tecer considerações sobre o procedimento administrativo e*

*solicitou dilatações de prazo para o atendimento ao Termo de Início de Ação Fiscal.*

*No dia 27/08/2015 outra petição foi entregue pela **Akyzo**, agora solicitando cópia de suas DIPJ relativas ao período auditado (2010 a 2013).*

.....

*Contudo, os documentos apresentados não comprovam a efetiva prestação de serviço.*

*Dessa forma, torna-se necessário glosar os custos e despesas da **Galvão Engenharia** com a empresa **Akyzo - Assessoria**, bem como efetuar o lançamento do IRRF sobre os pagamentos realizados, haja vista a ausência de sua causa e a identificação do beneficiário.*

Novamente neste item, diante das inúmeras intimações realizadas à recorrente e, inclusive à empresa AKYZO, não se apresentou comprovação de que a empresa tenha realizado os serviços para os quais, teoricamente foram contratados. O fato de a empresa AKYZO possuir apenas três funcionários e sem qualificação serviu como argumento de acréscimo a demonstrar que a empresa não tinha condições técnicas de realizar os serviços, acrescido do fato de a empresa não apresentar em suas DIRF nenhum pagamento a prestadores de serviço com qualificação para prestação dos serviços.

Todo este conjunto probatório levou a fiscalização à conclusão da inexistência de comprovação dos serviços prestados por esta empresa. Por isso talvez o recorrente, em sua peça, sequer tenha perpassado acerca dos elementos apresentados pela fiscalização, limitando seu recurso a tentar desqualificar dois argumentos utilizados pela fiscalização para a efetivação das glosas.

Por todo o exposto, e concluindo que não foi apresentada prova da efetiva prestação dos serviços por parte da empresa, nego provimento ao recurso neste ponto.

#### **IV.7.3. HEFESTO CONSULTORIA E PROJETOS LTDA.**

Nas alegações relativas a esta glosa o próprio recorrente entende que o caso é muito semelhante ao da empresa AKYZO e que a glosa teria se baseado em suposições e ilações indevidas. Novamente neste item não menciona documentos que poderiam ter comprovado a realização dos serviços.

Assim, no mesmo roteiro acima traçado, apresento as alegações da fiscalização para a realização da glosa.

Inicia apresentado o faturamento da empresa nos últimos quatro anos.

*Apesar da vultosa receita apurada, a **Hefesto** apresentou as GFIPs declarando apenas 3 (três) funcionários neste período:*

Nome do Trabalhador	NIT	Descrição	Dia Admissão	Dia Demissão	Ultimo Salário
PEDRO LUIZ VIANNA DA SILVA	1.312.419.558-1	Ajudantes de obras civis	19/01/2006	20/05/2012	709,50
LUCAS GOMES NOBRE	1.320.261.262-9	Trabalhadores nos serviços de manutenção de edificações	26/07/2011	20/09/2013	1.024,93
LUIZ ANTONIO DOS SANTOS	1.222.227.864-5	Trabalhadores nos serviços de manutenção de edificações	15/12/2011	28/03/2012	800,80

*Verifica-se, acima, que não bastasse a quantidade irrisória de mão-de-obra para uma empresa de Engenharia, os funcionários declarados não possuem qualificação técnica que justifique as prestações de serviços contabilizados pela **Hefesto** e os vultosos valores recebidos.*

*Também apuramos, por meio das DIRFs apresentadas pela **Hefesto**, que foram contratados poucos prestadores de serviços, pessoas físicas ou jurídicas:*

Mês	Tributo	Beneficiário - CNPJ/CPF	Beneficiário - Nome	Valor
01/2010	IRRF (TERCEIROS)	07.222.299/0001-78	PLACON PLANEJAMENTO CONSUL ASSESSORIA LTDA	87.100,00
05/2010	IRRF (TERCEIROS)	10.658.954/0001-40	VERTEZ EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA	15.000,00
09/2010	IRRF (TERCEIROS)	07.222.299/0001-78	PLACON PLANEJAMENTO CONSUL ASSESSORIA LTDA	63.000,00
10/2010	IRRF (TERCEIROS)	07.222.299/0001-78	PLACON PLANEJAMENTO CONSUL ASSESSORIA LTDA	105.000,00
11/2010	IRRF (TERCEIROS)	07.222.299/0001-78	PLACON PLANEJAMENTO CONSUL ASSESSORIA LTDA	42.000,00
<b>TOTAL</b>				<b>312.100,00</b>

*Ou seja, com apenas 3 (três) funcionários e contratando apenas 2 (dois) prestadores de serviços (em alguns meses apenas), a **Hefesto** conseguiu obter (e supostamente executar) contratos que somam mais de **R\$20 MILHÕES DE REAIS**, no período de 2010 a 2013.*

A fiscalização intimou a Hefesto e a Recorrente a comprovar a prestação dos serviços. Eis as respostas obtidas.

Hefesto:

*Em resposta à intimação, a Hefesto apresentou relação com os serviços prestados e os respectivos contratos.*

*Através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal 3 21 15 e 4 21 15, a Hefesto foi reintimada a apresentar a documentação comprobatória da efetiva prestação de serviços.*

*Até o momento não foram apresentados quaisquer documentos que pudessem comprovar as prestações de serviço. (grifo nosso)*

Galvão Engenharia:

*Em 09/12/2015, a **Galvão Engenharia**, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 009/01329/2015, apresentou notas fiscais, boletins de medição e comprovantes de pagamentos relacionados à **Hefesto**.*

*Contudo, os documentos apresentados não comprovam a efetiva prestação de serviço.*

*Dessa forma, torna-se necessário glosar os custos e despesas da **Galvão Engenharia** com a empresa **Hefesto**, bem como efetuar o lançamento do IRRF sobre os pagamentos realizados, haja vista a ausência de sua causa e a identificação do beneficiário.*

Assim demonstra-se que os poucos documentos apresentados além das notas fiscais e comprovantes de pagamentos não conseguem relacionar a prestação de serviços da empresa aos pagamentos, mais ainda, quando se demonstra que a empresa não possuía capacidade funcionários nem prestadores de serviços em quantitativo suficiente para a realização de serviços do vulto que representam os pagamentos

Mais ainda, sequer a Hefesto tentou demonstrar a realização de qualquer espécie de serviço.

Por isso, em seu recurso, o recorrente limita-se a desqualificar as alegações do contribuinte e contestar a parte da acusação que entende não comprovar a glosa. Não apresentar comprovação dos serviços realizados pela empresa, nem apresenta indícios de prova a tal título.

Por estas razões, considero que não restou comprovada a realização dos serviços prestados que deram causa aos pagamentos realizados pela recorrente, razão pela qual entendo por negar provimento ao recurso neste ponto.

#### **IV.7.4. PROFICENTER PLANEJAMENTOS DE OBRAS LTDA**

Tendo em vista que neste caso a defesa do recorrente milita no mesmo sentido dois casos anteriores, apenas remeto ao já mencionado nos itens anteriores.

Com relação a esta empresa a fiscalização realiza uma análise demonstrando que os sócios de empresa de faturamento expressivo não parecem receber recursos destas mesmas empresa. Um deles sequer recebe nada. Mais ainda, apresenta fotos do imóvel em que se localiza, que parece uma simples casa onde também está registrada outra empresa com os mesmos sócios. Por fim apresenta as informações das intimações encaminhadas e das respostas recebidas.

*Das intimações para a **Galvão Engenharia**.*

*Através do Termo de Intimação Fiscal nº 005/01329/2015, recebido pela **Galvão Engenharia** em 21/08/2015, a fiscalizada foi intimada a apresentar relação com todos os pagamentos realizados durante os anos-calendários de 2010, 2011, 2012 e 2013, bem como a comprovar a efetiva prestação de*

*serviços, relativos aos contribuintes relacionados no termo, dentre eles a **Proficenter Planejamento**.*

*Em resposta, a **Galvão Engenharia** pediu 30 dias de prorrogação de prazo, passando o prazo de entrega para o dia 11/10/2015.*

*Em 09/10/2015 solicitou nova prorrogação de prazo por mais 70 dias. Através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 007/01329/2015, prorrogamos o prazo por mais 20 dias, vencido em 08/11/2015.*

*Com relação à empresa **Proficenter Planejamento**, apresentou a relação de pagamentos. Informou que os mesmos haviam sido contabilizados como despesas operacionais na DIPJ e considerados como despesas dedutíveis na apuração do lucro real.*

*Após 97 dias da ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 005/01329/2015, a **Galvão Engenharia** foi intimada novamente, através do Termo de Intimação Fiscal nº 009/01329/2015, a apresentar, no prazo de 05 (cinco) dias, contado da data de ciência do termo, os elementos solicitados no Termo de Intimação Fiscal nº 005/01329/2015, sob pena de as despesas/custos contabilizados serem considerados como despesas/custos não necessários à atividade da empresa e os pagamentos realizados, serem considerados como sem causa (falta da comprovação da natureza da operação que deu azo aos pagamentos), sujeitos à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%.*

*Em 02/12/2015, a fiscalizada solicitou prorrogação de prazo para atendimento, que foi indeferida pelo fisco e comunicada à fiscalizada através do Termo de Indeferimento de Prorrogação de Prazo nº 010/01329/2015, conforme já demonstrado no item 4.3.5 desse Termo de Descrição dos Fatos.*

*Dessa forma, diante da ausência de comprovação dos serviços prestados pela **Proficenter Planejamento**, bem como de tudo o quanto relatado até aqui, torna-se necessário glosar os custos e despesas da **Galvão Engenharia** com a empresa **Proficenter Planejamento**, bem como efetuar o lançamento do IRRF sobre os pagamentos realizados, haja vista a ausência de sua causa e a identificação do beneficiário.*

Assim, neste caso, a ausência de apresentação de qualquer comprovação acerca da efetiva realização dos serviços, comprovada pelas inúmeras intimações sem a apresentação de qualquer documentação comprobatória além das notas fiscais e comprovantes de pagamento, corroboram o entendimento da fiscalização de que não houve efetiva prestação de serviços, razão pela qual realizou as glosas.

Ante a falta de qualquer elemento probatório a corroborar as alegações que houve prestação de serviços, nego provimento ao recurso neste item.

#### IV.7.5. CIGMA PROJETOS ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA

Cansativo reafirmar, neste ponto e o recurso apresentado não apresenta nenhuma linha a demonstrar a realização dos serviços. Limita-se apenas a contestar as informações da fiscalização, indicar que a declaração de inaptidão da empresa é posterior aos períodos lançados e que as provas apresentadas da inexistência de fato da empresa não podem conduzir à inexistência da prestação dos serviços.

Apresentou as informações apresentadas pela fiscalização para conduzir suas acusações.

*A Cigma Projetos e seus sócios não foram localizados ou não atenderam à intimação para regularização do endereço cadastral e a empresa não possui instalações e trabalhadores, evidenciando a falta de capacidade operacional para realização de seu objeto social, caracterizando a inexistência de fato da pessoa jurídica com base no art. 29, Inciso II, alíneas 'a' e 'b', itens 1 e 2, da IN RFB 1.634/2016, conforme detalhado na sequência.*

Segue demonstrando as diversas alterações societárias da empresa

.....  
*O extrato das GFIP apresentadas pela Cigma Projetos, mostrado na tabela da sequência, relativo aos períodos a partir de 13/06/2003, data em que transferiu sua sede para o município de SANTANA DE PARNAÍBA, mostra que a empresa não declarou trabalhadores de 06/2003 a 01/2006, declarou apenas um trabalhador de 02/2006 a 02/2008, recebendo cerca de R\$1.800 mensais, nenhum trabalhador de 03/2008 a 06/2010, dois trabalhadores de 07/2010 a 02/2011, recebendo R\$700,00 e R\$2.400,00, e nenhum trabalhador de 05/2011 até a presente data.*

*Cabe observar que a inexpressiva quantidade e a baixa qualificação dos trabalhadores empregados pela Cigma Projetos em 2010 e 2011 não é compatível com a capacidade operacional necessária para a realização dos expressivos serviços prestados para as empreiteiras.*

Apresenta então a relação de pagamentos com valor inexpressivos. Passa a relatar os atos desenvolvidos para localizar a empresa e seus sócios, restando todos por infrutíferos. Conclui demonstrando que foi declarada a inaptidão da empresa desde a sua criação. Intimou então o recorrente a comprovar a efetiva prestação dos serviços, do que resultou:

*Com relação aos pagamentos efetuados para a empresa Cigma Projetos, informou que se referem a locação de equipamentos. Apresentou: - demonstrativo de pagamentos efetuados para a empresa Cigma Projetos; - cópias dos comprovantes bancários de pagamentos. Informou que as respectivas Notas Fiscais não haviam sido localizadas e que as enviariam à fiscalização tão logo as mesmas fossem encontradas. Informou, ainda, que as despesas foram contabilizadas como operacionais e os valores foram considerados dedutíveis na apuração do lucro real.*

***Ou seja, a Galvão Engenharia não apresentou quaisquer documentos que pudessem comprovar que os serviços realmente foram prestados pela Cigma Projetos. (grifo nosso)***

*Dessa forma, diante da ausência de comprovação dos serviços prestados pela **Cigma Projetos**, bem como por tudo o quanto relatado até aqui, torna-se necessário glosar os custos e despesas da **Galvão Engenharia** com a empresa **Cigma Projetos**, bem como efetuar o lançamento do IRRF sobre os pagamentos realizados, haja vista a ausência de sua causa e a identificação do beneficiário.*

Desnecessário maiores considerações com relação a este caso, se a recorrente, maior interessada em infirmar as glosas, não apresenta nenhum elemento a comprovar o aluguel dos equipamentos que a ela foram enviados, há de se manter a glosa por falta de comprovação da operação que deu causa aos pagamentos.

Desta forma, também neste item nego provimento ao recurso.

#### **IV.7.6. GRIFFE COMUNICAÇÃO E MARKETING LTDA - ME**

Novamente o recurso neste ponto tentar contestar os elementos trazidos pela fiscalização no sentido de demonstrar a inviabilidade da prestação de serviços por parte da empresa. Igualmente não apresentou nenhuma prova a comprovar os serviços prestados, que seriam de comunicação e marketing.

Assim, passarei diretamente ao resultado da intimação que foi enviada pela fiscalização ao recorrente para comprovar a efetiva prestação de serviços pela empresa.

*No dia 01/07/2016 a fiscaliza apresentou resposta ao termo.*

*Com relação aos pagamentos efetuados para a empresa **Griffe Comunicação**, informou que se referem a ação de marketing, envolvendo a produção de livros de arte para divulgação do novo logotipo da empresa. Para comprovar esses gastos, apresentou: - demonstrativo de pagamentos efetuados para a empresa **Griffe Comunicação**; - cópia das notas fiscais; - cópias dos comprovantes bancários de pagamentos. Informou que as notas fiscais foram contabilizadas como despesas operacionais e os valores foram considerados dedutíveis na apuração do lucro real.*

***Portanto, a Galvão Engenharia não apresentou documentos hábeis a comprovar que a empresa Griffe Comunicação tenha efetivamente prestado quaisquer serviços a ela.(grifo nosso)***

*Dessa forma, diante da ausência de comprovação dos serviços prestados pela **Griffe Comunicação**, bem como por tudo o quanto relatado até aqui, torna-se necessário glosar os custos e despesas da **Galvão Engenharia** com*

---

*a empresa **Griffe Comunicação**, bem como efetuar o lançamento do IRRF sobre os pagamentos realizados, haja vista a ausência de sua causa e a identificação do beneficiário.*

Não há necessidade de maiores considerações, nem quando da fiscalização, nem à época da impugnação ou agora no recurso voluntário a recorrente não apresenta nenhum comprovação da realização dos serviços que foram pagos pela mesma à empresa CIGMA. Remeto às considerações já bastante apresentadas nos itens precedentes para indicar que, não restando comprovada a efetividade da prestação dos serviços a glosa das despesas é possível e deve ser mantida.

Por estas razões, voto no sentido de negar provimento ao recurso neste ponto.

**Argumentos subsidiários aplicáveis exclusivamente ao IRPJ e à CSLL. Erro na apuração do IRPJ e da CSL: a D. Autoridade Fiscal desconsiderou o saldo negativo e a base de cálculo negativa apurados nos anos-calendários de 2011, 2012 e 2013;**

Neste tópico a recorrente se insurge quanto à não utilização, pela fiscalização dos valores relativos aos saldos negativos de IRPJ e CSLL dos anos-calendário 2011, 2012 e 2013. Alega que a Delegacia de Julgamento corrigiu parte dos equívocos mas, que restam valores a serem considerados em favor da empresa.

Em relação a alguns destes períodos a recorrente alega que os saldos de créditos deveriam ser maiores haja vista que houve retenções na fonte que não foram informadas pela empresa nos PER/DCOMP. Solicita o reconhecimento adicional destes valores.

Em relação a esta análise discordo das alegações do recorrente. Na medida em que a empresa, detentora de saldo de negativo de IRPJ e CSLL apresentou pedidos de restituição destes créditos e passou a compensá-los com outros débitos, a análise acerca do reconhecimento do valor integral dos créditos passa a ser exclusiva no processo em que os créditos estão controlados, conforme indicado nos itens abaixo.

Não cabe, no exame deste processo, analisar a existência de possíveis créditos adicionais em benefício do contribuinte posto que este juízo de valor deve ser realizado no processo de análise dos pedidos de restituição. Assim, enquanto não forem reconhecidos créditos adicionais, além dos reconhecidos até o momento nos processos de restituição, nossa análise prender-se-á apenas aos créditos já analisados e reconhecidos que ainda possuam saldo remanescente passível de utilização na dedução dos valores lançados neste processo.

Temos que em dois processos dos lançamentos abaixo analisados ainda existe pendência de julgamento dos recursos relativos às compensações. Nestes casos, repisamos o que foi informado acima, nossa análise somente irá referir-se aos créditos já reconhecidos até o momento em que realizamos a consulta aos sistemas de controle das compensações, conforme documentos acostados ao processo.

Nestas telas de sistema constam os valores de restituição requeridos pelo contribuinte, os valores já reconhecidos e os que se encontram em discussão e os valores já

utilizados em PER/DCOMP pela empresa. Assim, a apuração dos saldos passíveis de utilização foi feita mediante o confronto entre o valor do crédito reconhecido e o valor já utilizado. No caso de existir saldo de crédito nestes processos, estes poderão ser utilizados para abater os valores lançados.

Vejam os dados de cada um dos períodos alegados: Destaque-se que foram justados ao processo telas do sistema de controle das compensações onde estão apresentados os valores solicitados pelo contribuinte, já utilizados, os saldos de créditos que ainda podem ser utilizados pela empresa e os valores que ainda se encontram em discussão.

ANO-CALENDÁRIO 2011 - Processo 10880.925556/2017-52

IRPJ+ADICIONAL APURADOS: R\$ 2.049.382,01

Saldo Negativo de IRPJ solicitado em DCOMP: R\$ 688.415,29

Valor do Saldo utilizado em PER/DCOMP: R\$ 688.415,29

**Remanescente de SN a ser abatido do lançamento: R\$ 0,00**

Resultado: Não existe valor de saldo negativo remanescente a ser utilizado na dedução dos valores lançados no ano-calendário 2011. Assim, não assiste razão ao contribuinte neste ponto.

ANO-CALENDÁRIO 2012 Processo: 10880.925406/2016-31

IRPJ+ADICIONAL APURADOS: R\$ 625.708,30

Saldo Negativo de IRPJ solicitado em DCOMP: R\$ 27.418.410,53

Valor do SN deferido pela DRF: R\$ 25.540.022,47

Valor do Saldo utilizado em PER/DCOMP: R\$ 23.421.979,40

**Remanescente de SN a ser abatido do lançamento: R\$ 2.118.043,07**

Resultado: Existe saldo de créditos remanescente que pode ser utilizado para excluir integralmente o valor lançado do IRPJ. Assim, há de ser dar provimento neste ponto e determinar a utilização de parte do saldo negativo remanescente do processo acima indicado para dedução integral do débito lançado, excluindo-se integralmente o lançamento do IRPJ do ano-calendário 2012.

ANO-CALENDÁRIO 2013 Processo: 10880.976697/2016-52

IRPJ+ADICIONAL APURADOS: R\$ 1.324.651,33

Saldo Negativo de IRPJ solicitado em DCOMP: R\$ 49.078.323,02

Valor do SN deferido pela DRF: R\$ 48.347.169,61

Valor do Saldo utilizado em PER/DCOMP: R\$ 47.081.420,67

**Remanescente de SN a ser abatido do lançamento: R\$ 1.265.748,94**

Resultado: Existe saldo de créditos remanescente que pode ser utilizado para excluir parcialmente o valor lançado do IRPJ. Assim, há de ser dar parcial provimento neste ponto e determinar a utilização de parte do saldo negativo remanescente do processo acima indicado para dedução de parte do débito lançado até o limite de R\$ 1.265.748,94, remanescendo o valor de IRPJ lançado no montante de R\$ 58.902,39.

ANO-CALENDÁRIO 2011 Processo: 10880.948994/2013-65

CSLL APURADA: R\$ 737.777,52

Saldo Negativo de CSLL solicitado em DCOMP: R\$ 4.145.211,11

Valor do SN deferido pela DRF: R\$ 4.127.308,08

Valor do Saldo utilizado em PER/DCOMP: R\$ 4.127.308,08

Valor em discussão da DRJ: R\$ 17.903,33

**Remanescente de SN a ser abatido do lançamento: R\$ 0,00**

Resultado: Não existe valor de saldo negativo remanescente a ser utilizado na dedução dos valores lançados no ano-calendário 2011. Assim, não assiste razão ao contribuinte neste ponto.

ANO-CALENDÁRIO 2013 Processo: 10880.976698/2016-05

CSLL APURADA: R\$ 476.874,48

Saldo Negativo de CSLL solicitado em DCOMP: R\$ 27.137.437,67

Valor do SN deferido pela DRF: R\$ 25.255.293,30

Valor do Saldo utilizado em PER/DCOMP: R\$ 25.255.293,30

Valor e discussão na DRJ: R\$ 1.882.144,37

**Remanescente de SN a ser abatido do lançamento: R\$ 0,00**

No presente caso, todo o saldo negativo que foi deferido já foi utilizado pelo contribuinte em compensações de outros débitos. Não existe saldo negativo a ser utilizado na dedução da CSLL devida. Com relação ao valor de R\$ 1.882.144,37 que não foi deferido e que se encontra em discussão na DRJ, este não pode ser utilizado na dedução posto que não se trata de crédito líquido e certo. Assim, de forma semelhante à que ocorre quando da análise de possibilidade de utilização de prejuízos fiscais glosados e em discussão, não se pode deferir a dedução pretendida enquanto não restaurado o direito de crédito ao contribuinte.

Por essa razão não assiste razão ao contribuinte quanto a este ponto.

**Impossibilidade da concomitância entre a multa de ofício e a multa isolada por falta de estimativa;**

Com relação ao auto de infração relativo a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa, por diversas vezes este tema foi objeto de discussão nesta Câmara, existindo três diferentes vertentes de opinião:

1) A primeira segue no sentido de que a aplicação de multa de ofício relativo ao período de apuração anual do imposto impede a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa em função de tratar-se, em essência do mesmo tributo exigido no exercício e, assim, o contribuinte estaria sendo penalizado em duplicidade.

2) A segunda corrente advoga no sentido de que as multas de ofício e isolada punem condutas distintas e assim, podem subsistir concomitantemente sem qualquer empecilho, visto que os fatos geradores são distintos e também distintas as bases de cálculo.

3) A terceira posição interpretativa segue no sentido de que os fatos geradores sendo complementares as sanções, visto que uma pune a falta de antecipação durante o exercício e a outra pune a falta do pagamento no ajuste anual, a maior penalidade deve prevalecer até o montante em que consuma integralmente a punição pela falta de antecipação, somente subsistindo esta se comportar montante maior do que a multa de ofício.

Pessoalmente sou adepto da terceira corrente e da adoção do princípio da consunção.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-000.235:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não*

*fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?*

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

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

*Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras*

*que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.*

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

No presente caso, entretanto, mesmo em se aplicando o princípio da consunção, não haverá exclusão dos valores das multas isoladas.

Conforme informado no recurso às fls. 10571, a recorrente apurou saldo negativo de IRPJ e de CSLL nos anos de 2011, 2012 e 2013 e pediu que os referidos valores ainda não utilizados em compensações servissem para abater o valor do IRPJ e CSLL apurados.

Conforme item acima, assistiu parcial razão ao contribuinte em relação à existência de valores de saldo negativo de IRPJ a serem utilizados, por isso, a absorção da multa isolada pela multa de ofício só permanece em relação aos valores de lançamento remanescentes com as respectivas multas de ofício, posto que, em relação aos valores que foram exonerados pelos saldos negativos deixou de existir multa de ofício e, em consequência, deve permanecer íntegra a multa isolada. Vejamos abaixo os valores que foram exonerados e mantidos.

#### IRPJ

Ano-calendário	Multa Isolada Lançada	Multa de Ofício lançada	Multa de ofício Mantida	Multa isolada mantida
2011	1.024.691,01	3.074.073,01	3.074.073,01	0,00
2012	312.854,16	938.562,45	0,00	312.854,16
2013	662.325,67	1.986.976,99	88.353,58	573.972,09

#### CSLL

Ano-calendário	Multa Isolada Lançada	Multa de Ofício lançada	Multa de ofício Mantida	Multa isolada mantida
2011	368.888,76	1.106.666,28	1.106.666,28	0,00
2013	238.437,24	715.311,72	715.311,72	0,00

Conforme tabelas acima e em se considerando que assistiu parcial razão ao contribuinte quanto à exoneração de parte dos valores lançados a título de IRPJ e CSLL, a repercussão destas exonerações é a redução e/ou exclusão da multa de ofício lançada. Por esta razão a consunção somente se aplica aos valores remanescentes da multa de ofício lançada e mantida após os ajustes realizados em razão do provimento parcial do item precedente.

Desta forma, neste ponto, dou parcial provimento ao recurso para, em razão do princípio da consunção, exonerar parcialmente os valores das multas isoladas lançadas, permanecendo em cobrança os valores indicados na tabela acima.

### **Argumentos subsidiários aplicáveis ao IRRF, ao IRPJ e à CSLL**

#### **Afastamento da qualificadora da multa de ofício. A incoerência da acusação fiscal.**

A recorrente alega que a fiscalização não conseguiu demonstrar a realização de atos que determinassem o enquadramento nas normas dos arts 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64. Apresenta passagens do TVF e demonstração da doutrina quanto ao assunto de modo a desconstituir a referida qualificação.

Vejamos excertos do TVF em relação à qualificadora.

*Como está expresso, a multa mais gravosa de 150% de que trata o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007), tem aplicação sempre que em ação fiscal constata-se a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.*

*Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo.*

*No presente caso, a multa de ofício foi qualificada para o percentual de 150% porque a empresa fiscalizada agiu, dolosamente, de modo a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, se enquadrando nas hipóteses (sonegação e fraude) previstas nos arts. 71, inciso I e 72, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.*

.....

*A evasão tributária perpetrada pela fiscalizada ao deixar de recolher os tributos descritos acima foi idealizada através da utilização de notas fiscais de prestação de serviços inidôneas, pois os serviços não foram prestados. Isto porque, conforme suso demonstrado, os pagamentos foram feitos por razão outra. Serviram para o acobertamento contábil e financeiro do pagamento de propinas.*

*Estes fatos minudentemente relatados caracterizam a figura da sonegação fiscal. A **Galvão Engenharia** tinha conhecimento da inidoneidade dos pagamentos realizados e da consequência tributária na apuração dos tributos devidos na apuração do imposto de renda, contribuição social e imposto de renda retido na fonte, mas preferiu agir de maneira evasiva, registrar os pagamentos com histórico contábil falso, utilizando-se de documentação inidônea.*

*Desta forma, praticou atos que deliberada e sistematicamente demonstram a presença do DOLO, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação e agir em conluio com outra empresa, descritas nos art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%.*

*A **fiscalizada** procurou modificar as características essenciais dos fatos geradores, tentando caracterizar os pagamentos efetuados como legítimos e necessários, com causa e em face de operações comprovadas, o que justificaria a contabilização das despesas e custos decorrentes como dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL a pagar, reduzindo em consequência o montante devido desses impostos.*

*Todavia, como demonstramos, as operações, causas e beneficiários não foram comprovados e os documentos de suporte apresentados são ideologicamente falsos. Os contratos se referiam a serviços fictícios. As condutas relatadas foram praticadas extensivamente, com uma diversidade de contrapartes, envolveram valores de grande monta e foram reiteradas.*

*Assim, face o descrito aplica-se ao contribuinte a multa qualificada prevista no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei 11.488, de 15 de junho de 2007.*

Não entendo assistir razão à recorrente. O que seria mais necessário apresentar de modo a demonstrar a necessidade de qualificação das multas?

O TVF é repleto de imagens, documentos, tabelas e demonstrações de que ou a empresa inexistiam de fato ou os pagamentos realizados não se referiam aos serviços referidos nas notas fiscais.

O que se pode dizer, em sede de análise de matéria tributária de uma empresa que realiza despesas, que declara como dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL que sabe claramente ser inexistentes. Se tem conhecimento da inexistência da empresa age com dolo, pois sabe que estas despesas não seriam dedutíveis e assim, arca com o ônus de suas ações.

Se, eventualmente, a empresa não conhece da inexistência das empresas, age, no mínimo, com dolo eventual ao tratar de negócios com terceiros que não conhece, não sabe histórico e assume, com isso, os riscos de seu próprio descuido no trato de negócios com terceiros. Ressalve-se, contudo, que esta hipótese é remotíssima, posto, já tendo este relator trabalhado em empresas de grande porte, é sabedor de que pagamentos do vulto dos realizados nos autos não são efetivados sem o conhecimento de altos dirigentes da empresa.

Por isso, tendo agido com dolo direto ou dolo eventual, importa destacar que não há como se fugir da qualificação da multa de ofício em relação aos lançamentos de IRPJ e CSLL incidentes neste procedimento.

Pelo exposto, voto por negar provimento neste item.

**Multa Qualificada em Relação ao IRRF.** Neste ponto, como no voto acima já nos pronunciamos acerca da impossibilidade de exigência da multa de ofício sobre o IRRF lançado na qualidade de responsável tributário, não há mais objeto a ser analisado neste tópico.

#### **Aplicação do artigo 112 do CTN em caso de empate.**

Como, neste ponto, os argumentos aduzidos pelo recorrente, relativos à aplicação do art. 112, do CTN, no caso de empate na votação do julgamento, entendo que apesar de ser sucinta, a Decisão de Piso esgota o assunto neste ponto. Assim, passo a transcrevê-la, adotando seus fundamentos como os fundamentos de decidir este ponto.

*Conforme consta deste relatório, pugna a impugnante pelo cancelamento das multas veiculadas no presente auto de infração em caso de empate no presente julgamento para conciliar o instituto do voto de qualidade com o princípio constitucional da presunção de inocência, bem como com o art. 112, do CTN.*

*Não lhe assiste razão.*

*Cabe transcrever a seguir o art. 112 do CTN.*

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação." (destacamos)*

*No processo administrativo fiscal, a aplicação do referido artigo, norma material, dá-se de acordo com a interpretação de cada julgador e não como critério processual de desempate como quer fazer crer a impugnante.*

*Se assim não fosse, restaria sem eficácia o disposto no art. 13 da Portaria do MF nº 341, de 12 de julho de 2011, publicada no DOU de 14 de julho de 2011, sobre o voto de qualidade nas Delegacias de Julgamento da RFB, segundo o qual cabe ao Presidente da Turma, além do voto ordinário, o de qualidade.*

---

*Destarte, o disposto contido no referido artigo do CTN, norma material, em nada se confunde com o disposto em norma processual sobre o voto de qualidade.*

*Não cabe à instância administrativa pronunciar-se sobre decisão do STF em rito procedimental na Ação Penal Originária trazida aos autos.*

*Rejeito, portanto, os argumentos da impugnante nesse item.*

Acrescento, ainda, em complemento ao acima referido, que o voto de qualidade é instituto que visa, única e exclusivamente, à proteção do erário. Veja-se, se não houvesse voto de qualidade, ou se este fosse em benefício do contribuinte a Fazenda Nacional, mesmo diante de flagrantes problemas em qualquer processo, não poderia se socorrer do Poder Judiciário a fim de reverter o julgamento.

Ao contrário da Fazenda Nacional, o contribuinte, mesmo após concluído o julgamento na esfera administrativa, não concordando com o julgamento, pode apelar ao Poder Judiciário em razão de suas garantias constitucionais.

Por estas razões é que não há como se acatar o pleito do contribuinte de se aplicar em seu favor o entendimento quando houver empate na votação do julgamento, pelo que nego provimento ao recurso neste ponto.

### **Não incidência de juros sobre as multas de ofício e isolada.**

Com relação à alegação de impossibilidade de incidência de juros calculados pela SELIC sobre a multa de ofício, entendo por bastante elucidativa a argumentação apresentada em voto proferido pela DRJ/Florianópolis no acórdão nº 07-38.069 - 3ª Turma da DRJ/FNS relativo ao assunto. Por isso transcrevo a parte do mesmo o adoto como suficiente para justificar a não aceitação das alegações do recorrente quanto a este ponto.

De todo modo, para comprovar que o tema não está pacificado nas Egrégias Câmaras Superiores administrativas, como pretende fazer crer o interessado, cita-se ementa de acórdão proferida pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está amparada em lei:

*“JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.” (1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, acórdão 103-22197, sessão de 07/12/2005)*

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. Os artigos a seguir assim dispõem:

*“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”(negritamos)*

*“Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. (grifei)*

Enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o artigo 161, do mesmo diploma legal, dispõe que ao crédito tributário não pago no vencimento devem ser acrescidos os juros moratórios.

*“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”(negritamos)*

Destarte, o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício. A expressão “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis” apenas reforça a idéia de que juros e multa não são excludentes entre si.

A incidência de juros sobre as multas de ofício, ao contrário do que alega o interessado, foi introduzida pelo legislador ordinário justamente através da Lei nº 9.430/1996, cujo art. 61 dispõe:

*“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifei)*

Verifica-se que a lei utiliza a expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições". Ora, as multas de ofício proporcionais, lançadas em função de infração à legislação tributária de que resulta falta de pagamento de tributo, como é o caso, são débitos decorrentes de tributos e contribuições.

Não se trata de mera imprecisão terminológica do legislador, mas sim de ampliação do campo de incidência dos juros de mora para abranger também as multas de ofício, o que é perfeitamente compatível com nosso sistema jurídico tributário. Tanto é assim, que a mesma Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 43, expressamente prevê essa hipótese no caso de multas lançadas isoladamente:

*"Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (negritamos)*

Desta forma, conforme demonstrado, mostra-se perfeita a conclusão a que chegou o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02 de abril de 1998:

*"3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:*

- a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;*
- b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95."*

Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios – Taxa Selic sobre a multa de ofício aplicada em decorrência de infração, como é o caso dos autos, haja vista esta compor o crédito tributário.

Corroboram este entendimento os seguintes precedentes do CARF:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (Acórdão 9101-003.009, de 08 de agosto de 2017)*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.957, de 03 de julho de 2017)*

*JUROS DE MORA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE OFÍCIO. CÁLCULO INDIRETO. POSSIBILIDADE. A multa de ofício incide sobre o valor do crédito tributário devido e não pago, acrescido dos juros moratórios, calculados com*

*base na variação da taxa Selic, logo, se os juros moratórios integram a base de cálculo da referida multa, necessariamente, eles comporão o valor da multa de ofício devida. (Acórdão 3302-004.496, de 25 de julho de 2017)*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. De acordo com art. 161 do CTN, sobre o crédito tributário incidem juros de mora. Como a multa de ofício integra o crédito tributário, também sobre ela devem incidir juros de mora. (Acórdão 1401-001.903, de 20 de junho de 2017)*

Além disso, há de se acrescentar que recentemente foi aprovada Súmula Vinculante deste CARF pela qual restou formado o entendimento de que é cabível a aplicação de juros sobre a multa de ofício.

***Súmula CARF nº 108***

*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137 de 04/10/2017; 9101-003.199 de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Pelo apresentado acima, entendo estar correta a decisão de Piso na parte em manteve a exigência da aplicação da taxa SELIC sobre o crédito tributário relativo à multa de ofício. Assim, voto por negar provimento ao recurso quanto a este ponto.

**Cessação da fluência dos juros de mora após o transcurso do prazo de 360 dias. Pretende o recorrente, com base na norma da Lei nº 12.457/2007 que estabelecem o prazo de 360 dias para o julgamento de processos administrativos, a cessão da fluência dos juros.**

Quanto às alegações do recorrente acerca da impossibilidade de aplicação de juros moratórios em face do art. 24, da Lei nº 11.457/2007, que fixou um prazo de 360 dias para que sejam proferidas as decisões administrativas, cabe informar que a aplicação deste dispositivo não tem como resultado a exclusão do crédito tributário, ou dos juros e multa a ele relativos.

Ademais a possibilidade de exclusão de multa ou juros sobre o crédito tributário cujo julgamento ultrapassasse o prazo legal, somente poderia ser adotada mediante edição de Lei Complementar, haja vista a previsão do art. 146, inciso III, “b”, da Constituição Federal de 1988, conforme abaixo.

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*

*II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;*

***III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:***

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

***b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;***

*c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.*

Mais ainda, conforme dispõe as normas do Direito Processual, o prazo estabelecido pelo art. 24, da Lei nº 11.457/2007 consiste, em verdade, em prazo denominado impróprio, porque a lei que o instituiu não estabeleceu nenhum tipo de sanção quando do seu descumprimento.

Sabemos que é dever da administração tributária zelar pela celeridade da solução de litígios, no entanto, no intuito de se estabelecer esta celeridade e atender ao princípio da eficiência, não pode a administração criar normas punitivas dela própria pela desobediência a um prazo estabelecido. Aí sim estaria agindo *contra legem* ao realizar a exclusão de crédito tributário, dos juros ou multas a ele relativos sem dispositivo legal que assim estabeleça, seria a aplicação de arbítrio contra o crédito tributário regularmente constituído o que, por si só, implicaria em flagrante desobediência ao princípio da Legalidade.

Observe-se, em complemento à falta de sanção quanto ao descumprimento do prazo impróprio estabelecido pela norma do art. 24, da Lei nº 11.457/2007, que mesmo nos casos em que o contribuinte se socorre do Poder Judiciário para fins de fazer valer o cumprimento deste prazo, as decisões operam no sentido de determinar a realização da análise imediata do processo, nunca no sentido de realizar qualquer exclusão de parte dos créditos tributários exigidos.

Pelo exposto, ante a ausência de norma sancionatória decorrente da inobservância do prazo alegado, voto no sentido de negar provimento ao recurso neste ponto.

## **RECURSO VOLUNTÁRIO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS**

Início este trecho do voto com excerto do voto de meu colega de Turma Daniel Ribeiro Silva, em caso semelhante, relatado dois meses atrás do contribuinte DA VINCI CONFECÇÕES LTDA, no acórdão nº 1401-002.881, de 18 de setembro de 2018, acerca da responsabilização solidária. No trecho a seguir a análise prende-se à responsabilidade tributária baseada nos arts. 124 e 135, III do CTN. Por óbvio que nossa análise só utilizará os termos do art. 135, III, no entanto entendo salutar transcrever todo o trecho antes de iniciar a análise individualizada das responsabilidades atribuídas aos dirigentes da empresa.

### Da atribuição de responsabilidade tributária com fundamento nos artigos 124, I e 135 do CTN.

Necessário tecer alguns argumentos a respeito do instituto da responsabilidade tributária aplicável ao caso concreto.

Nos termos do art. 121 do CTN, responsável é aquele que, embora não tendo relação direta e pessoal com o fato jurídico tributário é eleito pela lei para satisfazer a obrigação tributária. Assim, ele possui alguma espécie de vínculo indireto relativamente ao fato jurídico tributário ou ao contribuinte.

A causa para a criação de normas de responsabilidade tributária tem natureza de arrecadação, em que, por motivos de conveniência e necessidade, a lei elege um terceiro para ser o responsável pelo pagamento do tributo, em caráter pessoal, subsidiário ou solidário.

O art. 124 do CTN, por sua vez, trata da responsabilidade solidária das pessoas expressamente designadas por lei e das que tiverem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, sendo ele aqui apontado como supedâneo legal nos termos de responsabilização por crédito tributário.

Frise-se que o objetivo do legislador ao instituir a responsabilidade tributária, foi assegurar à Fazenda Pública o efetivo recebimento dos créditos devidos, em situações que o contribuinte se tornar pouco acessível a cobrança, ou o tributo não puder ser normalmente pago.

É fato que, como regra, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto (contribuinte). Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto (“responsável tributário”).

Não se discute aqui que a DA VINCI é a contribuinte e sujeito passivo direta da relação obrigacional tributária, relação essa gerada após a ocorrência de

um fato gerador presumido por lei, mas confirmado diante da inexistência de questionamento ou desfazimento da presunção legal (relativa).

Entretanto, o CTN (Lei Complementar), atribui hipóteses em que, tendo o objetivo de assegurar o recebimento do crédito, terceiros podem se tornar responsáveis. Exatamente o que ocorreu no caso concreto.

Em análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, é possível verificar que a corte, de forma pacífica, entende que a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN só pode ocorrer quando o interesse comum na realização do fato gerador seja o interesse jurídico, que pressupõe a prática conjunta do fato, o que afasta a responsabilidade pela simples circunstância de uma sociedade pertencer ao mesmo grupo econômico de outra.

Por outro lado, é interessante notar que os casos analisados pelo STJ, que levaram a formação deste entendimento, são bem antigos e não enfrentam o redirecionamento aos grupos econômicos de fato envolvidos em suspeita de fraude, simulações ou abuso de personalidade jurídica.

O que se verifica é que a análise de casos mais complexos que envolvem grupos econômicos de fato, por vezes envolvidos em fraude, tem sido obstada pela aplicação cada vez mais alargada da Súmula 07, que impede o STJ de averiguar matéria de fato em Recurso Especial. Assim, independente da fundamentação das instâncias inferiores, a corte tem mantido as decisões sem adentrar no mérito.

Como bem pontua o Ex Conselheiro Marcos Neder<sup>1</sup>:

*Importante ressaltar que o simples fato de pertencer a um grupo de sociedades não pode, por si só, levar a uma tributação solidária das empresas. A atribuição de responsabilidade tributária solidária a uma sociedade por fatos geradores praticados por outras empresas do grupo é excepcional e regulada restritivamente na lei tributária.*

*Apenas quando uma sociedade tem comprovadamente interesse comum na situação que constitua o fato gerador será possível a imposição da responsabilidade solidária com base no art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN). Vigora em nosso ordenamento a diretriz geral de preservação da autonomia jurídica dos integrantes do grupo de sociedades (personalidade própria) e da impossibilidade de a responsabilidade tributária transbordar da sociedade que realizou o fato gerador.*

(...)

*O fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade não pode ser o mero interesse de fato, mas sim o interesse jurídico*

<sup>1</sup> <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-carf-e-a-solidariedade-tributaria-no-grupo-economico-06052015>

*que surge a partir de direitos e deveres comuns entre pessoas numa mesma relação jurídica privada que constitui o fato gerador. Para isso, é indispensável o órgão aplicador comprovar o interesse comum na relação jurídica subjacente que serve como suporte para o surgimento do fato gerador do tributo.*

De fato, a análise do alcance e do conceito da terminologia "interesse comum" é absolutamente tormentosa, e não poderia ser mais vago.

Alguns interpretes ao analisar de forma estrita o texto legal<sup>2</sup> entendem que ao se referir ao interesse comum na situação que constitua o fato gerador, o CTN delimitou tal responsabilidade ao chamado interesse ou vínculo jurídico.

E parece que foi essa linha que seguiu o STJ, ressaltando, é claro, que a referida corte firmou tal entendimento em situações menos complexas, e não tem adentrado ao mérito em novas análises.

É difícil, para não dizer impossível, separar algumas situações em que o interesse econômico não dependa, necessariamente, do interesse jurídico na relação que constitua o fato gerador. Ou ainda, que tal interesse ou vínculo jurídico, também não resulte, necessariamente de um interesse no resultado econômico.

De fato, a interpretação de tal dispositivo não pode ser tão alargada ao ponto de, aceitando a subjetividade do termo legal adotado, se atribuir de forma indiscriminada responsabilidade solidária a qualquer contribuinte que de alguma forma tenha obtido algum resultado econômico. Afinal, como se dizer que um fornecedor legítimo da autuada, não tenha interesse no sucesso da sua atuação (mesmo que indiretamente resultante de sonegação), para poder fornecer maiores volumes de mercadorias. Claro que este não é o objeto do legislador, e nem o meu entendimento.

Entretanto, não vejo como restringir absolutamente a aplicação do dispositivo legal, a situações em que o responsável solidário tenha participado diretamente do fato ou situação que gerou o fato gerador. Quem participa diretamente de tal situação, é sempre o contribuinte de fato.

---

<sup>2</sup>

CTN - Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966

Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

A participação do responsável é, e sempre será, indireta. Entretanto, necessário que exista nexó entre a conduta da devedora solidária e a suposta infração, não necessariamente a realização do próprio fato gerador.

Exatamente por isso é necessário aferir caso a caso, a existência desse nexó, razão pela qual não se pode adotar de maneira indiscriminada a posição majoritariamente manifestada pelo STF.

E nesse sentido, diante da grande incerteza quanto ao alcance de tal definição, como não poderia deixar de ser diferente, são várias as posições manifestadas em julgamentos deste CARF, não havendo um entendimento uníssono, até pela necessidade de avaliação dos fatos verificados e provas produzidas em cada caso.

O CARF tem diversas decisões mantendo a responsabilidade solidária por interesse comum em situações em que exista fraude ou abuso de personalidade jurídica, confusão patrimonial, grupo econômico ou a demonstração de um nexó entre a atuação do solidário e a ocorrência da infração.

Ressalte-se, tal linha argumentativa não adota o entendimento restrito do mero interesse econômico, afinal de contas, como já me manifestei, entendo que toda e qualquer pessoa que tenha qualquer tipo de relação econômica com o contribuinte tem, de certa forma, interesse econômico.

Entretanto, na análise de caso a caso outros fatos e provas confirmam o nexó, mesmo que indireto, do responsável solidário.

É o caso do entendimento manifestado nos Acórdãos 1102-001.102 (julgado em 06/05/2014) e 1102-001.032 (julgado em 11/03/2014), do Conselheiro Ricardo Marozzi, no qual verificou que as pessoas físicas eram titulares de fato e beneficiárias dos recursos fornecidos pelo contribuinte, tendo interesse imediato na situação que constitui o fato gerador.

Nessa linha, em havendo a confusão patrimonial, elas se beneficiaram diretamente e tinham interesse no fato que constitui o fato gerador.

Também nesse sentido é o Acórdão 1102-001.301 (julgado em 03/03/2015) do Conselheiro Ricardo Marozzi:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL. Caracteriza a confusão patrimonial de esferas pessoais típica do interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, com a conseqüente responsabilização solidária, beneficiar-se pela utilização da estrutura legal e da conta bancária de titularidade da empresa contribuinte.

Seguindo a mesma linha da confusão patrimonial, o Conselheiro Marcos Takata no Acórdão 1103-00.188 (julgado em 18/05/2010), em que detectou confusão patrimonial nas atividades desenvolvidas por duas pessoas jurídicas.

Outras situações também são ventiladas para fins de manutenção da responsabilidade solidária por interesse comum (fraude, abuso de direito, desconsideração de personalidade jurídica, etc), mas me limito à posição trazida por ser base do fundamento trazido pela acusação no seu TVF.

Nesse sentido é que se faz necessário, verificar o nexó e a confusão patrimonial identificada pela autoridade fiscal.

A comprovação do “interesse comum” a que se referem os Recorrentes não está restrito a uma simples prestação de declarações, como pretendem, mas sim a todo um comportamento e procedimentos fraudulentos que caracterizam plenamente o objetivo deliberado de descumprir com as obrigações tributárias formalmente em nome da empresa DA VINCI.

Ora, se uma empresa não é localizada em seu endereço, fornecido à Administração Tributária ou à Junta Comercial, não responde às intimações, depreende-se que seus sócios, deliberadamente, adotaram providências de forma que ela não possa mais responder por suas obrigações tributárias e fiscais, dificultando em muito a atividade da fiscalização.

A prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, torna pessoalmente e solidariamente responsável o agente pelos créditos tributários decorrentes.

Vejam os dispostos no art. 135 do CTN, lembrando também, que incluem-se neste rol, as pessoas enumeradas no art. 134 do CTN.

*Art. 135 São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*

*I - as pessoas referidas no artigo anterior;*

*II - os mandatários, prepostos e empregados;*

*III os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

A conduta ilícita, excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, deve ser reveladora de infração que exija a comprovação do dolo.

O art. 135 contempla não somente os sócios (em virtude da remissão do seu inciso I às pessoas referidas no artigo anterior), mas também os mandatários, prepostos e empregados (inciso II) e os diretores, gerentes ou representantes

de pessoas jurídicas de direito privado (inciso III), inclusive, a figura do administrador não sócio.

A propósito da matéria, a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional esclareceram através da mencionada Nota GT Responsabilidade Tributária nº1, de 17 de dezembro de 2010 o que segue:

"....."

### **DAS HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

#### **I - Art. 124 do CTN**

7. Neste dispositivo podem ser vislumbrados dois tipos de responsabilidade solidária: a de fato, capitulada no art. 124, inciso I, do CTN, quando há interesse comum, e a de direito, disposta no art. 124, inciso II, do CTN, que não exige a presença do interesse comum, mas precisa estar prevista em lei específica.

8. Abordar-se-á apenas a situação de que trata o inciso I (interesse comum), pois as hipóteses do inciso II estão expressamente previstas em lei, sendo de fácil identificação. Assim, visualiza-se interesse comum, por exemplo:

*Nos Grupos Econômicos – a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça possui interpretação restritiva do art. 124, inciso I, pois entende que o interesse comum só ocorre se as empresas realizam a mesma atividade (REsp 834.044). Em razão disso, para caracterizar o interesse comum, a Fiscalização deve demonstrar a existência de um liame inequívoco entre as atividades desempenhadas pelos integrantes do grupo econômico, fazendo constar que as empresas têm apenas aparência de unidades autônomas, quando, na verdade, a atuação das empresas é complementar; ou, no caso em que ficar caracterizada confusão patrimonial, vinculação gerencial, coincidência de sócios e administradores, enfim, em todos os casos em que há abuso da forma entre as empresas integrantes do agrupamento.*

**Enquadram-se nessa hipótese as pessoas jurídicas que são sócias, de fato, de sociedade formalmente constituída, porquanto configuram um grupo econômico de fato.**

(...)

#### **VII - Art. 135 do CTN**

51. A Fiscalização deve incluir no lançamento de ofício todos os responsáveis, nos termos do art. 135 do CTN, de que tiver condições de comprovar o vínculo, pois o Parecer **PGFN CRJ/CAT nº 55/2009** não refuta esse entendimento, tendo em

*vista que corresponde a uma orientação adotada pela PGFN no sentido da tese utilizada nos Tribunais.*

52. *Quanto à natureza dessa responsabilidade, nos termos do Parecer acima citado e da jurisprudência do STJ, não há dúvida tratar-se de responsabilidade solidária.*

53. *No que diz respeito ao elemento subjetivo, o item 59 do Parecer afirma que a jurisprudência maciça do STJ caminha no sentido de que é o dolo gênero, e não dolo espécie. Logo, envolve dolo ou culpa. Os precedentes que ensejaram a Súmula 435 do STJ afirmam que compete ao sócio-gerente demonstrar que não agiu com dolo, culpa, fraude ou excesso de poderes. Em razão desses argumentos, a Fiscalização pode enquadrar os sujeitos passivos nas hipóteses tratadas pelo artigo ainda que não consiga demonstrar o dolo.*

54. *Quanto ao fato gerador, este pode ser anterior à infração à lei. A Súmula 435 corrobora este entendimento.*

55. *Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:*

a) *Infração ao contrato social ou estatuto – deve ser uma infração a texto expresso do contrato ou estatuto. Ex.: Desenvolver atividade expressamente proibida nos atos constitutivos e alterações.*

b) *Excesso de poder – não precisa haver vedação. Basta não ter previsão no contrato. Ex. Sócio age como gerente, sem ser (a hipótese do art. 135 abrange inclusive o sócio de fato).*

c) *Infração à lei – não precisa ser uma lei tributária, porém, deve ter conseqüências tributárias.*

56. *Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador.”*

57. *Se a pessoa jurídica foi constituída por interpostas pessoas, o lançamento das infrações apuradas deve ser com multa qualificada, pois foram alteradas características do fato gerador (sujeito passivo). Nesse caso, os reais administradores também respondem solidariamente com a pessoa jurídica.*

58. *Também configura hipótese de que trata o art. 135, a dissolução irregular. A Súmula 435 do STJ pacificou o entendimento no tocante à pessoa jurídica não localizada caracterizar dissolução irregular:*

*"Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente".*

**CONCLUSÕES**

161. Em síntese, conclui-se:

.....

*b) O art. 124 do CTN comporta dois tipos de responsabilidade solidária: a de fato (art. 124, I), que exige interesse comum, e a de direito (art. 124, II). Visualiza-se interesse comum, por exemplo: nos grupos econômicos, se constatadas situações de confusão patrimonial, vinculação gerencial, coincidência de sócios e administradores; ....*

.....

*k) O art. 135 trata de uma responsabilidade solidária. O elemento subjetivo é o dolo gênero, logo, envolve dolo ou culpa. Em relação ao fato gerador, este pode ser anterior à infração à lei. Se o lançamento de ofício é feito com multa qualificada, ocorre a responsabilidade solidária de que trata o art. 135, em relação aos sócios administradores à época do fato gerador. Se a pessoa jurídica foi constituída por meio de interpostas pessoas, o lançamento deve ser com multa qualificada e os reais administradores respondem solidariamente com a pessoa jurídica. A dissolução irregular também configura hipótese de que trata o art. 135. Configura-se dissolução irregular a baixa nos órgãos de registro, quando são apurados débitos posteriormente, pois houve infração à lei societária.*

....."

Fixadas tais premissas, passo a analisar as arguições específicas a respeito da aplicação da responsabilidade tributária para cada um dos recorrentes.

**Ilegitimidade Passiva dos Responsáveis:**

Em relação à imputação de responsabilidade solidária aos administradores da empresa em razão da hipótese do art. 135, III, do CTN, os responsáveis solidários, além de repisarem parte dos argumentos apresentados pela autuada, apresentam motivo específicos em relação à impossibilidade de solidarização. Passemos à análise da responsabilização.

Os recursos iniciam pretendendo fazer com se desconsidere os fatos da operação lava-jato apresentados pela fiscalização para basear a decisão. Informa que a empresa somente foi objeto de uma ação penal e, assim, as considerações acerca da operação não poderiam ser levadas em consideração na análise da turma.

Efetivamente assiste razão aos responsáveis neste ponto. Na verdade o tratamento penal dado aos fatos que resultaram na presente autuação não tem o condão de refletir na análise das imposições tributárias nem a responsabilidade sobre estas. Na verdade,

nesta Turma julgadora processos relativos à operação Lava-jato já foram apresentados e objeto de análise, na qual consideramos não os fatos mais do que narrados nos noticiários, mas sim as provas e elementos trazidos à colação.

Por isso, considero estas alegações como lembrete a esta turma, da qual informo, desde já, que a análise dos recursos apresentados, ocorrerá apenas levando em consideração as provas colacionadas aos autos. Assim, passemos à análise dos recursos dos responsáveis.

**Não preenchimento dos requisitos de solidarização. Equívocos cometidos pela DRJ. Falta de ingerência dos recorrentes na parte tributária e financeira da empresa.**

Alega que o TDF não apresenta fatos específicos em relação a cada um dos responsáveis apontados e não apresenta nenhum documento assinado pelos mesmos capaz de autorizar a aplicação da responsabilização solidária. Alega que o TDF utiliza expressões genéricas para imputar a responsabilidade solidária.

Entende que para se imputar a responsabilidade solidária deveriam ocorrer os seguintes fatos:

**(i)** a comprovação de que foi praticado ato ilícito doloso (atuação com excesso de poderes ou infração à lei, estatuto ou contrato social); e

**(ii)** a demonstração do nexo de causalidade entre o ato ilícito praticado e o surgimento da obrigação tributária. Em outras palavras, cabe ao Fisco evidenciar que a obrigação tributária **resultou** da prática do ato ilícito.

Alega que caberia à fiscalização provar o dolo, o fato praticado e o nexo de causalidade entre o fato e o ilícito. Alega que a simples dedução indevida de despesas não resulta na obrigação tributária mas apenas reduz o montante a pagar. Alega que a sonegação fiscal é absolutamente incompatível com a aplicação do instituto do art. 135, posto que o ato deve ser praticado cronologicamente antes do surgimento da obrigação.

De início cabe destacar que não concordo com a argumentação dos recorrentes neste ponto. Não se trata de simples sonegação fiscal como quer fazer crer a defesa. Na verdade se trata de dedução de despesas fictícias, de negócios inexistentes que foram indevidamente utilizadas na dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, que, ao final, acarretaram na sonegação fiscal.

Ou seja não se trata de sonegação pura e simples como a do contribuinte que realiza venda sem nota. Trata-se de um conjunto de atos dolosos para encobrir negócios que não podem ser feitos à vista de todos e que, ainda mais, são utilizados na redução dos tributos devidos. Ou seja, não é a simples sonegação fiscal que está sendo utilizada como base para a responsabilização dos indivíduos.

É o conjunto dos atos dolosos e ilegais que acabam por resultar em sonegação de tributos. Por isso, de início não entendo plausíveis esses argumentos de defesa que tentam reduzir a uma mera sonegação todo o conjunto de atos apresentados pela fiscalização.

Passemos, agora, a verificar a individualização da responsabilidade de cada imputado.

De início cabe indicar que todos os responsáveis foram imputados em razão de deterem posição de administradores da empresa e, assim, sua responsabilidade foi atribuída em razão da norma do art. 135, III, do CTN.

Genericamente os recorrentes alegam que a empresa realizou pagamentos a mais de 3200 fornecedores nos anos da autuação e, assim, seria impraticável que auditasse cada um deles a fim de verificar a regularidade.

Repete s mesmas alegações já utilizadas quando da contestação da autuação do IRPJ/CSLL e do IRRF.

Entende que é ilegítima a imputação de responsabilidade solidária porque o TVF não indicou individualizadamente os atos praticados pelos imputados, nem documentos assinados que demonstrem a realização de atos praticados com infração à lei capazes de desencadear as consequências do art. 135, III, do CTN.

Alega que a jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de que tem de haver a descrição individualizada dos fatos imputados a cada administrador. Entretanto apresenta apenas um precedente neste sentido e não uma jurisprudência pacificada.

Alega que o texto legal determina que a responsabilidade tributária só decorra de "atos praticados" o que exige a demonstração de algum ato específico, o que não ocorre no caso. Decorre daí que entende que devem ocorrer duas caracterizações para poder viabilizar a imputação da responsabilidade: 1) a comprovação de que foi praticado um ato ilícito; 2) a demonstração do nexo de causalidade entre o ato ilícito e o surgimento da obrigação tributária.

Alega que os responsáveis apontadas não tinham ingerência na parte tributária, contábil e financeira da empresa. Mesmo que a glosa de despesas seja mantida são atos imputados exclusivamente à empresa e não aos administradores.

Entende que mesmo em relação ao IRRF a realização dos pagamentos é que pode ser considerado o ato ilícito, mas que não há vinculação destes pagamentos com a atuação dos responsáveis.

Alega que a imputação da responsabilidade para três administradores enquanto a empresa tem muitos outros mais indica a falta de critério da fiscalização ou que apenas indicou os responsáveis em face da condenação dos três em ação penal. Entende, desta maneira, que não pode a fiscalização simplesmente trasladar o que foi decidido na esfera criminal para a esfera tributária em razão de que as duas instâncias são independentes e, além disso, os fatos que geraram a decisão criminal são distintos dos fatos constatados na seara tributária.

Alega, ainda, que as razões da DRJ para manter a imputação são inconsistentes vez que apenas um único contrato assinado pelos recorrentes consta do processo e este se refere a contrato com empresa que não é uma das relacionadas às irregularidades de pagamentos.

Alega que a simples assinatura de contratos e o pagamento de despesas não são suficientes para a caracterização da responsabilidade vez que dizem respeito à esfera criminal e não à tributária para fins de responsabilização, haja vista que não são atos infracionais *de per si*.

As alegações, acima apresentadas merecem alguns comentários a saber:

### **1. Imputação impossível.**

Se, como pretende a defesa dos recorrentes, for necessário que exista algum ato por escrito, assinatura de contrato, ordem expressa, etc a demonstrar a atuação dos indivíduos de modo a fazer incidir a norma do art. 135, III, do CTN, tornaria-se praticamente impossível a imputação de responsabilidade solidária a qualquer administrador, gerente ou preposto da empresa.

Ora, sejamos sensatos, este relator já trabalhou em empresas multinacionais, com estrutura inclusive maior do que a apresentada pela defesa em relação ao autuado. Nessas empresas as determinações e orientações de proceder partem, sem sombra de dúvida da diretoria da empresa.

A pensar da forma como tratada pela defesa os recorrentes, na função de diretores da empresa, não tinham qualquer participação na orientação e direção do desenvolvimento da empresa. O simples fato de se dizer que eles não tinham participação na decisão sobre a parte contábil, financeira e tributária não lhes exonera o ônus de participar dos processos decisórios da empresa, mais ainda nos casos em que estamos tratando.

Toda a autuação levada a efeito neste processo, quer a relativa à realização de pagamentos a beneficiários não identificados, sem comprovação ou sem causa, ou em relação à dedução indevida destas despesas na apuração do IRPJ e CSLL devidos decorre de atos simulados, com fraude à lei na tentativa de ocultar o pagamento de valores a beneficiários de esquemas de venda de serviços que, de forma clara e transparente não poderia ser realizados, posto que relativos a atos de corrupção.

Neste sentido a ação da empresa era a de realizar acordos com autoridades, dirigentes de estatais e intermediários de modo a simular a realização de prestação de serviços com vistas a habilitar o pagamento a empresas constituídas apenas para intermediar o envio destes recursos.

Assim, as notas fiscais sem fundamento na realidade eram emitidas e pagas regularmente pela empresa, sabendo esta que aqueles serviços não existiam e que os valores pagos se destinavam a terceiros que não podiam ser identificados.

Como se exigir que exista qualquer ato assinado pelos imputados para justificar a responsabilização solidária? Somente num mundo imaginário pretendido pela defesa os diretores iriam apor assinaturas em contratos ou ordenar pagamentos por escrito em relação a estes gastos sabendo, de antemão, que se tratava de um ficção criada para acobertar ilícitos penais que redundavam em ilícitos tributários.

É o mesmo que ocorre nos casos daqueles que recebem dinheiro oriundo de corrupção. Sabendo que o dinheiro ou bens não são lícitos, procura os deixar em nome de terceiros ou transformá-los em bens que não deixam registro a fim de não serem imputados

pelo recebimento de vantagens ilícitas. Se também nestes casos fosse exigido que houvessem bens em nome do imputado jamais nenhum cidadão brasileiro seria condenado por corrupção, posto que não havendo bens em seu nome, como se poderia condenar-lhes.

Não aceito esta lógica, até mesmo por conhecimento próprio de como funcionam as ações deste tipo em empresas de grande porte. Trabalhei em multinacional que atuava em mercado de concorrência bastante restrita. Nesta empresa, mensalmente dois diretores participavam de reunião com, pasmem, representantes de outros dois grupos concorrentes. O objetivo desta reunião? demarcar mercados e estabelecer preços de venda. Infelizmente não posso divulgar a empresa pois não tenho como provar o alegado, mas com certeza estes atos acontecem até hoje em dia.

Alguém em sua consciência acha que existe algum registro por escrito destas reuniões? Existiria alguma ata ou ordem da diretoria determinando que conforme acerto o preço dos produtos será XXX ou que o mercado a ser atingido se restringe a apenas tal área? Evidentemente que não. Este tipo de acordo não é feito à luz do dia. Este tipo de acordo, assim como os que originaram os atos praticados que desembocaram neste processo, não deixa registro algum, nem assinatura, nem ata, nem ordem.

Tudo é feito para burlar a concorrência com vistas a obter mais e maiores contratos é feito às escondidas, longe da luz do sol. Exigir-se que a fiscalização apresente provas por escrito do envolvimento dos imputados nestes processos é exigir prova impossível. É carimbar a inimizabilidade dos dirigentes de empresas privadas. Estes poderiam acertar todo o tipo de conduta ilegal com a única condição de não serem acusados. NÃO DEIXAR VESTÍGIOS POR ESCRITO.

Inobstante os robustos argumentos apresentados na peça de defesa, esta construção lógica não pode se sustentar diante da realidade dos fatos, do que foi apresentado ao público no âmbito da operação lava-jato e, mais do que tudo, diante das provas coligidas neste processo em relação ao montante de recursos que foram pagos irregularmente a empresas ou serviços inexistentes.

## **2. Da Imputação apenas sobre a Diretoria Corporativa**

Devemos ainda ressaltar que a defesa muito fala que a atuação de um ou de outro imputado ou se restringia à diretoria de Óleo e Gás, ou era diretor-presidente, mas que apenas seguia as ordens do Conselho de Administração ou que, sendo membro do Conselho de Administração, não participava da direção da empresa. Contudo, pisa e repisa que os imputados não tinham ingerência sobre a diretoria corporativa que era a diretoria responsável pela parte contábil, tributária e fiscal da empresa.

Ou seja, à seguirmos a orientação do pensamento recursal, apenas os diretores do segmento corporativo poderiam ser responsabilizados pela realização de pagamentos irregulares e conseqüente dedução destes das bases de cálculo do IRPJ e CSLL. Todos os demais dirigentes da empresa jamais poderiam ser imputados.

Quanto a isso temos também outro argumento apresentado pela empresa de que a prova de que a imputação de responsabilidade está equivocada reside no fato de que só foram imputados três dirigentes, enquanto que a empresa possuía muitos outros. Pela leitura do

argumento da defesa, para que se sustentasse a acusação deveriam ser imputados todos os diretores da empresa.

Neste ponto até que poderia ter razão o argumento da defesa, se não fosse insuficiente para desqualificar a imputação. Ora, se podiam ser imputados como responsáveis todos os dirigentes da empresa, então nenhuma irregularidade há em se imputar apenas os três indicados pela fiscalização. Afinal, se quem pode o mais (imputar todos) pode o menos (imputar apenas alguns) não havia irregularidade no fato da fiscalização ter imputado apenas alguns dirigentes, desde que motivado o ato.

A motivação foi feita a partir da indicação das atas de assembleias da empresa que elegeram os imputados como diretores, assim, o ato de responsabilização não seria, de antemão, irregular.

No que tange ao argumento de que os referidos diretores não participavam das decisões da diretoria corporativa e, assim, estes não poderiam ser imputados de forma alguma, não entendo ser cabível este argumento. A ação de uma diretoria responsável pela administração financeira e contábil da empresa não tem qualquer ingerência sobre a formação de contratos e pagamentos irregulares.

Ora vejamos como funciona a contratação de fornecedores e o pagamento de recursos numa empresa grande.

a) A diretoria operacional, que pode ser inclusive a de Óleo e Gás, identifica a necessidade de serviços e busca um fornecedor para a sua realização;

b) É realizada a análise da capacidade operacional e/ou financeira do fornecedor ou prestador de serviços antes da formalização do contrato;

c) Após a escolha do fornecedor é assinado o contrato com o mesmo. O contrato pode ser assinado por supervisores, gerentes ou diretores, conforme seja o valor contratado;

d) O serviço é realizado sob a fiscalização da diretoria que foi responsável pela requisição dos serviços. Após a realização dos serviços a nota fiscal e o comprovante da prestação com o ateste do responsável pela fiscalização do serviço são enviados para autorização de pagamento;

e) Apenas depois desta autorização é que a nota fiscal é encaminhada à contabilidade para a realização do pagamento, contabilização, etc. Ou seja, não é possível se atribuir toda a responsabilidade pelas infrações tributárias apenas à diretoria corporativa. Afinal esta não tem qualquer ingerência na contratação e fiscalização dos serviços.

Temos assim, que dado este fluxograma de atividades que, com algumas variações, é o normal no tipo de empresa de grande porte como é a deste processo, fica claro que a responsabilidade pela contratação de serviços inexistentes e o pagamento destes serviços àqueles que foram, em última medida, responsáveis apenas pelo repasse dos recursos, é sempre daqueles que tem ingerência sobre as operações praticadas pela empresa e não apenas a diretoria responsável pela parte financeira e tributária.

Assim, é perfeitamente possível a imputação da responsabilidade a qualquer dos dirigentes da empresa que participavam das decisões sobre a atividade operacional da empresa.

### **3. Mesmo que houvesse assinaturas, não poderia haver imputação**

Como último ponto que merece destaque vamos nos quedar na análise dos argumentos no que tangem a informar que, mesmo que houvesse a assinatura dos imputados em contratos de serviço, estes, por não se relacionarem à esfera tributária, por serem meras autorizações para pagamentos, não poderiam por si próprios constituir infração tributária para fins de responsabilização na forma do at. 135, III, do CTN

Nestes argumentos a defesa entende, com letras bem mais adequadas ao seu interesse, que a existência de contratos com fornecedores inexistentes, por serviços inexistentes e com objetivos claramente ilegais, somente pode provocar repercussão na esfera criminal, mas não na esfera tributária, vez que a ilegalidade criminal não repercute automaticamente na esfera tributária pois estes atos não seriam infrações tributárias.

Me desculpem os nobres patronos dos responsáveis, mas não consigo entender este raciocínio. Vejam atentamente.

A tributação da empresa relativa ao IRPJ e à CSLL incide sobre os ganhos tributáveis da empresa, apurados com base no resultado do exercício. O que é o resultado tributável do exercício? É o confronto entre as receitas auferidas pela empresa e todos os demais rendimentos, com os custos da operação e todas as demais despesas dedutíveis.

Assim, a base tributável é obtida após a dedução das despesas realizadas.

No momento em que entre as despesas realizadas pela empresa encontram-se despesas realizadas com serviços inexistentes, ou fornecedores inexistentes ou com destinos sabidamente ilegais toda a apuração do resultado da empresa encontra-se contaminada.

A contabilidade tem de refletir a realidade patrimonial da empresa e não acobertar os atos que ilicitamente pratica no desenvolvimento de suas atividades. Acaso aceitássemos estes argumentos de que os possíveis ilícitos criminais não trazem repercussão tributária, estaríamos aceitando que poderiam ser deduzidos como despesas da empresa todos os pagamentos ilegais, ou seja, suborno, propina, seriam contabilmente aceitos posto que a irregularidade destes somente teria repercussões na esfera criminal.

Por óbvio que este pensamento não pode se sustentar.

Vivemos em um Estado Democrático de Direito e a todos os cidadãos e empresas é obrigatório seguir as normas legais e constitucionais.

Estabelece nossa constituição os seguintes princípios da atividade econômica.

## ***TÍTULO VII DA ORDEM ECONÔMICA E FINANCEIRA***

*CAPÍTULO I*  
*DOS PRINCÍPIOS GERAIS DA ATIVIDADE ECONÔMICA*

*Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, **observados os seguintes princípios:***

*I - soberania nacional;*

*II - propriedade privada;*

*III - função social da propriedade;*

*IV - livre concorrência;*

*V - defesa do consumidor;*

*VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

*VII - redução das desigualdades regionais e sociais;*

*VIII - busca do pleno emprego;*

*IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)*

*Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.*

Assim, de pronto vislumbra-se que os atos praticados pela empresa com vistas a dividir mercados e ilidir a concorrência constituem infrações que direta ou indiretamente ofendem aos princípios da livre concorrência e à defesa do consumidor.

Seguindo-se os princípios constitucionais, temos as leis que defendem a livre concorrência e o consumidor que estabelecem limites à atuação empresarial, quando esta provoca danos à concorrência e ao consumidor.

Ora, estes atos que a defesa entendem que são simples irregularidades que só podem ter repercussão na esfera criminal são atos que ofendem princípios constitucionais e diversas normas legais. Se a realização destes atos se demonstra na realização de pagamentos irregulares, que encobrem a existência de ilegalidades cometidas pela empresa contra o Poder Público, a concorrência e os consumidores, estes pagamentos são ilegais, deduzem ilegalmente a apuração do resultado do exercício e das bases tributáveis do IRPJ e CSLL e, desta forma, repercutem sim na esfera tributária.

Não posso entender essa separação que quer fazer a defesa em relação à não extensão para a esfera tributária das irregularidades constatadas na esfera criminal. Por óbvio

não existe uma extensão automática, mas também por óbvio, não há de se negar que as irregularidades nas despesas repercutiam (no passado) na esfera tributária ao reduzir indevidamente o resultado do exercício, quer seja reduzindo o lucro, quer seja aumentando o prejuízo, ou seja, a repercussão tributária ocorreu e, assim, é plenamente cabível a responsabilização imputada aos diretores da empresa.

Por isso, não concordo com os argumentos genéricos apresentados pela defesa que tentam infirmar a possibilidade de responsabilização solidária dos dirigentes.

Vejamos os recursos individualizados.

Alega que o Sr. Dário no período de 2011 a 2013 era apenas membro do Conselho de Administração da companhia e não diretor, daí inexistir possibilidade de reponsabilização ao mesmo por não exercer cargo gerencial ou administrativo.

Em relação ao Sr. Jean alega que entre 09/09/2011 e 31/12/2013 este exercia apenas função de membro do Conselho de Administração.

**SR. ERTON MEDEIROS FONSECA - art. 135, do CTN - Atuação limitada à parte operacional de óleo e gás.**

Alega a defesa que a atuação do Sr. ERTON atuava apenas na diretoria de Óleo e Gás na execução de projetos e que não tinha nenhum ingerência na área tributária, contábil ou financeira da empresa. Entende, assim, que sendo independentes as diretorias, este não poderia ter nenhuma ingerência sobre as atividades tributárias, contábil ou financeira, tarefa que era de exclusiva responsabilidade da diretoria corporativa.

Alega que o Sr. ERTON jamais constou como responsável legal da empresa perante a Receita Federal. Por isso conclui que o fato de este ter sido responsabilizado decorre unicamente do fato de ter sido condenado na ação penal, conforme já anteriormente apresentado.

Dados os argumentos acima e diante da nossa exposição anterior temos que, em relação ao fato de o Sr. ERTON ser diretor de Óleo e Gás e que, assim não teria ingerência sobre a diretoria corporativa não impede a sua responsabilização.

Conforme já apresentado acima, a responsabilidade pela contratação das empresas, sua fiscalização e o pagamento dos valores é das diretorias operacionais da empresa, aí incluída a diretoria de Óleo e Gás, à qual o Sr. ERTON era o diretor. Nesse sentido, não nos parece crer que a existência de serviços simplesmente inexistentes ou empresas igualmente inexistentes, recebendo recursos que sabidamente seriam desviados para outras finalidades e que foram destinadas quantias que chegaram à casa dos milhões de reais pudesse ser realizado sem a anuência da diretoria de Óleo e Gás.

O vulto destas operações impediria que os contratos pudessem ser celebrados e as empresas escolhidas sem o conhecimento da diretoria da empresa, mais ainda quando estes atos visavam a objetivos maiores da empresa.

Conforme já extensamente apresentamos neste voto. Não se pode exigir algum documento escrito para que se possa realizar a imputação da responsabilidade solidária com base no art. 135, III, do CTN. Os ilícitos praticados são do tipo que as pessoas simplesmente tomam todos os cuidados para não deixar possibilidade de rastreamento. Por isso é impraticável se exigir a apresentação de atos formais para responsabilizar os administradores da empresa.

O conhecimento deste tipo de ato é inerente à direção da empresa posto que são atos que atendem a interesses maiores de atuação da empresa como um todo. Veja-se, nenhum supervisor ou gerente de menor escalão da empresa poderia contratar e autorizar pagamentos vultosos sem o conhecimento da diretoria, isso simplesmente porque é incondizente com a realidade de controles que existem em grandes empresas que, por ter estrutura avantajada, detém processos de decisão e controles de modo a minorar as falhas, os desperdícios e evitar danos patrimoniais.

Por isso, querer fazer crer que a diretoria da empresa não tinha nenhum, repito, NENHUM, conhecimento sobre as irregularidades praticadas parece ser um entendimento ingênuo demais para que se possa acreditar.

Sendo assim, em razão da norma do art. 135, III, que determina a responsabilização solidária entendo que agiu bem a decisão de piso no que manteve a responsabilidade solidária do Sr. ERTON, razão pela qual nego provimento ao recurso neste ponto.

**Sr. JEAN ALBERTO LUSCHER CASTRO - art. 135 do CTN - Não praticou ato com infração à lei.**

Além de iniciar informando que o Sr. JEAN. não praticou nenhum ato com infração à lei, alega que apenas exerceu cargos na diretoria da empresa até 09/09/2011, quando passou a exercer cargo de membro do Conselho de Administração, não mais exercendo função de diretoria.

Alega ainda que mesmo neste período, o Sr. JEAN exerceu o cargo de diretor presidente da divisão Brasil da Galvão Engenharia. Por esta razão apenas geria indiretamente as unidades de negócio da empresa. Alega que responsabilizá-lo por qualquer irregularidade praticada pela empresa apenas em razão do seu cargo não é admissível, muito menos sem a indicação de qualquer ato por ele cometido.

Alega que o imputado não era responsável pela gestão tributária, financeira e contábil da empresa. Que também nunca foi representante legal da empresa perante a Receita Federal.

Desnecessário repisar todos os itens já acima apresentados com relação ao SR. Erton.

No que tange ao Sr. JEAN a única razão que foi admitida pela Delegacia de Julgamento para excluir parcialmente a responsabilidade solidária para os períodos posteriores

a 09/09/2011, decorreu do fato de a partir desta data o responsável ter assumido cargo no Conselho de Administração da companhia.

Administração: Estabelece a Lei nº 6.404/76 as seguintes competências para o Conselho de

*Art. 142. Compete ao conselho de administração:*

*I - fixar a orientação geral dos negócios da companhia;*

*II - eleger e destituir os diretores da companhia e fixar-lhes as atribuições, observado o que a respeito dispuser o estatuto;*

*III - fiscalizar a gestão dos diretores, examinar, a qualquer tempo, os livros e papéis da companhia, solicitar informações sobre contratos celebrados ou em via de celebração, e quaisquer outros atos;*

*IV - convocar a assembléia-geral quando julgar conveniente, ou no caso do artigo 132;*

*V - manifestar-se sobre o relatório da administração e as contas da diretoria;*

*VI - manifestar-se previamente sobre atos ou contratos, quando o estatuto assim o exigir;*

*VII - deliberar, quando autorizado pelo estatuto, sobre a emissão de ações ou de bônus de subscrição; (Vide Lei nº 12.838, de 2013)*

~~*VIII - autorizar, se o estatuto não dispuser em contrário, a alienação de bens do ativo permanente, a constituição de ônus reais e a prestação de garantias a obrigações de terceiros;*~~

~~*VIII - autorizar, se o estatuto não dispuser em contrário, a alienação de bens do ativo não circulante, a constituição de ônus reais e a prestação de garantias a obrigações de terceiros; (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)*~~

~~*VIII - autorizar, se o estatuto não dispuser em contrário, a alienação de bens do ativo não circulante, a constituição de ônus reais e a prestação de garantias a obrigações de terceiros; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*~~

*IX - escolher e destituir os auditores independentes, se houver.*

Efetivamente, ao se desincumbir do cargo de direção da empresa e ser eleito para cargo no Conselho de Administração o responsável deixou de participar da administração da empresa e, assim, deixa de ser possível a sua responsabilização para o período em que compunha o referido Conselho.

Quanto ao período anterior, no qual o mesmo exercia cargo na diretoria da divisão Brasil da Galvão Engenharia aplicamos a mesma lógica já apresentada para a análise da

responsabilidade do Sr. JEAN. Desta forma, entendemos que deve ser mantida a responsabilidade solidária do mesmo em relação ao período anterior a 09/09/2011.

**Sr. DÁRIO DE QUEIROZ GALVÃO FILHO - art. 135 do CTN - Não era diretor na época dos fatos, apenas membro do conselho de administração**

Repisa apenas a argumentação apresentada e aceita pela DRJ de que o Sr. DÁRIO não exercia, à época dos fatos geradores da autuação, nenhum cargo de gerência, administração ou de representação da empresa. Ratifica que desde 01/01/2010 passou a exercer cargo de membro do Conselho de Administração da Companhia, não mais desempenhando nenhuma função de diretoria.

Saliente-se que, tecnicamente, não haveria necessidade de apresentação do recurso voluntário por parte do Sr. Dário, haja vista que sua responsabilidade foi totalmente excluída pela Decisão de Piso, no entanto, como também devemos realizar a análise do recurso de ofício apresentado pela Decisão de Piso, vamos nos ater ao presente como contra-razões ao recurso de ofício.

Vejamos o que a DRJ alegou para a exclusão da responsabilidade solidária.

**1. Da alegada ilegitimidade passiva do Sr. Dário de Queiroz Galvão Filho, membro do Conselho de Administração à época dos fatos geradores e do Sr. Jean Alberto Luscher Castro, o qual exerceu a função de diretor até 08/09/2011.**

Conforme relatado, os impugnantes consideram impossível a responsabilização pessoal do Sr. Dário de Queiroz Galvão Filho, com base no artigo 135, inciso III, do CTN. Isso porque, à época do fato gerador da autuação, ele não desempenhava as funções de diretor, gerente ou representante de **Galvão Engenharia**.

Nesse ponto assiste razão aos impugnantes.

A partir de 04/01/2010, conforme documento anexo à presente impugnação (doc. 02), não há provas de que o Sr. Dário desempenhava atividades de direção, gerência ou representação da **Galvão Engenharia**, o que o leva à exclusão da responsabilidade solidária prevista no art. 135, inciso III, do CTN.

Em relação ao Sr. Jean Alberto Luscher Castro (doc. 03), após 08/09/2011, segundo os impugnantes, permaneceu na Galvão Engenharia como membro do Conselho de Administração.

Nesse ponto também assiste razão aos impugnantes. Como membro do Conselho de Administração não pode sobre este incidir a responsabilidade do art. 135, inciso III, do CTN, aplicável a quem **desempenhar atividades de direção, gerência ou representação**. Nesse sentido, é pacífica a jurisprudência do Egrégio STJ, com síntese na a ementa a seguir transcrita.

*PROCESSUAL TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. INDISPONIBILIDADE DOS BENS DOS SÓCIOS INTEGRANTES DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO. LEI 8.397/92. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE EXCESSO DE MANDATO, INFRAÇÃO À LEI OU AO REGULAMENTO.*(sem destaque no original)

*1. É assente na Corte que 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 (Precedentes: REsp n.º 513.912/MG, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ de 01/08/2005; REsp n.º 704.502/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 02/05/2005; EREsp n.º 422.732/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 09/05/2005; e AgRg nos EREsp n.º 471.107/MG, deste relator, DJ de 25/10/2004).*

(...)

*7. Em se tratando de responsabilidade subjetiva, é mister que lhe seja imputada a autoria do ato ilegal, o que se mostra inviável quando o sócio sequer era administrador da sociedade à época da ocorrência do fato gerador do débito tributário pendente de pagamento.(...)" (REsp 197278/AL, Relator Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, DJ de 24.06.2002) 7. In casu, verifica-se que a decretação da indisponibilidade dos bens dos sócios baseou-se, tão-somente, no fato de integrarem o Conselho de Administração da Olvepar S.A. - Indústria e Comércio, "com competência para fiscalizar a gestão dos diretores, através de exame de livros e documentos da sociedade, bem como, para solicitar informações sobre contratos celebrados, incluindo-se o presente Contrato de Benefício Fiscal concedido à referida empresa por intermédio do PRODEI (Programa de Desenvolvimento Industrial do Estado)", o que configura ofensa ao artigo 135, do CTN (REsp 722.998/MT, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/04/2006, DJ 28/04/2006, p. 272).*

Portanto, neste item, voto por :

- (1) excluir do pólo passivo o **Sr. Dario de Queiroz Galvão Filho**; e
- (2) excluir o **Sr. Jean Alberto Luscher Castro** em relação aos fatos geradores ocorridos **entre 09 de setembro de 2011 e 31 de dezembro de 2013**.

Transcrevi aqui todo o trecho do voto da Delegacia de Julgamento porque entendi suficientes para formar o meu convencimento neste ponto, além do que já tratei acima

neste voto em relação à impossibilidade de responsabilização solidária para membros do Conselho de Administração, haja vista que estes não possuem poder de direção na empresa.

Assim, nego provimento ao recurso de ofício em relação à exclusão da responsabilidade do Sr. DÁRIO.

### **Subsidiariamente - Incompatibilidade de exigência do IRRF com a norma do art. 135, III, do CTN**

Em relação à imputação de responsabilidade solidária relativa ao IRRF, entende ser incompatível com a norma do art. 135, III, em razão de à fonte pagadora ser atribuída responsabilidade exclusiva pelo recolhimento do tributo, assim, esta responsabilidade não poderia ser imputada a outros responsáveis.

No que tange à essa pretensa incompatibilidade que a defesa apresenta relativa ao fato de a norma determinar que a responsabilidade é exclusiva da fonte pagadora em relação ao recolhimento do tributo, entendo que também não assiste razão aos recorrentes. A Delegacia de julgamento bem explorou a referida alegação em sede de análise da impugnação demonstrando que o fato de a norma determinar que a responsabilidade é exclusiva sobre a fonte pagadora não implica dizer que não pode haver a imputação de responsabilidade solidária aos administradores. Transcrevo, abaixo, trechos do voto da Decisão de Piso que bem demonstram este entendimento.

Examinando o alcance da norma supra, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, ressaltou que, em que pese o **caput** desse artigo mencionar "*pessoalmente responsáveis*", trata este artigo de **responsabilidade solidária**.

O entendimento manifestado pela douta Procuradoria no citado parecer toma por base a jurisprudência do STJ e externa as seguintes conclusões:

*"(...) c) Para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social;*

*d) A responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador;*

*e) A tese da responsabilidade substitutiva também deve ser excluída pela inexistência de norma legal de desoneração da pessoa jurídica em razão da prática de ato ilícito por parte do administrador;*

*f) A tese da responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, dos administradores é incompatível com a adoção da tese da responsabilidade subjetiva, acolhida pelo STJ, visto que não se pode conceber que o terceiro, sendo sancionado pela prática de ato ilícito, condicione sua responsabilidade à inexistência de bens da pessoa jurídica, suficientes para a satisfação do crédito;*

g) *A tese da responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, dos administradores também deve ser afastada em razão da jurisprudência do STJ que admite que a execução fiscal seja ajuizada, desde logo, contra sociedade e administra-dor; não se trata de mera questão de legitimidade, como seria no processo de conhecimento, pois que, no processo de execução, não se admite o processamento da ação sem que se tenha presente, desde o início, a exigibilidade da pretensão em face do executado;*

h) *Os acórdãos do STJ que fazem referência à “responsabilidade subsidiária” somente podem ser entendidos no sentido impróprio da expressão, que exige, além da existência de poderes de gerência e da prática de ilicitude pelo administrador, a ausência de pagamento pontual da obrigação tributária, e não a insolvabilidade da pessoa jurídica, o que se aproxima, na prática, da responsabilidade solidária decorrente de ato ilícito; (...)*

Já no que diz respeito ao elemento subjetivo, concluiu o item 59 do mencionado parecer que se **exige apenas o dolo gênero** e não o dolo espécie, com base nos seguintes fundamentos, *litteris*:

*“ 59. A respeito da necessidade da 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 separam 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.”*

Por outro lado, é certo que, para que a Fiscalização possa promover a responsabilização solidária dos administradores da pessoa jurídica, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, **necessária se faz a prova cabal de que os mesmos agiram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos**, consoante entendimento externado pelo STJ, nos seguintes precedentes:

*“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES, VERIFICAÇÃO DA CONDIÇÃO DO SÓCIO NÃO CONSTANTE DOS AUTOS. SÚMULA Nº 07/STJ.*

*(...)*

*6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. (negritei) Inexistência de responsabilidade do ex-sócio.*

*(...)*

*(STJ, 1ª Turma, REsp 327462/MG, de 04/10/2001, DJ de 18/02/2002, Rel. Min. José Delgado)”*

*“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE ANÔNIMA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III. CTN. DIRETOR. AUSÊNCIA DE PROVA DE INFRAÇÃO À LEI OU ESTATUTO.*

*(...)*

*2. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. (negritei)*

*(...)*

*(STJ, 1ª Seção, ERESP 100739/SP, DJ de 28/02/2000, Rel. Min. José Delgado)”*

Entendo não merecer reparo o entendimento da turma *a quo*.

Não há que se utilizar a exclusividade atribuída à lei para que o responsável pela retenção seja indicado para o pagamento do tributo que deixou de ser pago com a possibilidade de os dirigentes desta mesma empresa, responderem em grau de solidariedade com a infração que é atribuída à empresa.

Adoto os fundamentos de decidir apresentados pela Delegacia de Julgamento para, neste ponto, negar provimento ao recurso.

### **Do Mérito da autuação. Razões de defesa da Galvão engenharia em seu recurso.**

Neste item apenas apresenta as razões apresentadas pela Galvão Engenharia em seu recurso no que se refere à busca da nulidade ou exclusão da autuação. Deixaremos aqui de apresentar as alegações deste trecho do recurso dos responsáveis, vez que as razões apresentadas pelo recorrente já foram apresentadas em toda esta peça nos tópicos antes tratados.

## **DO RECURSO DE OFÍCIO**

A DRJ exonerou parcialmente a autuação em razão da existência de saldos negativos de IRPJ existentes quando da autuação e, além disso, exonerou a responsabilidade solidária do Sr. Dário de Queiroz Galvão Filho e, parcialmente, do Sr. Jean Alberto Luscher Castro, em relação aos fatos ocorridos posteriormente a 09/09/2011.

Passemos a analisar os dois pontos exonerados pela DRJ.

### **1. Exoneração parcial do lançamento do IRPJ em razão do saldo negativo**

Em relação a este ponto do recurso de ofício a Delegacia de Julgamento exonerou, em razão da existência de saldos negativos remanescentes do contribuinte, parte do lançamento do IRPJ conforme trecho abaixo do acórdão recorrido.

*I - REJEITAR as questões preliminares suscitadas pela contribuinte GALVÃO ENGENHARIA S/A e, no mérito, julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação apresentada pela contribuinte, mantendo em parte o crédito tributário lançado, a fim de, tão somente, reduzir os valores devidos a título de IRPJ (já incluído o adicional), que passam a ser os seguintes:*

ANO CALENDÁRIO	IRPJ (R\$)
2011	2.049.382,01
2012	0 (ZERO)
2013	58.721,08

Em relação ao recurso de ofício e conforme já analisado no item específico deste voto:

ANO-CALENDÁRIO 2011 - Processo 10880.925556/2017-52- fls.

IRPJ+ADICIONAL APURADOS: R\$ 2.049.382,01

Saldo Negativo de IRPJ solicitado em DCOMP: R\$ 688.415,29

Valor do Saldo utilizado em PER/DCOMP: R\$ 688.415,29

**Remanescente de SN a ser abatido do lançamento: R\$ 0,00**

Resultado: Não existe valor de saldo negativo remanescente a ser utilizado na dedução dos valores lançados no ano-calendário 2011. Assim, não assiste razão ao contribuinte neste ponto.

ANO-CALENDÁRIO 2012 Processo: 10880.925406/2016-31- fls.

IRPJ+ADICIONAL APURADOS: R\$ 625.708,30

Saldo Negativo de IRPJ solicitado em DCOMP: R\$ 27.418.410,53

Valor do SN deferido pela DRF: R\$ 25.540.022,47

Valor do Saldo utilizado em PER/DCOMP: R\$ 23.421.979,40

**Remanescente de SN a ser abatido do lançamento: R\$ 2.118.043,07**

Resultado: Existe saldo de créditos remanescente que pode ser utilizado para excluir integralmente o valor lançado do IRPJ. Assim, há de ser dar provimento neste ponto e determinar a utilização de parte do saldo negativo remanescente do processo acima indicado para dedução integral do débito lançado, excluindo-se integralmente o lançamento do IRPJ do ano-calendário 2012.

ANO-CALENDÁRIO 2013 Processo: 10880.976697/2016-52 - fls.

IRPJ+ADICIONAL APURADOS: R\$ 1.324.651,33

Saldo Negativo de IRPJ solicitado em DCOMP: R\$ 49.078.323,02

Valor do SN deferido pela DRF: R\$ 48.347.169,61

Valor do Saldo utilizado em PER/DCOMP: R\$ 47.081.420,67

**Remanescente de SN a ser abatido do lançamento: R\$ 1.265.748,94**

Resultado: Existe saldo de créditos remanescente que pode ser utilizado para excluir parcialmente o valor lançado do IRPJ. Assim, há de ser dar parcial provimento neste ponto e determinar a utilização de parte do saldo negativo remanescente do processo acima indicado para dedução de parte do débito lançado até o limite de R\$ 1.265.748,94, remanescendo o valor de IRPJ lançado no montante de R\$ 58.902,39.

Decorre da análise, que há de se dar parcial provimento ao recurso de ofício, em razão dos cálculos acima apresentados, apenas para se corrigir o valor do IRPJ a ser mantido relativo ao ano-calendário 2013, que passará de R\$ 58.721,08, conforme reconhecido pela DRJ, para R\$ 58.902,39, conforme nossos cálculos baseados no valor remanescente dos créditos.

Assim, neste ponto dou parcial provimento ao recurso de ofício apenas para retificar o valor do IRPJ devido a ser mantido do ano-calendário 2013 para o montante de R\$ 58.902,39.

## **2. Exoneração da responsabilidade do Sr. DÁRIO e parcial do Sr. JEAN.**

Em relação à exoneração da responsabilidade solidárias destes imputados entendo assistir razão à decisão de Piso. Conforme já acima apresentado a exclusão da responsabilidade decorreu da constatação de que os mesmos atuavam em todo o período ou em parte dele como membros do Conselho de Administração da companhia e, assim, não realizavam atos de administração da empresa, razão pela qual não podem ser responsabilizados neste período.

Pelo exposto, neste ponto voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Em conclusão a todo o apresentado, resumimos o nossos voto nos seguintes termos:

- 1) Rejeitar as preliminares suscitadas

No mérito dar parcial provimento ao recurso de voluntário para:

- a) rever o valor do IRPJ e CSLL devidos
- b) exonerar parte das multas isoladas lançadas em razão do princípio da consunção, conforme demonstrado na tabela abaixo:

**IRPJ**

<b>Ano-calendário</b>	<b>Multa Isolada Lançada</b>	<b>Multa de Ofício lançada</b>	<b>Multa de ofício Mantida</b>	<b>Multa isolada mantida</b>
2011	1.024.691,01	3.074.073,01	3.074.073,01	0,00
2012	312.854,16	938.562,45	0,00	312.854,16
2013	662.325,67	1.986.976,99	88.353,58	573.972,09

**CSLL**

<b>Ano-calendário</b>	<b>Multa Isolada Lançada</b>	<b>Multa de Ofício lançada</b>	<b>Multa de ofício Mantida</b>	<b>Multa isolada mantida</b>
2011	368.888,76	1.106.666,28	1.106.666,28	0,00
2013	238.437,24	715.311,72	715.311,72	0,00

3) Em relação ao recurso de ofício dar parcial provimento ao recurso apenas para retificar o valor do IRPJ devido a ser mantido do ano-calendário 2013 para o montante de R\$ 58.902,39.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

Processo nº 16004.720176/2016-57  
Acórdão n.º **1401-003.046**

**S1-C4T1**  
Fl. 11.329

---