



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720295/2017-13
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-006.835 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2024
Recorrentes EMS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

DECADÊNCIA. IRPJ. CSLL. LUCRO REAL ANUAL.

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário por meio do lançamento decai em cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador, nos casos em que há pagamento do respectivo tributo e inexistência de dolo, fraude ou simulação. Lançamentos efetivados e cientificados após este prazo devem ser cancelados por força da decadência.

DECADÊNCIA. IRRF. DOLO. PRAZO.

Nos casos em que comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial desloca-se daquele previsto no art.159 para as regras estabelecidas no art.173 (ambos do CTN), onde ficou constatado que, sob as regras deste último, ocorreu a decadência para os fatos geradores compreendidos no período de 31/01/2011 a 30/11/2011.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA.

Os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica respondem pessoalmente, de forma **solidária** com a Contribuinte, pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Se não comprovado a participação nos atos infracionais, deve-se afastar a atribuição da responsabilidade solidária pelo crédito tributário correspondente.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

GLOSA DE DESPESA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE ASSESSORIA. CABIMENTO.

É de se manter a glosa das despesas quando o contribuinte não comprova a efetividade da prestação dos serviços, principalmente quando verificado que os contratos foram simulados.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE TÁXI AÉREO. FALTA DE INFORMAÇÕES DETALHADAS ACERCA DA NECESSIDADE DOS SERVIÇOS PRESTADOS. GLOSA PARCIAL (50%).

As despesas com serviços de táxi aéreo precisam estar acompanhadas de documentos capazes de identificar, minimamente, as datas das viagens, os passageiros transportados, a origem e o destino dos voos. A falta de tais informações, na medida em que impossibilita a autoridade fiscal de avaliar a necessidade do dispêndio, se vinculados às atividades empresárias, justifica a glosa da despesa. A glosa deve ser reduzida à metade, pois constatado a adição de 50% da referida despesa no cálculo do lucro real.

DESPESAS REALIZADAS POR DIRETORES EM VIAGENS. GASTOS COM ALIMENTAÇÃO E AQUISIÇÕES DE BRINDES E ARTIGOS DE USO PESSOAL.

As despesas realizadas por diretores em viagens, referentes a gastos com alimentação e aquisição de brindes e artigos de uso pessoal, não são consideradas necessárias para a atividade da empresa, sendo portanto Indedutíveis para fins de apuração do lucro real.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte a comprovação das operações e correspondentes despesas que considera dedutíveis para fins de imposto de renda, incluindo sua efetividade.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSIS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CUMULADA COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento. Aplicável o racional da Súmula nº 105, CARF, aos fatos geradores ocorridos após 2007.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. INFRAÇÃO. GLOSA DE DESPESAS. CONTRATO SIMULADO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, restando 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.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

PAGAMENTOS SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO/CAUSA. TRIBUTAÇÃO NA FONTE.

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

CONCOMITÂNCIA DE INCIDÊNCIA DE IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS E DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Quando não for comprovada a causa do pagamento, incide o IRRF. Por outro lado, uma despesa **ficícia** deve ser glosada, para que IRPJ e CSLL incidam sobre as bases de cálculo corretas. Consequentemente, se um contribuinte efetua pagamento por serviço e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não prova a efetiva prestação, incidem IRPJ/CSLL pela glosa da despesa e IRRF devido à ausência de causa para o pagamento. (CARF/CSRF/acórdão n.9101-004.543, de 07/11/2019).

Para aqueles casos em que, pela **natureza** da despesa glosada, não se permite inferir pela automática tributação do IRRF, deve-se cancelar a sua exigência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

AUTO DE INFRAÇÃO CORRELATO.

Sendo uma mesma infração fato gerador que enseja a incidência de outro tributo, a mesma sorte terá o auto de infração correlato, observadas suas bases de cálculo, formas de apuração e alíquotas próprias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e em relação ao recurso voluntário (i) dar provimento integral para (a) reconhecer a decadência do lançamento do IRPJ e da CSLL relativo ao ano calendário de 2011; e (b) afastar a exigência do IRRF incidente sobre pagamentos realizados a título de despesas não comprovadas feitos a beneficiários não identificados/pagamentos sem causa; (ii) dar provimento parcial para (a) reduzir a glosa de despesas com serviços de taxi aéreo à metade, nos termos do voto do Relator; e (b) o recurso de Luiz Carlos Borgonovi e de Israel Domingos Bacas para manter a responsabilidade passiva solidária apenas quanto ao crédito tributário pertinente ao lançamento de IRPJ e de CSLL proveniente das glosas das despesas com os pagamentos à empresa JD Assessoria e Consultoria Ltda. e ao consequente crédito tributário do lançamento de IRRF sobre a mesma matéria; (iii) negar provimento ao recurso relativamente (a) à glosa de despesas com viagens; (b) à glosa de outras despesas não comprovadas; (c) à glosa de despesas consideradas inidôneas – pagamentos feitos com base em contrato simulado e à qualificação da respectiva multa de ofício; (d) aos juros sobre a multa de ofício; (e) ao IRRF incidente sobre pagamentos realizados à empresa JD Assessoria e Consultoria Ltda., considerados feitos a beneficiários não identificados/pagamentos sem causa; (f) do apontado como responsável solidário o Sr. Luiz Fernando Barbosa dos Santos. Por maioria de votos, dar provimento integral ao recurso voluntário para cancelar a multa isolada, vencidos os Conselheiros Cláudio de

Andrade Camerano e Luiz Augusto de Sousa Gonçalves que davam provimento parcial apenas para o seu cancelamento pertinente aos períodos dos lançamentos de IRPJ e de CSLL onde se restabeleceram as despesas glosadas e a exoneração do crédito tributário do período alcançado por força da decadência. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Severo Chaves.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

(assinado digitalmente)

André Severo Chaves - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, André Severo Chaves, André Luis Ulrich Pinto, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente) e Fernando Augusto Carvalho de Souza.

Relatório

Primeiramente, entendo mais adequado, no caso dos autos, iniciar pelo relatório fiscal e autos de infração, em face da variedade de autuações promovidas, sua extensão e, também por força de que algumas delas foram excluídas total ou parcialmente, com apresentação de **recurso de ofício**, o qual já adianto que deve ser reconhecido, pois o crédito tributário exonerado (tributo e multa) excede o limite de alçada atual.

A seguir, os principais destaques das autuações, de forma resumida, mas sem perder nenhum elemento indispensável à sua compreensão, a matéria tributável apurada e reproduzida nos autos de infração, no caso, de IRPJ, CSLL e de IRRF, este último por conta de apuração de pagamentos sem causas e/ou de natureza não comprovada, relativamente aos anos calendário de 2011, 2012, 2013 e 2014.

DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

[...]

3. O contribuinte tem por atividade econômica a indústria e comércio de medicamentos.

4. Sujeita-se, na parte que se refere à dedutibilidade de despesas, aos seguintes dispositivos legais:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 11, DE 21 DE FEVEREIRO DE 1996

“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista as disposições da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, da Lei

nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e das Leis nº 9.249 e nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, resolve:

Art. 1º Esta Instrução regula a determinação e o pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral, das sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos em operações ou atividades estranhas à sua finalidade e das sociedades civis de prestação de serviços relativos às profissões legalmente regulamentadas.

(...)

Art. 21. Na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro somente serão dedutíveis as provisões:

I - para o pagamento de férias de empregados;

II - para o pagamento de décimo-terceiro salário;

III - para créditos de liquidação duvidosa;

IV - técnicas das companhias de seguro e capitalização bem como das entidades de previdência privada, quando constituída por exigência da legislação especial a elas aplicável.

(...)

Bens Não Relacionados com a Produção ou Comercialização

Art. 25. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro é vedada a dedução:

I - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

II - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Parágrafo único. Consideram-se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização:

a) Os bens móveis e imóveis utilizados no desempenho das atividades de contabilidade ;

b) Os bens imóveis utilizados como estabelecimento da administração;

c) os bens móveis utilizados nas atividades operacionais, instalados em estabelecimento da empresa;

d) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, utilizados no transporte de mercadorias e produtos adquiridos para revenda, de matéria-prima, produtos intermediários e de embalagem aplicados na produção;

e) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados pelos cobradores, compradores e vendedores nas atividades de cobrança, compra e venda;

f) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados nas entregas de mercadorias e produtos vendidos;

g) os veículos de transporte coletivo de empregados;

h) os bens móveis e imóveis utilizados em pesquisa e desenvolvimento de produtos ou processos;

i) os bens móveis e imóveis próprios, locados pela pessoa jurídica que tenha a locação como objeto de sua atividade;

j) os bens móveis e imóveis objeto de arrendamento mercantil nos termos da Lei nº 6.099, de 1974, pela pessoa jurídica arrendadora;

l) os veículos utilizados na prestação de serviços de vigilância móvel, pela pessoa jurídica que tenha por objeto essa espécie de atividade.

Despesas com Alimentação

Art. 26. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro é vedada a dedução de despesas com a alimentação de sócios, acionistas e administradores.

Art. 27. As despesas com alimentação somente poderão ser dedutíveis quando fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

Parágrafo único. A dedutibilidade a que se refere este artigo independe da existência de Programa de Alimentação do Trabalhador e aplica-se, inclusive, às cestas básicas de alimentos fornecidas pela empresa, desde que indistintamente a todos os empregados.”

(...)

Em seguida, a autoridade fiscal promoveu várias intimações solicitando esclarecimentos e documentos acerca de determinadas despesas, ocasião em que procedeu à análise e respostas da contribuinte.

A seguir as observações e conclusões da autoridade fiscal:

19. No que se refere às despesas de viagens, para as quais foram apresentados comprovantes, são glosadas pela fiscalização aquelas que, por determinação legal, não podem ser deduzidas, como é o caso dos gastos com alimentação do Sr. Luiz Fernando Barbosa dos Santos, Diretor de Relações Institucionais, face à vedação expressa contida no artigo 26 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, e ainda as referentes aos gastos com táxi em cujos recibos não são citados dados mínimos que demonstrem sua idoneidade, tais como trajeto percorrido, nome completo e CPF do taxista, e com artigos com características de brindes ou de uso pessoal (canetas Montblanc, roupas e acessórios de grife de luxo, vários Iphones e outros produtos da marca Apple).

20. Quanto aos gastos com manutenção de aeronaves, igualmente são glosadas pela fiscalização, tendo em vista que a IN SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, no artigo 21, parágrafo único, não relaciona esse meio de transporte na relação exaustiva de veículos que são considerados como intrinsecamente relacionados à produção ou comercialização de bens ou serviços para efeitos de dedutibilidade de despesas.

21. Outras despesas relacionadas ao centro de custos “Relações Institucionais”, mesmo intimado e reintimado, e apesar das várias dilações de prazos concedidas, o contribuinte não as comprovou, sendo assim glosadas.

[...]

23. Entretanto, não se verifica esse mesmo rigor no controle dos gastos milionários com os serviços de táxi aéreo (R\$ 7.845.490,30 em 2011, R\$ 11.122.578,91 em 2012, R\$ 16.990.439,91 em 2013, e R\$ 5.269.764,740 em 2014), prestados pela empresa São Conrado Táxi Aéreo Ltda., notadamente sobre datas, motivos e trajetos das viagens, nem tampouco passageiros transportados e respectivos cargos na empresa fiscalizada, cabendo ressaltar que as normas da Anac não afastam a obrigatoriedade legal do fiscalizado de apresentar ao fisco os comprovantes de que tais serviços foram prestados no interesse das operações de produção ou comercialização da empresa. Mesmo na contabilidade, diferentemente da vinculação exata a cada centro de custos, as despesas com táxi aéreo são relacionadas simplesmente ao denominado “Aeronaves”. Não se pode olvidar que esses serviços de táxi aéreo normalmente seriam destinados à alta cúpula administrativa do contribuinte, e a lógica é a de que estariam vinculados na Escrituração Contábil Digital (ECD) aos centros de custos correspondentes, isto é, “Presidência”, “Diretoria”, ou outros relacionados às atividades dos altos executivos ou assessores. Não faz sentido, portanto, que até pequenos dispêndios sejam controlados com grande rigor pela empresa fiscalizada, enquanto que os gastos milionários com serviços de táxi aéreo sejam aparentemente tratados sem grande preocupação de controle quanto a terem sido utilizados no interesse direto das atividades de produção ou comercialização do contribuinte, o que leva à conclusão que a fiscalizada certamente possui os registros de quando, onde, e por quem e por qual motivo foram utilizados, mas optou por não discriminar os verdadeiros centros de custos na Escrituração Contábil Digital (ECD) e não apresentá-los à fiscalização. Consequentemente, essas elevadas despesas, amparadas somente por notas fiscais de serviços apresentadas pelo contribuinte, que discriminam genericamente “serviços de táxi aéreo”, desacompanhadas de maiores informações, não comprovam que foram utilizadas no interesse direto da produção ou da comercialização, motivo pelo qual são glosadas pela fiscalização, nos termos dos arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 281 e 288 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda).

24. O CASO JOSÉ DIRCEU

A Equipe Especial de Fiscalização 210512 da Coordenação-Geral de Fiscalização que atuou na Operação Lava-Jato, em ação fiscal realizada na empresa JD Assessoria e Consultoria Ltda., CNPJ nº 03.008.230/0001-95, utilizada pelo ex-Ministro José Dirceu de Oliveira e Silva, CPF nº 033.620.088-95, na prática de crimes de Corrupção Passiva, Lavagem de Capitais e Organização Criminosa, conforme já condenado na Ação Penal

504524184.2015.4.04.7000/PR, apurou transações dessa pessoa jurídica com a EMS, relatando o que segue transcrito:

[...]

Com relação ao fato de ter mantido o contrato de prestação de serviços de assessoria e consultoria com **JOSÉ DIRCEU** mesmo após ele ter sido preso, argumentou que apenas cumpriu a sua obrigação contratual até a conclusão do aditivo vigente até julho de 2014.

Todavia, esse argumento também não procede, uma vez que o contrato previa, em sua cláusula 7ª, que ele poderia ser rescindido caso qualquer das partes não cumprisse suas obrigações e a cláusula 8ª dispunha que o contrato poderia ser denunciado com aviso prévio de 30 dias.

Note-se que contrato com a **JDAC** foi firmado em **julho de 2009** e também foi mantido por **CINCO ANOS**, apesar de não ter sido comprovado qualquer serviço prestado nesse período.

Portanto, restou comprovado que os serviços contratados não foram prestados e, portanto, o contrato firmado entre as empresas **JDAC** e **EMS** também foi simulado, uma vez que o mesmo contém declarações e cláusulas não verdadeiras.”

25. Diante do relatado, esta fiscalização está alinhada com a conclusão da Equipe Especial de Fiscalização, isto é, de que houve sim simulação no contrato de assessoria existente entre o contribuinte e a JD, com pagamentos sem a efetiva prestação dos serviços.

26. Os pagamentos efetuados a terceiros e sem comprovada a causa estão sujeitos à alíquota de 35% do IRRF, quando não for apurada a operação ou a sua causa, nos termos do artigo 674, § 1º do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999). Sendo assim, estão sujeitos a essa tributação os citados pagamentos à JD Assessoria e Consultoria Ltda., à São Conrado Táxi Aéreo Ltda., e aqueles feitos em razão das despesas de viagens glosadas e aquelas sem qualquer comprovação vinculadas ao centro de custos “Relações Institucionais”..

27. Já da análise do Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur do contribuinte, ficou constatado que o contribuinte reduziu as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas aos anos calendário de 2012, 2013 e 2014 com as exclusões de Provisões de Depreciação, o que está em desacordo com o artigo 21 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, porquanto este dispositivo autoriza somente exclusões de provisões para o pagamento de férias de empregados, 13º salário e para devedores duvidosos. Questionado a respeito dessa irregularidade, o contribuinte apresentou como justificativa o fato de que essas exclusões de provisões para depreciação no Lalur foram feitas com amparo no art. 57, §15º da Lei nº 4.506/64, com redação dada pela Lei 12.973/14. Todavia, o que se verifica na Escrituração Contábil Digital (ECD) do contribuinte, especificamente na conta contábil de resultado 4172520, é que os encargos foram deduzidos para se chegar ao Lucro do exercício antes das Adições e Exclusões. Consequentemente, essas exclusões de provisões para depreciação no Lalur acarretaram diminuição indevida da base de cálculo do

IRPJ e da CSLL dos anos-calendário de 2012 a 2014, razão pela qual são glosadas nesta ação fiscal.

28. Aplicável ainda a multa de 50% sobre os valores do IRPJ Estimativa e da CSLL Estimativa que deixaram de ser recolhidos, tendo em vista as glosas das despesas e exclusões efetuadas pela fiscalização, nos termos do disposto nos Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

MULTA QUALIFICADA

De fato, as constatações feitas pela Equipe Especial de Fiscalização demonstram sem sombra de dúvidas que houve simulação no contrato de prestação de serviços entre a EMS e a JD Assessoria e Consultoria Ltda., com pagamentos sem causa no período de 60 (sessenta) meses, implicando na dedução indevida de despesas e consequentemente em apuração a menor do IRPJ e da CSL, evidenciando a vontade deliberada do contribuinte de ocultar do fisco os verdadeiros montantes dos impostos e das contribuições realmente devidos, o que impõe a aplicação da multa qualificada, nos termos dos artigos 256 e 957, inciso II, do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda).

Também implicam na qualificação da multa as deduções reiteradas de valores vultuosos de dispêndios com serviços de táxi aéreo (R\$ 7.845.490,30 em 2011, R\$ 11.122.578,91 em 2012, R\$ 16.990.439,91 em 2013, e R\$ 5.269.764,740 em 2014), porquanto evidente a intenção de impedir que o fisco tome conhecimento quando, como, onde e por quem foram utilizados e se em atividades intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização dos produtos da empresa (artigo 25, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996).

[...]

RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA

A prática, em tese, de Crime Contra a Ordem Tributária, implica na responsabilização dos administradores da empresa, pelas seguintes condutas que caracterizam infração à Lei (artigos 124, 128 e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional):

*Sr. **LUIZ CARLOS BORGONOV**, CPF nº 504.486.688-15, Diretor Presidente, com domicílio fiscal na rua Manila, nº 533, Parque Novo Oratório, Santo André, SP, CEP 09250-430, responsável pela “contratação” e pagamentos à JD Assessoria e Consultoria Ltda., bem como pelos pagamentos reiterados e milionários pelos serviços de táxi aéreo à empresa São Conrado Táxi Aéreo Ltda., sem comprovação de que estão intrinsecamente relacionados às atividades de industrialização ou comercialização do contribuinte fiscalizado;*

*Sr. **ISRAEL DOMINGOS BACAS**, CPF nº 048.348.648-55, Diretor Vice-Presidente, com domicílio fiscal na rua Coimbra, nº 92, Resid Jd Tripoli, Americana, SP, CEP 13478-880, responsável pela “contratação” e pagamentos à JD Assessoria e Consultoria Ltda., bem como pelos pagamentos reiterados e milionários pelos serviços de táxi aéreo à empresa São*

Conrado Táxi Aéreo Ltda., sem comprovação de que estão intrinsecamente relacionados às atividades de industrialização ou comercialização do contribuinte fiscalizado;

Sr. LUIZ FERNANDO BARBOSA DOS SANTOS, CPF nº 490.949.120-15, Diretor de Relações Institucionais, com domicílio fiscal na rua Aristides Perini, nº 133, Condomínio Okinawa, Parque Brasil 500, Paulínia, SP, CEP 13140-000, pela co-participação e gestão do contrato simulado com a JD Assessoria e Consultoria Ltda., conduta essa demonstrada principalmente por suas assinaturas nos aditivos desse contrato.

DOS AUTOS DE INFRAÇÃO – Lucro real Anual

Auto de Infração IRPJ

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
IMPOSTO	Cod. Receita Darf 2917	Valor 23.518.225,95
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2017)		Valor 10.441.721,91
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 26.606.470,76
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cod. Receita Darf 1632	Valor 9.153.575,80
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 69.719.994,42
Valor por Extensão		
SESSENTA E NOVE MILHÕES, SETECENTOS E DEZENOVE MIL, NOVECIENTOS E NOVENTA E QUATRO REAIS E QUARENTA E DOIS CENTAVOS		

Infrações apontadas:

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS

Despesas não necessárias contabilizadas e pagas relativas a serviços de táxi aéreo sem a identificação de como, quando, onde e por quem foram utilizados, apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

Fatos geradores mensais de 31/01/2011 a 30/11/2014 – Multa de 150%

Despesas de viagens não necessárias apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

Fatos geradores entre 31/03/2013 a 31/08/2014 – Multa de 75%

Despesas não necessárias com manutenção de aeronaves apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal

Fatos geradores entre 01/03/2013 a 31/12/2014 – Multa de 75%

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO COMPROVADAS

Despesas não comprovadas apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

Fatos geradores entre 31/01/2012 a 31/12/2014 – Multa de 75%

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
INFRAÇÃO: COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS

Contabilização de despesas e correspondentes pagamentos com base em contrato simulado com a empresa JD Assessoria e Consultoria Ltda., conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal anexo.

Fatos geradores entre 31/01/2011 a 31/08/2014 – Multa de 150%

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2012	11.293.454,65	75,00
31/12/2013	8.297.166,40	75,00
31/12/2014	16.595.664,96	75,00

MULTA OU JUROS ISOLADOS
INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Fatos geradores entre 31/10/2012 a 31/12/2014

Auto de Infração CSLI

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Dant 2973	Valor 8.466.561,34
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2017)		Valor 3.759.019,86
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 9.578.329,46
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Dant 1649	Valor 3.295.287,29
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 25.099.197,95
Valor por Extensão		
VINTE E CINCO MILHÕES, NOVENTA E NOVE MIL, CENTO E NOVENTA E SETE REAIS E NOVENTA E CINCO CENTAVOS		
INTIMAÇÃO		

Trata-se de lançamento decorrente, pois são os mesmos fatos geradores e valores então apontados no auto de infração de IRPJ, só variando no caso da Multa Isolada.

Auto de Infração IRRF

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cód. Receita Darf	Valor
IMPOSTO	2932	30.019.622,17
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2017)		15.396.497,87
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		41.757.418,22
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		87.173.538,26
Valor por Estorno		
OITENTA E SETE MILHÕES, CENTO E SETENTA E TRÊS MIL, QUINHENTOS E TRINTA E OITO REAIS E VINTE E SEIS CENTAVOS		
INTIMAÇÃO		

Infrações apontadas:

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - APURAÇÃO REFLEXA
INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS / PAGAMENTOS SEM CAUSA

Contabilização de despesas e correspondentes pagamentos com base em contrato simulado com a empresa JD Assessoria e Consultoria Ltda., conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal anexo.

Fatos geradores entre 31/01/2011 a 31/08/2014 – Multa de 150%

Despesas não necessárias contabilizadas e pagas relativas a serviços de táxi aéreo sem a identificação de como, quando, onde e por quem foram utilizados, apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

Fatos geradores mensais de 31/01/2011 a 30/11/2014 – Multa de 150%

Despesas não comprovadas apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

Fatos geradores entre 31/01/2012 a 31/12/2014 – Multa de 75%

Despesas de viagens não necessárias apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

Fatos geradores entre 01/03/2013 a 31/12/2014 – Multa de 75%

DAS IMPUGNAÇÕES

- fls.2449 a 2576, da EMS S/A;
- segundo decisão da DRJ, não consta impugnação de ISRAEL DOMINGO BACAS;
- fls.3100 a 3141, impugnação de de LUIZ FERNANDO BARBOSA DOS SANTOS;
- fls.3145 a 3184, impugnação de LUIZ CARLOS BORGONOVÍ;

A decisão de primeira instância, consubstanciada no Acórdão de nº 12-104.707 proferido pela 15ª Turma da DRJ/RJO, em sessão de 26 de dezembro de 2018, deu provimento **parcial** às impugnações:

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, ACORDAM os membros da Turma DAR PROVIMENTO PARCIAL às impugnações apresentadas pelo contribuinte EMS S/A e pelos responsáveis solidários, para:

I) Com relação às questões preliminares:

I.a) REJEITAR a arguição de nulidade — Por unanimidade de votos;

I.b) ACOLHER PARCIALMENTE a alegação de decadência, no sentido de só reconhecer a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário em relação ao IRRF, especificamente quanto aos fatos geradores ocorridos até 30/12/2011 — Por unanimidade de votos;

II) Com relação aos Autos de Infração de IRPJ e CSLL:

II.a) MANTER a glosa referente às despesas com serviços de táxi aéreo, REDUZINDO, todavia, a multa de ofício de 150% para 75% — Por unanimidade de votos;

II.b) MANTER a glosa referente às despesas de viagens não necessárias, CONFIRMANDO a aplicação da multa de ofício de 75% - por unanimidade de votos;

II.c) CANCELAR a glosa referente às despesas com manutenção de aeronaves — Por maioria de votos — Vencido o julgador Marcelo Franco de Matos, que votou pela manutenção da glosa, por entender que o contribuinte não logrou comprovar que as aeronaves estavam intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização dos serviços;

II.d) MANTER a glosa referente às despesas não comprovadas, CONFIRMANDO a aplicação da multa de ofício de 75% — Por unanimidade de votos;

II.e) MANTER a glosa referente às despesas vinculadas ao contrato simulado celebrado com a empresa JD Assessoria e Consultoria Ltda, CONFIRMANDO a aplicação da multa de ofício de 150% — Por unanimidade de votos;

II.f) CANCELAR a glosa referente às exclusões de provisões de depreciação — Por unanimidade de votos;

II.g) MANTER PARTE das multas isoladas por falta de recolhimentos de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, ajustando-as às glosas aqui canceladas — Por maioria de votos — Vencido o julgador Marcelo Franco de Matos, que votou pelo cancelamento das referidas multas isoladas, por entender que as mesmas teriam sido absorvidas pelas multas de ofício aqui aplicadas;

III) Com relação ao Auto de Infração de IRRF:

III.a) CANCELAR a parcela da exigência referente aos pagamentos das despesas com serviços de táxi aéreo — Por maioria de votos — Vencido o julgador Marcus Vinicius de Lacerda Amorim (Relator) — O julgador Marcelo Franco de Matos redigirá o voto vencedor quanto a este item;

III.b) CANCELAR a parcela da exigência referente aos pagamentos das despesas de viagens não necessárias — Por unanimidade de votos;

III.c) MANTER a parcela da exigência referente aos pagamentos de despesas não comprovadas, CONFIRMANDO a aplicação da multa de ofício de 75% — Por unanimidade de votos;

III.d) MANTER a parcela da exigência referente aos pagamentos de despesas vinculadas ao contrato simulado celebrado com a empresa JD Assessoria e Consultoria Ltda, CONFIRMANDO a aplicação da multa de ofício de 150% — Por unanimidade de votos;

IV) Com relação aos responsáveis solidários:

IV.a) CONFIRMAR a responsabilidade solidária de LUIZ CARLOS BORGONOVÍ em relação ao crédito tributário mantido, EXCETO quanto à exigência de IRRF referente aos pagamentos de despesas não comprovadas;

IV.b) CONFIRMAR a responsabilidade solidária de ISRAEL DOMINGOS BACAS em relação ao crédito tributário mantido, EXCETO quanto à exigência de IRRF referente aos pagamentos de despesas não comprovadas;

IV.c) CONFIRMAR a responsabilidade solidária de LUIZ FERNANDO BARBOSA DOS SANTOS em relação ao crédito tributário mantido, EXCETO quanto à exigência de IRRF referente aos pagamentos de despesas não comprovadas.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO (INOMINADOS) opostos pela EMS S/A e ISRAEL DOMINGOS BACAS

Conforme Acórdão de nº 12-110.261 proferido pela 15ª Turma da DRJ/RJO, de 11 de setembro de 2019, conheceu-se dos embargos do Responsável Solidário no sentido de se receber a apreciar a impugnação por ele apresentada em 24/11/2017, e:

III) DAR PROVIMENTO PARCIAL à impugnação de fls. 4.214/4.253, no sentido de:

a) RATIFICAR o que ficou decidido no ACÓRDÃO DRJ/RJO nº 12-104.708, de 26/12/2018, com relação aos Autos de Infração de IRPJ, CSLL e IRRF;

b) CONFIRMAR a responsabilidade solidária de ISRAEL DOMINGOS BACAS em relação ao crédito tributário mantido, EXCETO quanto à exigência de IRRF referente aos pagamentos de despesas não comprovadas.

DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

- fls.4262 a 4383, recurso da EMS S/A, no qual, após descrever as autuações, resume o julgamento da DRJ:

1.2. DO JULGAMENTO PROFERIDO PELA E. DRJ/RJO

Resumidamente, com o objetivo de melhor contextualizar os autos à apreciação dos D. Conselheiros, cada item acima detalhado foi julgado conforme adiante seguindo a mesma sequência numérica:

Em sede de preliminares, foram considerados improcedentes os argumentos de nulidade, de acordo com o item I.a) e cancelados parcialmente os lançamentos, apenas sobre os fatos geradores ocorridos anteriormente a 30/12/2011, por ter ocorrido a respectiva decadência dos créditos tributários correspondentes, conforme item I.b) do Acórdão. Em seguida, quanto ao mérito:

- (I) a glosa de despesas operacionais decorrentes da contratação de empresa denominada JD Assessoria e Consultoria Ltda., CNPJ nº 03.008.230/0001-95, foi mantida, no valor original de R\$ 6.600.000,00, acrescida de multa agravada no valor de 150%; perfazendo aproximados R\$ 5.610.000,00. Item II.e) do resultado do Acórdão.*
- (II) a glosa de despesas relativas à serviços de taxi aéreo foi mantida, no valor de R\$ 41.228.273,86, perfazendo um principal de aproximadamente R\$ 14.017.613,11, porém, reduzindo-se a multa de 150% para 75%, de acordo com o item II.a) do Acórdão.*
- (III) a glosa de outras despesas e custos denominadas “despesas de viagens não necessárias” foi mantida, no montante de R\$ 715.134,27, acrescidos de multa de 75%, resultando em um valor supostamente devido de R\$ 425.504,89, de acordo com o item II.b) do Acórdão.*
- (iv) a glosa de despesas não comprovadas no valor de R\$ 7.695.997,87, perfazendo principal de aproximados R\$ 2.616.639,27, acrescidos de multa de 75%, alcançando R\$ 4.579.118,72 foi mantida, de acordo com o item II.d) do Acórdão.*
- (v) a glosa de despesas com a manutenção de aeronave **foi cancelada**, de acordo com o item II.c) do Acórdão.*
- (vi) a glosa de “exclusões indevidas”, em verdade decorrente da exclusão da depreciação relativa às diferenças da contabilidade pelo IFRS e a depreciação admitida pelas autoridades fiscais **foi cancelada**, tendo sido demonstradas por meio de diligência constante dos autos, conforme o item II.f) do Acórdão.*

*Finalmente, foram **mantidas parcialmente** as multas isoladas pelos não recolhimento das estimativas, na parte que em que se considerou absorvidas pelas multas de ofício aplicadas, conforme item II.g) do Acórdão.*

Para fins de IRRF:

*(vii) Foi **mantido** o lançamento quanto aos pagamentos a beneficiários não identificados/pagamentos sem causa cuja despesa no resultado do exercício fora glosada no item (i) acima, tendo sido **confirmada** a aplicação, além da multa cominada anteriormente de 150%, o gross-up decorrente da sua própria indedutibilidade, dobrando assim o seu efeito (bis in idem matemático) à razão de 35%, acrescidos de outra multa de 150%, alcançando assim 300% de multa – as despesas do item (i) acima, aplicando-se-lhe cumulativamente o item (vii), partira do montante de R\$ 5.610.000,00 e alcançou o valor aproximado de R\$ 14.494.615,38 de principal, de acordo com o item III.d) do Acórdão.*

*(viii) foi **cancelado** o lançamento quanto aos pagamentos sem causa/a beneficiário não identificado, em decorrência de supostamente terem sido feitos sem a identificação de como teriam sido utilizados, uma vez demonstrados que*

foram os beneficiários dos pagamentos, estes correlacionadas com o item (ii) acima, conforme item **III.a)** do Acórdão.

(ix) foi **mantido** o lançamento efetuado relativo às “despesas não comprovadas conforme TVF”, no valor de R\$ 7.695.997,87, perfazendo principal de R\$ 4.143.998,85, **confirmando** a aplicação de multa de 75% que, cumuladas com o item (iv) retro alcançam 150%, perfazendo valor aproximado de R\$ 7.251.997,99, que somados ao valor do item (iv) subira para R\$ 11.831.116,71, conforme item **III.c)** do Acórdão.

(x) foi **cancelado** o lançamento de IRRF sobre as “despesas de viagem não necessárias”, uma vez demonstrado nos autos seus beneficiários, correlacionada ao item (iii) retro, de acordo com o item **III.b)** do Acórdão.

Foi **confirmada** a responsabilidade solidária dos Diretores Luiz Carlos Borgonovi, Israel Domingos Bacas e Luiz Fernando Barbosa em relação aos créditos tributários mantidos, **exceto** quanto ao IRRF lançado relativamente ao pagamento de despesas não comprovadas.

Em decorrência do julgamento em epígrafe, portanto, em apertadíssima síntese, o presente Recurso Voluntário referir-se-á aos itens I.a), I.b), II.a), II.b), II.d), II.g), III.c), e III.d) do Acórdão da E. DRJ.

[...]

2.2. DA DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO QUESTIONAR AS DESPESAS INCORRIDAS NO EXERCÍCIO DE 2011 (IRPJ e CSLL)

As autoridades fiscais efetuaram a glosa de diversas despesas, de serviços de taxi aéreo, de manutenção de aeronaves, bem como outras despesas, por meio de auto a que se teve ciência em 25 de outubro de 2017

[...]

Dessa forma, requereu a Recorrente à E. Turma Julgadora que acolhesse a matéria ora arguida e cancelasse a autuação relativa à exclusão, do lucro real e da base de cálculo da CSL do exercício de 2011, ocorrida em 31 de dezembro de 2016, uma vez que o período de apuração desses tributos é anual, e nos termos do art. 150, § 4º, tal período de apuração estaria decaído.

A E. DRJ/RJO houve por bem não reconhecer a decadência nos termos do art. 150, § 4º quanto aos lançamentos em que entendeu que na suposta existência, haveria necessariamente o deslocamento do prazo decadencial em direção ao art. 173, I do CTN, tal como discorrido nos itens **I.a)** e **I.b)** do v. Acórdão.

Nesse sentido, seus argumentos serão adequadamente combatidos doravante, e desde já requer a Recorrente seja reconhecida a decadência quanto aos lançamentos de IRPJ e CSL uma vez que, existindo pagamento antecipado inexistindo dolo, fraude ou simulação, nunca poderia haver o deslocamento do fato gerador como pretendido pelo I. Relator.

2.3. DA DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO QUESTIONAR AS DESPESAS INCORRIDAS NO EXERCÍCIO DE 2011 ATÉ OUTUBRO DE 2012 (IRRF)

*Melhor sorte não deve ter a “dupla tributação”, ou bis in idem, levado a cabo ao fazer incidir o IRRF sobre os mesmos valores, mais, em se tratando de tributo cuja incidência a título de antecipação é mensal, **estarão decaídos todos os lançamentos de janeiro de 2011 a outubro de 2012**, inclusive (lançamento após o 15º dia) na forma do art. 173, I do CTN, considerando que pagamentos de IRRF quando devidos, o que resta claro da leitura do próprio AIIM, em sua página s/n, onde se relacionam todos os valores recolhidos em decorrência das despesas efetuadas.*

[...]

Outrossim, entendeu o I. Relator de forma distinta quanto ao IRRF também.

Primeiramente, o I. Relator apresenta o precedente do STJ no Recurso Especial Nº 973.733/SC que assentou o entendimento de que, comprovada a ocorrência de pagamento antecipado, e inexistindo dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial deve se dar com base no disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, a partir da ocorrência do fato gerador. O referido RE, foi julgado em 12/08/2009 nos termos do art. 543-C do CPC. o que implica, em razão do disposto no PARECER PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013, aprovado pela Portaria MF SN de 02 de julho de 2013, letra "c", na vinculação de seu dispositivo à este órgão de julgamento em cumprimento ao art. 7º da Portaria MF nº 341/2011.

[...]

Em seguida, reconhece que não estaríamos diante da hipótese de ausência de pagamento antecipado. Nesse momento, entende que haveria a decadência parcial dos lançamentos entre 2011 e até outubro de 2012, eis que o lançamento ocorrera em outubro de 2017 quanto ao IR e à CS.

No entanto, ressalva seu entendimento, afirmando que no caso do IRRF o fato gerador é imediato, e por isso não estaria sujeita à antecipação. Adota então o entendimento esposado no Ac. CSRF nº 9202-002.597, no sentido de que o prazo decadencial do IRRF deveria ser contado na forma do art. 173, I do CTN....

[...]

Isso posto, com a devida vênia, temos dois equívocos fundamentais na analogia adotada pelo I. Relator. A primeira, a de que no caso concreto, essa tributação se refere sempre a pagamentos efetuados à pessoa jurídica, logo, não estamos na hipótese de tributação exclusiva. Mas sim, na hipótese de antecipação do imposto devido por aquele contribuinte, cuja responsabilidade se transferiu para a Recorrente.

Assim, o próprio recolhimento é a antecipação.

Poder-se-ia então alegar que não houvera a antecipação (metajurídica), mas disso decorre o segundo equívoco da E.DRJ. Simplesmente porque o que aqui se pretende é um lançamento punitivo, cuja suposta causa decorre do lançamento do IRPJ e da CSLL. Assim, a discussão que ora se trata ocorre no plano da existência, da lógica. Se aqui discorrermos sobre a própria existência do fato gerador do tributo, nunca poderíamos discutir uma suposta antecipação ou não, pois a antecipação apenas ocorre se ocorrer o fato gerador. E a

discussão quanto à possibilidade de cumulação do IRRF sobre uma glosa de despesas é uma discussão sobre a possibilidade de ocorrência desse fato gerador.

Isso posto, refuta-se o primeiro pilar adotado para afastar-se a decadência. Mas não é só.

*O segundo pilar refere-se à ocorrência de dolo, fraude ou simulação que foi, como dito, sustentado pela E. DRJ com base na discussão principal **exclusivamente decorrente** dos pagamentos efetuados à empresa JDAC.*

Como dito anteriormente, outrossim, foram mantidos os lançamentos efetuados nos itens III.a) e III.c), respectivamente decorrentes dos pagamentos efetuados à JDAC, e também por sobre supostas despesas não comprovadas.

Ora, as “despesas não comprovadas” se referiram à despesas de serviços de taxi aéreo, no valor de R\$ 7.485 mil (fls. 2.332 dos autos), ocorridos em 2011. Quanto a esses, a D. DRJ, mesmo mantendo a glosa, reduziu a multa de 150% para 75% porque ? porque entendeu que não houve dolo, fraude, etc., na medida em que afirma o D. Relator que não comunga “do entendimento de que a falta de discriminação na ECD dos centros de custo e sua apresentação à fiscalização seja uma comprovação de dolo”. Ora, essa era a única conduta tipificada pela D.Fiscalização, absolutamente insuficiente para a qualificação na forma dos arts. 71 e 73 da Lei nº 4.302/64.

Assim, não pode o dolo ser o segundo pilar para o afastar do fenômeno decadencial, porque inexistiu dolo.

Finalmente, não encontra amparo em Lei essa tentativa de deslocamento do prazo decadencial do IRRF, eis que assim dispõe a Lei nº 8.981/95 em seu art. 25:

*“Art. 25. A partir de 1º de janeiro de 1995, o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, **será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos**”.*

*Logo, a única conclusão lógica possível é **que inexistente causa do deslocamento da decadência** do art. 150 para o art. 173, I do CTN em decorrência de dolo, fraude ou simulação, portanto, mesmo que houvesse fato gerador desse tributo (o que se admite apenas por amor à argumentação), esse seria devido nos meses de 2011 e até outubro de 2012, logo decaídos estão em outubro de 2017.*

Isso posto, Srs. Conselheiros, ainda que entendam os Srs. possível a ocorrência desse fato gerador cumulado com as glosas de IRPJ e CSL (o que admite-se apenas ad argumentandum, e cujo combate encontra-se no item 2.3 adiante), esses, assim como aquele, devem ter a mesma sorte, qual seja, a decadência, o que desde já o requer.

Quanto à decadência do IRRF sobre os valores supostamente incidentes cumulativamente com a glosa do IRPJ e da CSL sobre os pagamentos feitos à JDAC, caso entendam ocorrido o dolo, não merecem melhor sorte.

Isso porque, como dito pela própria E. DRJ, o fato gerador é o próprio dia de sua ocorrência. Ora, inexistindo período de apuração diário, estabelece a legislação tributária que o seu recolhimento seja feito ao final do mês, sendo

separados os beneficiários por CNPJ ou CPF, e ao final do ano emitida a DIRF para que, a partir dos códigos de recolhimento, sejam tratados nas declarações dos verdadeiros contribuintes como de tributação exclusiva, ou para que possam ser compensados, in casu.

Assim, Srs. Conselheiros, é impossível o raciocínio efetuado, com a devida vênia, de deslocar-se o período de apuração, como desejou o I. Relator, para 1º de janeiro do ano subsequente, mas para o 1º dia do exercício subsequente ao qual ele poderia ser lançado, que no caso do IRRF é, por óbvio, o mês seguinte.

Isso posto, caso mesmo que haja o entendimento pelo dolo por esse E. CARF, isso poderia ocasionar no deslocamento para o 173, I do IRPJ e da CSL, eis que tributos anuais. Mas NUNCA quanto ao IRRF. Isso posto, requer desde já a Recorrente que sejam reconhecidos decaídos os lançamentos de IRRF cumulados à glosa das despesas efetuadas com a JDAC relativas ao IRPJ e à CSL.

Logo, Srs. Conselheiros, considerando ser a matéria relativa à decadência matéria de ordem pública, requer a Recorrente in limine, sem prejuízo dos demais argumentos adiante elencados, o cancelamento do lançamento do IRRF para os períodos de apuração de janeiro de 2011 a outubro de 2012.

Dos Recursos Voluntários dos Responsáveis Solidários

Em fls.4.963 a 5.084, o recurso voluntário de Israel Domingos Bacas.

Em fls. 5.167 a 5.216, o recurso voluntário de Luiz Carlos Borgonovi.

Em fls. 5.219 a 5.269, o recurso voluntário de Luiz Fernando Barbosa dos Santos.

Todos guardam semelhança de alegações e serão comentadas no voto.

É o relatório do essencial.

Voto Vencido

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade dos recursos voluntários, deles tomo conhecimento.

Do Recurso de Ofício

Deve ser conhecido, apesar de o limite à época do julgamento de primeira instância ser inferior ao atual limite de alçada, A exoneração do crédito tributário (IRPJ, CSLL, IRRF e multas correspondentes) supera o atual limite para interposição de recurso de ofício.

Súmula CARF nº 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância

Conforme relatoriado, tivemos arguições de decadência que serão apreciadas inicialmente e conjuntamente com o mérito das infrações postas, em cada auto de infração.

DA DECADÊNCIA

A contribuinte tomou ciência dos lançamentos em **26 de outubro de 2017**.

Para o ano calendário mais antigo, de **2011**, a tributação se deu pelas regras de apuração do lucro real **anual**, logo o fato gerador para o IRPJ e a CSLL ocorreu em 31 de dezembro de 2011.

Manso e pacífico que a contagem do prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do fato gerador, caso tenha havido pagamento do tributo e/ou não tenha existido dolo, fraude ou simulação. Caso contrário, a contagem se dá pelo inciso I do art.173 do CTN.

Então, para a certificação de existência de eventual decadência, necessário de se ver a **natureza** das infrações apontadas relativas ao ano de **2011** e, para tanto, deve-se apreciar o mérito da questão posta no auto de infração e detalhada no Termo de Verificação Fiscal. Daí, veremos que contagem de prazo decadencial deve ser utilizada.

Auto de Infração IRPJ E DE CSLL– ano de 2011

Despesas Não Necessárias: serviços de táxi aéreo – multa de 150%

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte não teria um adequado controle sobre os gastos com serviços de táxi aéreo, não se encontrando datas de viagem, nome de passageiros e motivos e trajetos das viagens.

Nas palavras conclusivas da autoridade autuante:

Entretanto, não se verifica esse mesmo rigor no controle dos gastos milionários com os serviços de táxi aéreo (R\$ 7.845.490,30 em 2011, R\$ 11.122.578,91 em 2012, R\$16.990.439,91 em 2013, e R\$ 5.269.764,740 em 2014), prestados pela empresa São Conrado Táxi Aéreo Ltda., notadamente sobre datas, motivos e trajetos das viagens, nem tampouco passageiros transportados e respectivos cargos na empresa fiscalizada...[...].

Consequentemente, essas elevadas despesas, amparadas somente por notas fiscais de serviços apresentadas pelo contribuinte, que discriminam genericamente “serviços de táxi aéreo”, desacompanhadas de maiores informações, não comprovam que foram utilizadas no interesse direto da produção ou da comercialização, motivo pelo qual são glosadas pela fiscalização, nos termos dos arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 281 e 288 do Decreto nº3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda).

DA MULTA QUALIFICADA

Também implicam na qualificação da multa as deduções reiteradas de valores vultuosos de dispêndios com serviços de táxi aéreo (R\$ 7.845.490,30 em 2011, R\$ 11.122.578,91 em 2012, R\$ 16.990.439,91 em 2013, e R\$ 5.269.764,740 em 2014), porquanto evidente a intenção de impedir que o fisco tome conhecimento quando, como, onde e por quem foram utilizados e se em atividades intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização dos produtos da empresa (artigo 25, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996).

A decisão recorrida manteve a glosa, mas afastou a **qualificação** da multa de ofício, reduzindo-a para seu patamar típico, de 75%:

Eis a sua apreciação, de forma resumida:

Aqui se vê claramente que a fiscalização coloca que a causa (motivo) dos "gastos milionários" não foram comprovados.

Causou estranheza à fiscalização o fato de tais dispêndios não terem sido vinculados na ECD ao centro de custo como ocorreu com menores gastos de viagens, submetidos inclusive à aprovação do Diretor Presidente da empresa.

A fiscalização infere que "...não faria sentido, portanto, que até pequenos dispêndios sejam controlados com grande rigor pela empresa fiscalizada, enquanto que os gastos milionários com serviços de táxi aéreo tenham, aparentemente, tratamento sem grande preocupação de controle quanto a terem sido utilizados no interesse direto das atividades de produção ou comercialização do contribuinte, o que leva à conclusão que a fiscalizada certamente possui os registros de quando, onde, e por quem e por qual motivo foram utilizados, mas optou por não discriminar os verdadeiros centros de custos na Escrituração Contábil Digital (ECD) e não apresentá-los à fiscalização".

Conclui que, "Consequentemente essas elevadas despesas amparadas somente por notas fiscais de serviços apresentadas pelo contribuinte, que discriminam genericamente "serviços de táxi aéreo", desacompanhadas de maiores informações, não comprovam que foram utilizadas no interesse direto da produção ou da comercialização, motivo pelo qual são glosadas pela fiscalização

*No parágrafo 19 é mencionado também que (...)são glosadas pela fiscalização aquelas que, por determinação legal, não podem ser deduzidas (...) referentes aos gastos com táxi em cujos recibos não são citados dados mínimos que demonstrem sua idoneidade, tais como trajeto percorrido, **nome completo e CPF do taxista**. Não assiste, portanto, razão à contribuinte quando argumenta que no TVF a causa dos dispêndios esteja reconhecida pela fiscalização.*

Também entendo ser aplicável a glosa das despesas e concomitantemente a tributação prevista no artigo 61 da Lei 8981/95, conforme o próprio dispositivo legal deixa claro, confira-se:

"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

peessoas 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.”

A incidência prevista no caput, que só menciona beneficiários não identificados, também se aplica aos pagamentos efetuados a terceiros quando não for comprovada a operação (como ocorreu no caso do contrato celebrado entre JDAC e EMS), ou sua causa.

Em tese, este procedimento de glosar as despesas e tributar os pagamentos na forma do artigo 61 da Lei 8.981/95 é irreprochável.

[...]

Os valores milionários pagos à São Conrado Táxi Aéreo Ltda de 2011 a 2014, em um total de R\$ 41.228.273,86, superior ao valor da própria aeronave (R\$ 32.931.066,28), aliado à falta da identificação dos centros de custos a que se relacionam na ECD, à falta de demonstração à fiscalização quando intimada, de quando, onde, por quem e por qual motivo foram utilizados os serviços de táxi aéreo, bem como pela impossibilidade de traçar um elo entre as notas fiscais e alguns documentos trazidos pela contribuinte junto com sua impugnação, me faz concluir que a própria operação e sua causa também não foram comprovados.

Portanto, comungo do mesmo entendimento da fiscalização esposado no TVF, item, 26 (fls. 2331) de que aos pagamentos efetuados a terceiros estão sujeitos à alíquota de 35% do IRRF, quando não for apurada a operação ou a sua causa, nos termos do artigo 674, § 1º do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999). à São Conrado Táxi Aéreo Ltda.

[...]

Portanto, por todo o exposto, correta a glosa das despesas e a tributação dos pagamentos vinculados a elas conforme prevê o parágrafo 1º do artigo 61 da Lei nº 8981/95.

Relativamente à multa de ofício **qualificada**, no ponto, a DRJ não acatou a justificativa da autoridade autuante, promovendo, assim, a sua redução para 75%:

Todavia não comungo do entendimento de que a falta de discriminação na ECD dos centros de custo e sua apresentação à fiscalização seja uma comprovação de dolo. Estamos diante de uma falta de uniformidade na escrituração e , como já me manifestei, causa estranheza em se tratando de valores significativos (A contribuinte dispendeu de 2011 a 2014 o valor total de R\$ 41.228.273,86 superior ao valor da própria aeronave (R\$ 32.931.066,28), Mas é apenas um indício isolado o que não constitui uma prova. Tivessem os documentos trazidos pela contribuinte permitido estabelecer um nexo com as Notas fiscais (e desde que ficasse demonstrado que são operações intrinsecamente ligadas à produção e comercialização), o fato de não ter a

discriminação por centro de custo passaria a ser irrelevante. E, embora a contribuinte não tenha conseguido comprovar as despesas nem a operação, houve pagamento atribuído a elas, o que, a meu ver é um indício de que elas podem ter existido de fato. Aqui se aplica o raciocínio da contribuinte quando argui que ninguém pagaria 100% para lograr uma vantagem de 34% (IRPJ + CSLL). Diferente do caso anteriormente estudado com relação ao contrato de assessoria entre JDAC e EMS, no qual ficou caracterizada uma simulação. Lá houve utilização de documento falso que reduziu a base tributável de IRPJ e CSLL. Aqui faltou a apuração de mais algum elemento que caracterizasse uma intenção deliberada de auferir redução proposital e artificial da base tributável do IRPJ e CSLL para justificar a imposição da penalidade prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Voto, portanto, por cancelar a qualificação da multa sobre a tributação incidente na presente infração.

Da análise: recurso de ofício e recurso voluntário

Concordo com a posição adotada na decisão recorrida, naquilo que se refere à redução da multa de ofício para 75%.

A motivação fiscal da qualificação da multa de ofício que consta no Termo de Verificação Fiscal deveu-se aos valores elevados e reiterados no período de 2011 a 2014.

Entretanto, ocorreu o pagamento e nada foi escondido da fiscalização e a ausência de identificação em específicos centros de custos, isoladamente, não pode servir como elemento suficiente a amparar uma conduta dolosa, como acertadamente concluiu a autoridade julgadora.

A DRJ decidiu pelo afastamento da qualificação da multa de ofício, entretanto, manteve a glosa integral das despesas. Eis o seu voto:

II) Com relação aos Autos de Infração de IRPJ e CSLL:

II.a) MANTER a glosa referente às despesas com serviços de táxi aéreo, REDUZINDO, todavia, a multa de ofício de 150% para 75% — Por unanimidade de votos;

No racional da decisão recorrida, se temos várias infrações apontadas no auto de infração e sendo, pelo menos uma delas contemplada corretamente com multa de 150%, pela presença de **dolo**, as demais, que foram objeto de multa de 75%, seguiriam, nos termos de contagem de prazo decadencial, aquele prazo estabelecido no inciso I do art.173 do CTN.

É o que se pode concluir do voto da autoridade julgadora:

Os fatos geradores de IRPJ e CSLL pela apuração anual, adotada pela contribuinte para o ano calendário de 2011, se aperfeiçoou em 31/12/2011 e o montante devido é apurado sobre um somatório do qual é parte integrante cada uma das infrações constantes da autuação, incluindo as despesas glosadas referente ao transporte de taxi aéreo.. Constatada a presença de dolo em qualquer delas a regra para contagem do prazo decadencial é aquela prevista no inciso I do artigo 173 do CTN.

Como ficou caracterizada fraude no contrato entre JDAC e EMS, para a tributação do IRPJ e CSLL o prazo de cinco anos teve como termo inicial 01/01/2013 e final em 31/12/2017, dentro do prazo quinquenal tendo em vista que a ciência da autuação se deu em 26/10/2017.

Temos, então, que a contagem do prazo decadencial, nesta infração, se efetiva pelo disposto no §4º do artigo 150 do CTN, o seja, o prazo para constituição do crédito tributário deve ser feito no prazo de 5 (cinco) anos contados a partir do fato gerador.

A Recorrente contesta tal posicionamento da decisão recorrida, ou seja, não entende a natureza deste *deslocamento* de um prazo para outro.

Discordo também, *data vênia*, de tal entendimento, mas reconheço que tal posição assumida pela decisão recorrida não é isolada, mas penso diferente.

A natureza de uma infração, reveladora de um comportamento doloso, não pode contaminar todo o período de apuração onde se verificaram a existência de outras infrações de cuja natureza passaram longe de uma conduta dolosa e, por tal razão, estariam contempladas apenas com a multa de ofício típica, de 75%.

Neste ponto, entendo, que com o afastamento da qualificação da multa de ofício, deve ser observada, sim, a existência ou não da decadência, só que agora considerando-se a contagem do prazo decadencial disposto no §4º do artigo 150 do CTN.

É o que se demonstra a seguir.

O fato gerador (caso de lucro real anual) mais antigo da infração sob análise (glosa de despesas com serviços de táxi aéreo) remonta a 31 de dezembro de 2011, então, contados cinco anos após o fato gerador, a constituição de crédito tributário poderia ser efetivada pela Fazenda Nacional até 31 de dezembro de 2016.

Conforme consta nos autos, os lançamentos foram cientificados pela Recorrente em **26 de outubro de 2017**, de modo que ocorreu a **decadência** para os tributos lançados, a título de **IRPJ** e, também, de **CSLL**, em todo o ano de 2011.

Para os demais anos, não ocorreu a decadência.

Do mérito.

Com exceção da decadência ora pontuada, partilho em parte com o voto da decisão recorrida, reproduzido linhas atrás neste tópico e a adoto em parte, como adiante se explica.

No recurso voluntário, **item 3.1.2.2. Da Legítima Contratação dos Serviços de Afretamento de Aeronaves**, a Recorrente, em essência, defende posições semelhantes às aquelas trazidas na Impugnação e que já foram devidamente apreciadas na decisão recorrida.

Acrescento partes do voto, que não estão reproduzidos anteriormente e que contemplam as situações repetidas no recurso voluntário, sem dialogar com o voto dado:

A contribuinte menciona que em torno de 50% das despesas foram "oferecidas" como estaria demonstrado na apuração do Lucro real da companhia e remete à Doc 4 (fls. 2615).

O doc 4 (fls. 2615) é composto por demonstrativos que indicam adições e exclusões que, supostamente, tem por origem o Livro de apuração do Lucro real e da Base da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e só se refere ao ano calendário de 2012. Este Doc 4 é o mesmo documento que consta na aba do LALUR do anexo à resposta à intimação de nº 9

Mas inexplicavelmente o somatório de adições e exclusões são significativamente diferentes do que consta na DIPJ (fls. 1859). A soma das adições na apuração do Lucro real na DIPJ é de R\$ 84.752.143,94 enquanto que o Doc 4 apresenta R\$ 136.431.030,51. O total das exclusões na DIPJ é de R\$ 163.163.838,33 enquanto nos demonstrativos do Doc 4 R\$ 181.908.941,53. Tais valores deveriam ter sido conciliados e indicada a conta específica na qual foram incluídas as alegadas adições. Teriam sido mesmo 50% das despesas com transporte de taxi aéreo adicionadas?. Sem conciliação e demonstração é impossível responder a esta pergunta. E esta comprovação é incumbência da contribuinte, já que a verdade dos fatos alegados deve ser demonstrada.

No processo encontrei na resposta à intimação de nº 9 (fls. 499), anexos V, VI e VII que corresponderiam ao LALUR e LACS referentes aos anos calendário de 2011 a 2013 (fls. 552 a 554) e a EFD relativa a 2014.

As abas denominadas "LALUR" e "BC CSLL" dos ANEXOS V a VII que constituem planilhas que demonstram por conta a composição das adições e exclusões.

[...]

Faltou, como frisei, em primeiro lugar, a contribuinte conciliar os valores das adições e exclusões com os declarados nas DIPJ e EFD e, a seguir, identificar da conta 4154050 SERVIÇOS DE TERCEIROS - RJ quais foram os valores atribuídos às despesas com transporte de taxi aéreo e em qual montante "em torno 50%" ocorreram as adições.

Entendo que a conciliação foi trazida no recurso voluntário (docs.34 a 36), deste modo de se considerar somente a glosa de 50% das referidas despesas.

Conclusão

Neste item, portanto, nego provimento ao recurso de ofício e dou provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência do lançamento do IRPJ e da CSLL relativo ao ano calendário de **2011** e para afastar a glosa de 50% das despesas com afretamento de serviços aéreos, anos de 2012, 2013 e 2014.

Auto de Infração IRPJ e de CSLL

Despesas Não Necessárias: despesas de viagens – multa de 75%

A decisão recorrida manteve a glosa das despesas de viagens não necessárias.

Reproduzo o voto da decisão recorrida:

INFRAÇÃO DESPESAS DE VIAGEM NÃO NECESSÁRIAS

Conforme TVF foram glosadas despesas de viagens que, por determinação legal, não podem ser deduzidas como é o caso dos gastos com alimentação do Sr. Luiz Fernando Barbosa dos Santos, Diretor de Relações Institucionais, face à vedação expressa contida no artigo 26 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, e ainda as referentes aos gastos com táxi em cujos recibos não são citados dados mínimos que demonstrem sua idoneidade, tais como trajeto percorrido, nome completo e CPF do taxista, e com artigos com características de brindes ou de uso pessoal (canetas Montblanc, roupas e acessórios de grife de luxo, vários Iphones e outros produtos da marca Apple).

A contribuinte com relação a esta infração fez alegações esparsas em sua impugnação como as que seguem:

A despesa deixaria de ser considerada mera liberalidade se o almoço no restaurante de primeira categoria fosse com um diretor, e não com um vendedor da empresa?

Ou até mesmo, seria esta despesa dedutível caso fosse adicionada mensalmente no salário do vendedor os gastos necessários para cobrir tais despesas? Se a questão for somente incluir no salário do vendedor, o que se discute não é necessidade da despesa, mas dado uma maior necessidade de arrecadação aquele mesmo evento tornou-se necessário. Certamente incompatível com qualquer sistema lógico!

Certamente há 40 anos atrás alguém poderia questionar a despesa com celulares, comunicação televisiva, gastos com computadores e outros com que o tempo faz tal questionamento próximo ao ridículo. Assim pode-se concluir que até o tempo influencia fortemente na determinação daquilo que é ou não necessário para uma empresa.

A doutrina, em sua maioria acompanhada de precedentes jurisprudenciais, afirma ser o fisco incompetente para determinar sobre a oportunidade ou conveniência das despesas registradas pelas empresas, cabendo tão somente aos membros desta (de sua administração) a gerencia de seus empreendimentos.

Em princípio, há uma presunção de que os gestores da empresa, salvo no caso de dolo, fraude ou simulação, não apropriam despesas inexistentes ou desnecessárias a manutenção da fonte produtora da sociedade empresária ou que não sejam, de alguma forma, relacionadas a sua atividade.

Passo a me pronunciar.

As argumentações da contribuinte demonstram que ela se insurge contra o que determina a própria legislação.

Esta claro na descrição dos fatos que foram glosadas despesas relacionadas às viagens do diretor de relações institucionais, Sr. Luiz Fernando Barbosa dos Santos, seja por expressa vedação legal, como alimentação e brindes, seja pela documentação sem dados mínimos que demonstrem sua autenticidade, como os

referentes aos recibos de taxi sem o trajeto percorrido, bem como o nº do CPF e nome completo do Taxista

O mencionado artigo 26 da IN SRF nº 11/96 (que tem por base legal o inciso IV do artigo 13 da Lei 8.249/96 assim determina:

“Art. 26. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro é vedada a dedução de despesas com a alimentação de sócios, acionistas e administradores.”

Quanto às despesas com brindes a vedação consta no inciso V ao indigitado artigo 13, in verbis:

“Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964

.....
VII - das despesas com brindes.”

A composição destas despesas de viagens estão nos DOC 13.1 e seguintes apresentados em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 12 , dos quais já analisamos a documentação do que consta às fls. 788. Constata-se que, além de alimentação para diretor Luiz Fernando Barbosa dos Santos , há gastos que demonstram mera liberalidade como vestuário (fls 798), bolsas (fls. 801, 806), Caneta Mont Blanc (fls 807).

Assim, considerando que as argumentos sustentados pela contribuinte ficaram adstritos a generalidades e insurgência ao que consta na legislação, voto por manter sem reparos a glosa das despesas com as viagens não necessárias.

Em seu recurso voluntário, a recorrente discorre longamente e de maneira **genérica**, sobre o que seria uma despesa necessária, norma e usual (item 3.3.1 Das Condições Gerais para a Dedutibilidade das Despesas, item 3.4.1. Do Critério Geral de Dedutibilidade dos Custos e Despesas, item 3.4.2. Das Despesas Normais e Usuais), citando o art.299 do RIR/99, que o fato de ter incorrido em pagamento já seria suficiente à efetividade da despesa, transcreve doutrina e conceitos de despesas, Comitê de Pronunciamento Contábeis – CPC, ou seja, tudo de maneira bem genérica, como fizera na Impugnação, adequado aos conceitos expostos, mas, novamente, no ponto, esquia-se de responder ou dialogar com a decisão recorrida, a qual ratificou a conclusão fiscal específica a um grupo de despesas então vedadas por determinação legal.

Eis a autoridade autuante:

19. No que se refere às despesas de viagens, para as quais foram apresentados comprovantes, são glosadas pela fiscalização aquelas que, por determinação legal, não podem ser deduzidas, como é o caso dos gastos com alimentação do Sr. Luiz Fernando Barbosa dos Santos, Diretor de Relações Institucionais, face à vedação expressa contida no artigo 26 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, e ainda as referentes aos gastos com táxi em cujos recibos não são citados dados mínimos que demonstrem sua idoneidade, tais como trajeto percorrido, nome completo e CPF do taxista, e com artigos com

características de brindes ou de uso pessoal (canetas Montblanc, roupas e acessórios de grife de luxo, vários Iphones e outros produtos da marca Apple).

Mantenho o voto da decisão recorrida, supra reproduzido, não havendo nenhum elemento novo no recurso voluntário, pelo contrário, repete as alegações da impugnação, pouco acrescentando que merecesse qualquer comentário, pois todas passam ao largo do que apontou a autoridade autuante.

Conclusão

Neste item, nego provimento ao recurso voluntário

Auto de Infração IRPJ e CSLL

Despesas Não Necessárias: manutenção de aeronaves – multa de 75%

Eis o relato da autoridade autuante;

20. Quanto aos gastos com manutenção de aeronaves, igualmente são glosadas pela fiscalização, tendo em vista que a IN SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, no artigo 21, parágrafo único, não relaciona esse meio de transporte na relação exaustiva de veículos que são considerados como intrinsecamente relacionados à produção ou comercialização de bens ou serviços para efeitos de dedutibilidade de despesas.

A decisão recorrida cancelou a glosa das despesas com manutenção de aeronaves.

Eis seu voto:

Pelo dispositivo mencionado no TVF (artigo 21 da IN SRF nº 11/1996), facilmente se constata que não corresponde ao que trata das deduções vedadas porque:

a) o artigo 21 da IN SRF nº 11/1996 não possui parágrafo único como mencionado no TVF e,

b) trata de provisões e não meios de transporte considerados intrinsecamente relacionados à produção ou comercialização de bens e serviços.

A própria contribuinte ao citar o artigo 25, que acertadamente considerou aquele que se amoldava à autuação, equivocou-se ao mencionar IN 21/96 e não 11/96. Erro escusável e de fácil constatação, provavelmente mero lapso de digitação, como foi o equívoco da fiscalização.

Ou seja, nada houve que impeça ou dificulte de forma insanável o conhecimento da correlação dos fatos com as disposições do ato normativo!

A demonstração do porquê das despesas serem consideradas indedutíveis já foi explicitado no TVF, qual seja, no entendimento do autuante as aeronaves não estariam relacionadas no parágrafo único do artigo 25 da IN SRF nº 11/96 como um veículo intrinsecamente relacionado com produção ou comercialização.

Por esta razão, durante a fiscalização, não houve nenhuma intimação que perquirisse em que atividades tais aeronaves foram utilizadas pois, bastou não constar da relação prevista no citado dispositivo, considerada uma relação exaustiva.

A legislação do imposto de renda sempre buscou enfatizar que o IR incide sobre o lucro líquido do período ajustado por adições e exclusões (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º). Essas adições e exclusões que diferenciam o lucro líquido do lucro líquido tributável., No caso das adições o legislador incluiu aqueles dispêndios estranhos ao objeto social da empresa e que indevidamente poderia estar reduzindo a base tributável de IRPJ e CSLL.

Daí o artigo 299 do RIR/99, cuja base legal é o artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 definir que :

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

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

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

[...]

A necessidade da despesa é um conceito sabidamente aberto, traduzindo cláusula geral, devendo ser avaliado em comunhão com os atributos da usualidade, da essencialidade e da normalidade no momento da admissão da dedução das despesas, Visando preservar o lucro tributável de fatos que , pela sua natureza, não estivessem associados às operações da empresa mas que configurassem apenas liberalidades de seus controladores ou administradores. vários pareceres normativos foram editados , como oos CST nºs 108/72, 643/71 e 864/71. Com o advento da Lei nº 9.249/95 houve uma restrição expressiva quanto à admissão das despesas que promoveu uma redução do espectro de dedutibilidade.O próprio caput do artigo 13 já indica essa nova senda :

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964

Ou seja, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/1964, ou seja, independentemente de ser considerada uma despesa necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora são vedadas as seguintes deduções:

.....

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens

móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

O Artigo 13 da Lei nº 9.249/95 criou indedutibilidades de despesas de amplo espectro mas enfatizando que as intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização dos bens ou serviços são dedutíveis.

Para normatizar as determinações da Lei nº 9.249/95 foi editada a IN SRF nº 11/96 que, especificamente no artigo 25, que serviu de base à autuação, assim dispõe:

Art. 25. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro é vedada a dedução:

I - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

II - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Parágrafo único. Consideram-se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização:

- a) Os bens móveis e imóveis utilizados no desempenho das atividades de contabilidade ;*
- b) Os bens imóveis utilizados como estabelecimento da administração;*
- c) os bens móveis utilizados nas atividades operacionais, instalados em estabelecimento da empresa;*
- d) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, utilizados no transporte de mercadorias e produtos adquiridos para revenda, de matéria-prima, produtos intermediários e de embalagem aplicados na produção;*
- e) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados pelos cobradores, compradores e vendedores nas atividades de cobrança, compra e venda;*
- f) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados nas entregas de mercadorias e produtos vendidos;*
- g) os veículos de transporte coletivo de empregados;*
- h) os bens móveis e imóveis utilizados em pesquisa e desenvolvimento de produtos ou processos;*
- i) os bens móveis e imóveis próprios, locados pela pessoa jurídica que tenha a locação como objeto de sua atividade;*

j) os bens móveis e imóveis objeto de arrendamento mercantil nos termos da Lei nº 6.099, de 1974, pela pessoa jurídica arrendadora;

l) os veículos utilizados na prestação de serviços de vigilância móvel, pela pessoa jurídica que tenha por objeto essa espécie de atividade.

Observe-se que o inciso II do transcrito artigo 25 tem idêntica redação do artigo 13 da Lei nº 9.249/95 e que, nesse diploma legal, inexistem quaisquer relação de bens ou veículos que devam ser considerados intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização.

É cediço que um parágrafo visa completar o sentido de um artigo e também abrir exceções ao que dispõe seu caput ao qual se liga intimamente. Constitui objeto do parágrafo o conjunto de pormenores ou preceitos necessários à perfeita inteligência do artigo.

[...]

Sem dúvida, se admitirmos que a relação de itens que são considerados intrinsecamente ligados à produção e comercialização de bens e serviços são somente aqueles que estão previstos no parágrafo único do artigo 25, estamos, a contrario sensu, descartando considerar quaisquer outros que estivessem nesta mesma condição, o que não está previsto nem no inciso II do artigo 25 que tem idêntica dicção do inciso III do artigo 13 da Lei nº 9.249/95.

O que ambos dispositivos preveem é que são vedadas dedução **de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.**

Se for entendido que a lista do parágrafo único do artigo 25 é exaustiva teríamos que admitir, citando um exemplo trazido pela autada, que despesas com manutenção, depreciação, reparo, conservação e quaisquer outros gastos com aeronaves em uma empresa dedicada a transporte aéreo não poderiam ser deduzidas para efeito de cálculo do IRPJ e CSLL!! É evidente que neste caso são despesas necessárias, usuais e normais na atividade desenvolvida pela empresa e que haveria majoração de base de cálculo por conta apenas das disposições da IN SRF nº 11/96, o que é vedado pelo artigo 97,II, § 1º do CTN.

Portanto, a melhor exegese me leva a interpretar que o legislador infralegal buscou dar segurança jurídica aos contribuintes excetuando determinados bens e veículos que gozam de presunção de estar intrinsecamente relacionados com a produção e comercialização, não necessitando de comprovações outras que não sua própria existência.

Considerando que o embasamento da autuação da glosa de despesas com aeronaves foi a falta da indicação deste veículo no parágrafo único do artigo 25 da IN SRF nº 11/96 como meio de transporte intrinsecamente ligado à produção e comercialização de bens ou serviços, voto por cancelá-la.

Creio que foi bem abordado pela decisão recorrida, de forma que acato seu posicionamento e, no ponto, nego provimento ao recurso de ofício.

Auto de Infração IRPJ e CSLL**Despesas Não Comprovadas: multa de 75%**

Eis a posição da autoridade fiscal:

21. Outras despesas relacionadas ao centro de custos "Relações Institucionais", mesmo intimado e reintimado, e apesar das várias dilações de prazos concedidas, o contribuinte não as comprovou, sendo assim glosadas.

A decisão recorrida manteve a glosa das despesas.

Eis seu voto:

DESPESAS NÃO COMPROVADAS

Conforme TVF, trata-se de outras despesas relacionadas ao centro de custo "Relações Institucionais" para as quais nada foi comprovado, mesmo após reiteradas intimações e dilação de prazo (parágrafo 21, fls. 2328).

A contribuinte argui que houve menção a vários artigos do RIR/99 mas só pode defender-se na forma do artigo 299, pois se o fizesse quanto aos demais dispositivos sua impugnação resultaria em material técnico de ciências contábeis já que os dispositivos indicados referem-se à técnica de apuração do Lucro Real a partir da contabilidade. (fls. 2498 penúltimo parágrafo)

Em seguida passa a discorrer sobre as condições gerais para a dedutibilidade das despesas (fls. 2499), conceito de gastos (fls. 2501), despesas normais e usuais (fls 2518).

Passo a me manifestar.

Embora desejável ter no enquadramento legal os dispositivos específicos aplicáveis ao fato impositivo, a indicação de artigos impertinentes não traz consequências insanáveis quando a descrição dos fatos é precisa.

Neste sentido a jurisprudência administrativa é pacífica, confira-se:

[...]

No caso examinado a descrição da infração é muito simples, trata-se de falta de comprovação documental das despesas relacionadas ao centro de custo denominado ""Relações Institucionais", não se desincumbindo a contribuinte de fazê-lo nem durante a fiscalização nem com a entrega da impugnação.

Daí não ser de proveito para a impugnante, neste caso, tecer comentários quanto aos conceitos de normalidade e usualidade das despesas, gastos e condições gerais para sua dedutibilidade, já que uma despesa não comprovada sequer pode ser apreciada nesses requisitos.

Voto, por conseguinte, em manter sem reparos a glosa das despesas por falta de comprovação.

O recurso voluntário remete aos textos pertinentes às glosas anteriores, ou seja, o mesmo roteiro sem enfrentamento **específico** das despesas glosadas, de forma que não há reparos a fazer na decisão recorrida.

Conclusão

É o voto, no ponto, por negar provimento ao recurso voluntário.

Auto de Infração - IRPJ e CSLL

Comprovação Inidônea de Despesas: pagamentos com base em contrato simulado – multa de 150%

Eis o relato da autoridade fiscal, conforme TVF:

24. O CASO JOSÉ DIRCEU

A Equipe Especial de Fiscalização 210512 da Coordenação-Geral de Fiscalização que atuou na Operação Lava-Jato, em ação fiscal realizada na empresa JD Assessoria e Consultoria Ltda., CNPJ nº 03.008.230/0001-95, utilizada pelo ex-Ministro José Dirceu de Oliveira e Silva, CPF nº 033.620.088-95, na prática de crimes de Corrupção Passiva, Lavagem de Capitais e Organização Criminosa, conforme já condenado na Ação Penal 504524184.2015.4.04.7000/PR, apurou transações dessa pessoa jurídica com a EMS, relatando o que segue transcrito:

“c) Como consta do Relatório de Análise nº 066/2015 – SPEA/PGR, a JD ASSESSORIA figurou como destinatária de valores milionários de empresas de áreas diversas, algumas das quais receberam recursos públicos, inclusive federais, como EMS S/A (R\$8.446.500,00), Não é razoável considerar a hipótese de existir uma empresa de consultoria que pudesse prestar este tipo de serviço a tão distintas áreas, mormente quando se tem em vista que recebeu pagamentos por serviços de caráter personalíssimo, mesmo após JOSE DIRCEU, o suposto “consultor”, ter sido condenado em ação penal por corrupção (AP 470 - “Mensalão”) e, até mesmo, após ter sido preso em razão desta condenação;

(...)

7.9 – EMS S/A (fls. 2105/2107)

Em sua resposta, datada de 24/03/2016, apresentou cópia do contrato de prestação de serviços firmado no dia 27/07/2009, bem como dos aditivos firmados em 07/06/2010, 08/06/2011, 06/06/2012 e 14/06/2013 (DOC 2, anexo à resposta – fls. 2108/2153).

[...]

Com as prorrogações anuais, o referido contrato perdurou por 60 (sessenta) meses (CINCO ANOS), abrangendo, inclusive, um período em que o consultor José Dirceu encontrava-se preso, por ter sido condenado pelo STF, pelo crime de corrupção, no processo do mensalão (José Dirceu foi preso em novembro de 2013 e permaneceu até novembro de 2014).

Portanto, nesse período de **CINCO ANOS** a **EMS** efetuou **60** (sessenta) pagamentos à **JDAC**, no valor de **R\$150.000,00** cada, no montante de **R\$9.000.000,00 (NOVE MILHÕES DE REAIS)**. Tratou-se, realmente, de um grande dispêndio.

Quanto à comprovação da efetiva prestação de serviços, a **EMS** informou que todos os serviços foram prestados de forma presencial, através de diversas reuniões realizadas com funcionários da contratada, onde a empresa recebia as recomendações de análise de potenciais negócios. Essas recomendações eram direcionadas às áreas responsáveis: novos negócios e estratégia de mercado. Desta Consultoria dois importantes projetos seguiram adiante, resultando em reuniões, viagens, projetos, troca de e-mails, etc., sendo eles: (i) **Projeto Cuba**; (ii) **Projeto Portugal**.

[...]

Entretanto, não apresentou qualquer comprovante da efetiva prestação de serviços por parte da empresa **JDAC**. Tendo em vista o longo período de contrato (**CINCO ANOS**) e o vultoso gasto efetuado pela **EMS (NOVE MILHÕES DE REAIS)**, seria natural que a consultoria produzisse estudos, relatórios, etc.

Aliás, verificamos, na cópia do Estatuto Social encaminhada pela intimada, em seu artigo 10, parágrafo 7º, alínea “vi”, que compete à Diretoria “efetuar investimentos e a contratação de quaisquer negócios, compromissos, serviços e aquisição de bens em nome da Companhia cujo valor não ultrapasse **R\$ 100.000,00 (cem mil reais)** sendo que, as contratações acima desse valor dependerão de aprovação prévia da Assembleia Geral, consignada em ata”.

[...]

A seguir as respostas à várias solicitações de esclarecimentos, conforme TVF:

Em resposta, a **EMS** apresentou os seguintes esclarecimentos (fls. 2220/2225):

1 – Argumentou que por deliberação dos acionistas a formalidade de aprovação prévia da Assembleia Geral somente é realizada para obtenção de investimentos ou empréstimos que onerem ou comprometam a sociedade e que a contratação da **JDAC** se deu por solicitação do Diretor Institucional e “gestor” do referido contrato, Luiz Fernando Barbosa.

Esse argumento não procede, pois, conforme demonstramos, o Estatuto Social da **EMS**, em seu artigo 10, parágrafo 7º, alínea “vi”, exige a aprovação prévia da Assembleia Geral para “**a contratação de quaisquer negócios, compromissos, serviços e aquisição de bens em nome da Companhia**” de valor superior a **R\$ 100.000,00** e não somente para obtenção de investimentos ou empréstimos que onerem ou comprometam a sociedade, conforme argumentou.

2 – Afirmou que as reuniões foram realizadas em hotéis e restaurantes de São Paulo e Brasília e que, em uma única oportunidade, **JOSÉ DIRCEU** recebeu o Sr. Luiz Fernando em seu escritório (sede da **JDAC**) e outra em

sua casa em Vinhedo. Quem participava das reuniões pela **EMS** era o gestor do contrato, Luiz Fernando Barbosa. Pela **JDAC** quem participava era **JOSÉ DIRCEU** e outro profissional indicado por ele, Sr. **Luiz Carlos da Rocha Gaspar**.

(...)

Com relação aos itens 3, 4 e 5 da intimação, informou que em fevereiro de 2009 a **EMS** teve um primeiro contato com o Sr. **Luiz Carlos da Rocha Gaspar**, que mostrou possuir diversos contatos no exterior e que poderia apoiar o Grupo **EMS** em sua estratégia de crescimento. (...) A partir de então iniciou tratativas com o laboratório farmacêutico Heber Biotec, de CUBA, visando uma parceria comercial, que não deu certo.

Em maio de 2012 surgiu a perspectiva de um negócio em **Portugal** (“Projeto Águas de Portugal”) e o Sr. **GASPAR** levou o representante da **EMS** às cidades de Porto e Coimbra, o que seria uma prova cabal da participação dele nesse negócio. Todavia, esse projeto não foi implementado pelo governo português até o momento.

Entretanto, verificamos que nenhum desses negócios menciona a participação da **JDAC** ou do fiscalizado.

Com relação ao fato de ter mantido o contrato de prestação de serviços de assessoria e consultoria com **JOSÉ DIRCEU** mesmo após ele ter sido preso, argumentou que apenas cumpriu a sua obrigação contratual até a conclusão do aditivo vigente até julho de 2014.

Todavia, esse argumento também não procede, uma vez que o contrato previa, em sua cláusula 7ª, que ele poderia ser rescindido caso qualquer das partes não cumprisse suas obrigações e a cláusula 8ª dispunha que o contrato poderia ser denunciado com aviso prévio de 30 dias.

Note-se que contrato com a **JDAC** foi firmado em **julho de 2009** e também foi mantido por **CINCO ANOS**, apesar de não ter sido comprovado qualquer serviço prestado nesse período.

Portanto, restou comprovado que os serviços contratados não foram prestados e, portanto, o contrato firmado entre as empresas **JDAC** e **EMS** também foi simulado, uma vez que o mesmo contém declarações e cláusulas não verdadeiras.”

25. Diante do relatado, esta fiscalização está alinhada com a conclusão da Equipe Especial de Fiscalização, isto é, de que houve sim simulação no contrato de assessoria existente entre o contribuinte e a **JD**, com pagamentos sem a efetiva prestação dos serviços.

26. Os pagamentos efetuados a terceiros e sem comprovada a causa estão sujeitos à alíquota de 35% do IRRF, quando não for apurada a operação ou a sua causa, nos termos do artigo 674, § 1º do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999). Sendo assim, estão sujeitos a essa tributação os citados pagamentos à **JD Assessoria e Consultoria Ltda.**, à **São Conrado Táxi Aéreo Ltda.**, e aqueles feitos em razão das despesas de viagens

glosadas e aquelas sem qualquer comprovação vinculadas ao centro de custos “Relações Institucionais”..

Da análise da Impugnação apresentada, assim se manifestou a **decisão recorrida**:

Passo a me manifestar.

Baseou-se, portanto, a fiscalização no relatório elaborado pela Equipe especial de Fiscalização 210512 da Coordenação-Geral, selecionando os pontos que foram considerados os mais relevantes.

Trata-se de utilização de prova emprestada.

De forma subsidiária aplica-se ao Processo administrativo Fiscal o que dispõe o artigo 372 do Código de Processo Civil veiculado pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, in verbis:

*Art. 372. O juiz poderá admitir a utilização de prova produzida em outro processo, **atribuindo-lhe o valor que considerar adequado, observado o contraditório.** (grifei)*

Note-se que, respeitado o contraditório, o que implica dar pleno conhecimento à parte do que lhe é imputado para permitir defender-se, não há óbice para que as provas colhidas em determinado processo possam ser trasladadas a outro, visando produzir efeitos em processo distinto.

O contraditório só se inicia quando instaurada a lide, o que ocorre na fase do contencioso, no momento em que a autuada se insurge contra a exação com a entrega da impugnação ao feito. Diferente é na fiscalização, que é procedimento de natureza inquisitorial, inexistindo a obrigatoriedade de dar oportunidade ao investigado de produzir defesa, embora o procedimento de intimar para dar explicações, muitas vezes, acabe por ter esse efeito, em parte. Posso dar como exemplo a intimação feita pela Equipe Especial de Fiscalização após resposta da EMS de que os serviços foram prestados de forma presencial, através de reuniões realizadas com funcionários da JDAC, e que desta consultoria dois importantes projetos seguiram adiante, resultando em reuniões, viagens, projetos, troca de e-mails, etc., sendo eles: (i) Projeto Cuba; (ii) Projeto Portugal. Após esta resposta nova intimação foi encaminhada à EMS para que fosse esclarecido onde e quando essas reuniões foram realizadas, quais os funcionários da JDAC e EMS participaram, e quais foram as recomendações de potenciais negócios recebidas apresentando os respectivos comprovantes. A EMS afirmou que as reuniões foram realizadas em hotéis e restaurantes de São Paulo e Brasília e que, em uma única oportunidade, JOSÉ DIRCEU recebeu o Sr. Luiz Fernando em seu escritório (sede da JDAC) e outra em sua casa em Vinhedo. Quem participava das reuniões pela EMS era o gestor do contrato, Luiz Fernando Barbosa. Pela JDAC quem participava era JOSÉ DIRCEU e outro profissional indicado por ele, Sr. Luiz Carlos da Rocha Gaspar. Houve a informação dada pela EMS de que em fevereiro de 2009 teve um primeiro contato com o Sr. Luiz Carlos da Rocha Gaspar, que mostrou possuir diversos contatos no exterior e que poderia apoiar o Grupo em sua estratégia de crescimento. Informou que a partir de então iniciou tratativas com o laboratório farmacêutico Heber Biotec, de CUBA, visando uma parceria comercial, que não deu certo.

*Também foi informado que em maio de 2012 surgiu a perspectiva de um negócio em **Portugal** (“Projeto Águas de Portugal”) e o Sr. **GASPAR** levou o representante da **EMS** às cidades de Porto e Coimbra, o que seria uma prova cabal da participação dele nesse negócio. Todavia, esse projeto não foi implementado pelo governo português até o momento.*

Vê-se que, pela intimações feitas naquele procedimento fiscal, já houve uma primeira oportunidade de a contribuinte esclarecer e fornecer provas. Esta oportunidade é renovada aqui, podendo trazer novas provas e argumentos porventura não entregues ou feitos anteriormente.

E o valor probante da prova emprestada dependerá de nova apreciação, ficando a critério do julgador formar sua convicção livremente (artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal - (PAF)).

O artigo 371 do CPC menciona:

Art. 371. O juiz apreciará a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as razões da formação de seu convencimento

*Portanto, é válida a prova emprestada e independe de quem a produziu. O que é obrigatório sopesar, no caso de quem julga, é se há elementos suficientes **no presente processo** para caracterizar o ilícito, a conduta antijurídica imputada à contribuinte e fornecer as razões pelas quais houve o convencimento ou não de que as provas são suficientes para embasar os fatos descritos na autuação.*

Para espantar a convicção de que o contrato entre a JDAC e EMS foi simulado é imprescindível provar que houve, de fato, a prestação dos serviços nele pactuada.

È o que passaremos a apreciar.

*Inicialmente, chama a atenção um dispêndio de R\$ 9.000.000,00 não ter sido aprovado por uma AGE conforme prevê o Estatuto Social da Cia, para a contratação de quaisquer negócios, compromissos e **serviços** que ultrapasse R\$ 100.000,00 (art. 10, parágrafo 7º, alínea "vi").*

Alega em sua impugnação que a determinação no estatuto social visa tomada de empréstimos vultosos ou alienação e aquisição de bens móveis a partir de determinado valor que pudessem comprometer a Cia. Dá como exemplo o razão contábil referente ao exercício social de 2014 que apresenta mais de 1000 transações passivas que necessitariam de mais de três assembleias por dia naquele ano.

*Não é bem assim. Não é necessária uma AGE ou AGO **para cada pagamento acima de R\$ 100.000,00, mas para cada negócio acima desse valor, o que é diferente**. Assim não seriam necessárias 60 AGE ou AGO para aprovar cada um dos 60 pagamentos de R\$ 150.000,00 feitos à JDAC mas apenas uma, se não houvessem os aditamentos e estivesse previsto desde o início o valor total de R\$ 9.000.000,00. É o que consta no Estatuto (**contratação de quaisquer negócios**).*

[...]

O ponto levantado de que nenhum dos dois negócios mencionados (tratativas com o laboratório farmacêutico Heber Biotec, de CUBA e "Projeto Águas de Portugal") indica a participação da JDAC ou da EMS, e a ausência de estudos e relatórios quaisquer é relevante.

A contribuinte menciona que a inexistência de evidência da prestação dos serviços é prática recorrente de mercado, pois a transação de compra e venda de empresas é confidencial, seja para proteger uma futura vantagem competitiva, seja por impedimento regulatório, caso uma ou as empresas façam parte do mercado de capitais, reguladas, tenham uma posição dominante de acordo com cada legislação. A elaboração de um relatório, continua, significa identificar tais transações, cuja legislação exige seja apresentada às autoridades de defesa da concorrência previamente, caso haja uma negociação em nível de maturidade tal que já disponham de documentos assinados. Dá como exemplo um modelo "padrão" de mandato concedido a consultores (DOC 14 , fls 2628 a 2631), cuja cláusula de confidencialidade "é extremamente gravosa , justamente para preservar as partes envolvidas".

Apesar destas alegações, não é crível que a proposição de um negócio que envolva a aquisição de uma empresa fosse apenas verbal, sem nenhum registro. O fato do necessário dever de sigilo das partes com relação à tratativas e informações decorrentes do contrato é com relação a terceiros! Compulsando o contrato entre JDAC e EMS, acostado às fls 445 e seguintes, constata-se que a confidencialidade é ligada à revelação a terceiros, ..."de quaisquer dados ou informações de quaisquer natureza das quais as partes tenham tomado conhecimento em virtude da prestação de serviços ora contratada, exceto as necessárias para a consecução dos objetivos dispostos no presente contrato e desde que autorizadas pelas partes".

[...]

Por oportuno, ressalto que a previsão de relatórios neste tipo de assessoria não é um disparate como argui a impugnante. O próprio DOC 14 prevê no item 11, segundo parágrafo que :

[...]

Constata-se que, ao contrário do que argumenta a impugnante, o seu exemplo é farto na menção a relatórios.

*O mesmo ocorre com o DOC 15, (fls 2632 a 2680) trazido pela impugnante também visando demonstrar a existência de contratos de consultoria sem qualquer relatório exigível. Logo na cláusula 2º está expressamente previsto que "As partes farão reuniões em ocasiões escolhidas de comum acordo para discutir o progresso dos serviços e trocar feedback. Independentemente da realização das reuniões mencionadas, a McKinsey apresentará, mensalmente, ao cliente, **relatório de desenvolvimento para controle e análise dos serviços em execução.**"*

[...]

Portanto, apesar do esforço argumentativo da autuada, até pelos seus exemplos fica patente a necessidade de , alguma forma, o expert contratado expor o seu parecer com relação ao escopo do pactuado, seja através de relatório, atas de reuniões, correspondências, propostas de projetos1

E esta é uma incumbência da impugnante, comprovar que os serviços contratados com a JDAC foram efetivamente prestados.

Neste sentido trouxe a contribuinte os DOC 5 a 12 (fls. 2616 a 3048); e DOC 23 , 24 (fls. 2848 a 2947).

Relator CARF: Para poupar uma leitura inútil, os citados documentos, então descritos na decisão recorrida, não guardam, - atestado também pela decisão -, nenhuma relação com a empresa ora sob evidência, ora ilegíveis (DOC 23 - fls. 790, 791, 793, 794, 800, 801, 802, 804, 815, 818, 821, 822, 823, 824 e DOC 24 - fls. 843, 846, 849 , 858 ,859 , 862), alguns referem-se a despesas de vestuário, de material de papelaria e conta de telefone.

É de se ressaltar que só são apresentados comprovantes de algumas viagens e despesas do Sr. LUIZ FERNANDO BARBOSA SANTOS, diretor da EMS, gestor do contrato entre esta pessoa jurídica e JDAC mas para atingir os objetivos do contrato entre JDAC e EMS (fls. 445 a 449), existe a previsão na cláusula 3ª de que a contratante (EMS) deve fornecer passagens aéreas, hospedagens e informações sobre seus objetivos necessários para instruir e orientar a atuação da JDAC. Relativamente às hospedagens e alimentação há a previsão (cláusula 3.4) de que deverão obedecer aos limites corporativos aprovados dentro da política interna da EMS, ou, sua aprovação prévia mediante solicitação e manifestação expressa das partes.

Apenas alguns comprovantes de despesas relacionadas a viagens foram apresentados em nome do gestor do contrato! Se as reuniões em Brasília e São Paulo foram com JOSÉ DIRCEU e Sr. Gaspar era de se esperar que também existissem comprovações de hospedagem, alimentação e despesas aéreas em nome destes, bem como "informações sobre seus objetivos necessários para instruir e orientar a atuação da JDAC" conforme estabelece a cláusula 3ª do contrato de prestação de serviços entre JDAC e EMS.

Ou seja, naqueles cinco anos de vigência do contrato, uma forma de comprovar a prestação dos serviços não só passa pela apresentação de relatórios como também dos comprovantes das despesas de viagens e alimentação ligadas ao contratado (JOSÉ DIRCEU) ou a um preposto seu, bem como registros da promoção dos seminários, etc

Concluo que a documentação apresentada não comprova a prestação dos serviços contratada entre JDAC e EMS.

No recurso voluntário, a empresa traz alegações do tipo que, à época da contratação com a empresa JDAC não pairavam dúvidas sobre o Sr. José Dirceu; que trata-se de uma afronta a sua liberdade de contratar, sendo proibido ao Fisco intervir nas decisões de gestão da empresa; que as autoridades fiscais não poderiam desconstituir um negócio jurídico por pré julgamento; que não teria havido indício de qualquer ato doloso ou simulado no negócio jurídico; que não poderia ser condenada por *prática de ato ilícito por ter contratado com quem não se sabia ilícito*; que contratou esta empresa de consultoria que o Sr. José Dirceu tinha conhecimento de relações governamentais e que com esta empresa obteve oportunidades de negócios em Cuba e Portugal.

Em suas palavras:

Logo, senhores Conselheiros, não é possível aqui afirmar que a contratação da empresa fora uma quimera, mas uma contratação plenamente justificável à época, normal e usual, com um propósito específico – que não demandava qualquer apresentação de relatório de prestação de serviços, pois ações referentes à relações governamentais em prol de uma determinada estratégia perseguida pela Diretoria de Relações Institucionais da companhia, apenas ela podendo falar em seu nome.

[...]

Quanto à obrigatoriedade de relatórios e quanto aos valores envolvidos, a maioria dos consultores não se obrigam a apresenta-los, por algumas razões. Primeiramente a emissão de relatórios pode tornar-se mais expensiva que a substância produzida. Em sequência, muitas vezes há confidencialidade no assessoramento provido, ou mesmo são absolutamente desnecessários.

[...]

Assim, Srs. Conselheiros, exigir da companhia apresentar qualquer relatório nesse sentido é no mínimo ingênuo, no máximo impossível, eis que inexistente, impraticável. E não é isso que caracteriza a necessidade e a usualidade da despesa, como veremos adiante por ocasião dos capítulos relativos ao mérito. Nessa situação, mantida a pretensão punitiva, significará a imposição de pena a contribuinte pelo suposto cometimento de “crime impossível”, o que seria de tamanha ilegalidade.

*Finalmente, os argumentos desfilados no v. Acórdão recorrido afirmam que os documentos são aparentemente lícitos, para ocultar algo ilícito, sem que tenha havido qualquer comprovação da ilicitude documental. Seja por uma declaração de inidoneidade, seja por meio de qualquer demonstração, mesmo que a partir do Inquérito (repita-se, não há processo penal em que figure a Recorrente ou seus Diretores como réus), de que houvera o ilícito. O que existe aqui é uma mera **suposição** de ilicitude dos documentos que suportam a dedução com base nas acusações contra o consultor e NÃO contra a Recorrente e/ou seus diretores – como se absolutamente a totalidade da sua atividade fosse ilegal.*

O fato de que o consultor fora condenado em outra ação penal, SEM QUALQUER RELAÇÃO COM A RECORRENTE NÃO prova que este contrato específico fora simulado. Há que ser provado, pois há inclusive a possibilidade que o réu firmasse contrato com a Recorrente ou com qualquer outro contribuinte inclusive para dar aparência de licitude a outras ações praticadas, essas sim, apenadas em processo específico.

Resumindo, Srs. Conselheiros, o conjunto probatório aqui apresentado pela D. Fiscalização é uma mera suposição, carente de qualquer demonstração de ilegalidade. Imputar ao Recorrente qualquer penalidade consequente contraria não apenas a lei penal, mas principalmente a lei tributária, o que descaracteriza o fato gerador da obrigação tributária no caso concreto.

Primeiramente, de se dizer que a apuração da matéria tributável em questão não foi decorrente da situação delicada do Sr. José Dirceu, e as pertinentes implicações penais.

Conforme relatoriado, no **TVF** vimos que a autoridade fiscal autuante utilizou-se de material colhido e examinado por Equipe Especial de Fiscalização com atuação na Operação Lava-Jato, em ação fiscal realizada na empresa **JDAC**, tendo (aquela) chegado à mesma conclusão da equipe, ou seja, a fiscalização no presente processo utilizou-se desta **prova emprestada** mas fez as suas averiguações próprias e suas intimações à Recorrente, não tendo se limitado apenas à conclusão obtida por aquela Equipe.

A Fiscalização, em sua ação fiscal no presente processo, fez várias intimações à Recorrente e daí obteve a sua conclusão de que o contrato feito com a **JDAC** era **simulado**, feito apenas para repassar valores a esta empresa por motivos outros que não o pactuado no contrato a título de consultoria e estratégia de negócios.

Algumas evidências neste sentido estão ali no **TVF**:

- o objeto do referido contrato segue o padrão dos contratos de prestação de serviços formalizados pela **JDAC**;
- que os serviços prestados pela JDAC teriam sido presenciais, daí teriam saído dois projetos no exterior, em Cuba e Portugal, entretanto “não apresentou qualquer comprovante da efetiva prestação de serviços por parte da empresa JDAC”, mesmo após várias intimações;
- em cinco anos de contrato e a um valor de nove milhões de reais, não se produziu um estudo e ou relatório pertinente ao contrato;
- apresentação de documentos sem qualquer vinculação com a JDAC, conforme mostrado na decisão recorrida;

E no Recurso voluntário permaneceu a mesma situação desde a ação fiscal, ou seja, não se obteve um único documento que pudesse respaldar o negócio pactuado com a empresa JDAC.

De se partilhar da conclusão final da decisão recorrida:

Portanto, estamos diante de uma reunião de eventos atípicos. Uma despesa de R\$ 9.000.000,00 em cinco anos não submetida à aprovação de assembleia de acionistas conforme estatuto da EMS e sem comprovação de que os serviços foram prestados.

DA MULTA QUALIFICADA

Eis o que constou no TVF:

De fato, as constatações feitas pela Equipe Especial de Fiscalização demonstram sem sombra de dúvidas que houve simulação no contrato de prestação de serviços entre a EMS e a JD Assessoria e Consultoria Ltda., com pagamentos sem causa no período de 60 (sessenta) meses, implicando na dedução indevida de despesas e consequentemente em apuração a menor do IRPJ e da CSL, evidenciando a vontade deliberada do contribuinte de ocultar do fisco os verdadeiros montantes dos impostos e das contribuições realmente devidos, o que impõe a aplicação da multa qualificada, nos termos dos artigos

256 e 957, inciso II, do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda).

A decisão recorrida manteve a multa lançada de 150%:

A conduta da contribuinte foi utilizar-se de um contrato falso ou inexato e emitir notas fiscais que não corresponderam ao pactuado logrando suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social, o que está previsto no inciso IV do indigitado dispositivo, confira-se:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

.....
*IV - elaborar, distribuir, fornecer, **emitir** ou **utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato**;*

Tal conduta, dolosa, tipifica uma fraude (artigo 72 da Lei nº 4.502/1964 conforme indicado no TVF (fls. 2332):

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

Não está errada a fiscalização quando diante dessas condutas impôs a multa prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.460/1996, matriz legal do artigo 957, II, do RIR/99 à época dos fatos geradores:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

.....
..

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

No recurso voluntário, a Recorrente tece suas alegações no item **6. Do cancelamento da multa qualificada por aplicação do art.112 do CTN.112**, além de mencionar textos de doutrinadores e julgados do CARF, posições que, em seu entendimento, seriam favoráveis a sua defesa.

O invocado artigo do CTN não socorre a Recorrente.

Neste sentido trago os comentários (excertos) acerca do dispositivo citado, de Vinicius Garcia, Procurador da Fazenda Nacional, na obra já citada neste voto, a **CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO COMENTADOS – SOB A ÓTICA DA FAZENDA NACIONAL**, edição de 2020, de Coordenação Geral de Cláudio Seefelder e Rogério Campos, ambos Procuradores da Fazenda Nacional, com atuação no contencioso tributário (PGFN) e no próprio CARF, e vários Coordenadores Especialistas.

No caso do presente dispositivo, em que se trata de norma sancionatória, invoca-se o brocardo in dubio pro reo, aplicado no direito penal. É importante ressaltar que a dúvida à qual se refere o dispositivo em comento não é quanto à norma em tese. Esta será interpretada conforme as regras usuais. O que se interpretará de forma mais favorável ao acusado são os fatos e o seu enquadramento legal. Esse artigo, portanto, é dirigido à valoração jurídica dos fatos, ou seja, à aplicação da norma jurídica em concreto.

Ademais, o viés interpretativo ditado pela norma ora analisado apenas é cabível em caso de dúvida. Não havendo dúvida, cabe aplicar o direito ao caso concreto como seria de praxe, não havendo que se falar em interpretação mais favorável ao acusado.

Conforme fartamente demonstrado na apreciação da glosa destas despesas, não houve dúvidas quanto aos fatos apontados pela fiscalização no trato da questão posta, reveladores de um comportamento doloso por parte da Recorrente ao confeccionar um contrato de forma **simulada**, sem conseguir apresentar um único documento que atestasse a efetividade da prestação dos serviços então pactuados.

Pontes de Miranda ensina, com muita sabedoria, que “na simulação quer-se o que não aparece e não se quer o que aparece” (in Tratado de Direito Privado).

Conclusão

É o voto, no ponto, negar provimento ao recurso voluntário.

Auto de Infração - IRPJ e CSLL

Exclusões não autorizadas na apuração do lucro real – multa de 75%

Eis o relato fiscal, do TVF:

27. Já da análise do Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur do contribuinte, ficou constatado que o contribuinte reduziu as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas aos anos calendário de 2012, 2013 e 2014 com as exclusões de Provisões de Depreciação, o que está em desacordo com o artigo 21 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, porquanto este dispositivo autoriza somente exclusões de provisões para o pagamento de férias de empregados, 13º salário e para devedores duvidosos. Questionado a respeito dessa irregularidade, o contribuinte apresentou como justificativa o fato de que essas exclusões de provisões para depreciação no Lalur foram feitas com amparo no art. 57, §15º da Lei nº 4.506/64, com redação dada pela Lei 12.973/14. Todavia, o que se verifica na Escrituração Contábil Digital (ECD) do contribuinte, especificamente na conta contábil de resultado 4172520, é que os encargos foram deduzidos para se chegar ao Lucro do exercício antes das

Adições e Exclusões. Consequentemente, essas exclusões de provisões para depreciação no LALUR acarretaram diminuição indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário de 2012 a 2014, razão pela qual são glosadas nesta ação fiscal.

A decisão recorrida cancelou esta infração. Eis suas considerações no voto:

EXCLUSÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE AJUSTADA DA CSLL

*A fiscalização apurou que houve exclusões nos anos-calendário de 2012 a 2014 de Provisões de depreciação, o que foi considerado em desacordo com o artigo 21 da IN SRF nº 11/96. A contribuinte informou ao Fisco que tais exclusões forma feitas com amparo no art. 57, §15º da Lei nº 4.506/64, com redação dada pela Lei 12.973/14. Entretanto foi verificada na ECD que a conta de resultado **4172520** foi deduzida para chegar ao Lucro do exercício antes das adições e exclusões, razão pela qual as exclusões das provisões para depreciação no LALUR foram glosadas por acarretarem diminuição indevida.*

A contribuinte argui que:

a) uma vez intimada (DOC 21) apresentou os valores como justificou a sua existência (DOC 22);

*b) dentro do espectro de alterações trazidas pela Lei nº 12.973/2014, foi ratificado o entendimento, já consagrado pela Receita Federal em seu Parecer Normativo nº 1/2011, que independentemente da depreciação ser reconhecida na contabilidade pelo contribuinte, **este poderá adotar, para fins fiscais, a taxa determinada pela RFB**, desde que: (i) respeitados os limites máximos determinados pela autoridade fiscal (que atualmente acham-se insertos na IN SRF nº 162/1998); e (ii) em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não ultrapasse o valor do custo de aquisição do bem;*

c) os sistemas de processamento eletrônico de dados da EMS calculam a depreciação pela taxa fiscal. Assim ao final do exercício para fins de publicação das demonstrações financeiras e atendimento da auditoria a EMS reverte o excesso de depreciação considerado de acordo com as normas de contabilidade atuais por meio de um lançamento contábil diminuindo o montante da depreciação do ano. Assim a depreciação do ano ficará em resultado tal como exigido pela contabilidade e referidos auditores com base na estimativa de vida útil econômica dos referidos bens, em conformidade com as normas contábeis vigentes notadamente o Pronunciamento Técnico nº 27, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis ("CPC") e aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade ("CFC"), através da NBC TG nº 27, de 04 de agosto de 2009;

d) desta feita, as diferenças entre a depreciação mensurada e registrada conforme as normas contábeis e a depreciação fiscal, cuja dedutibilidade é admitida pela legislação tributária, foram objeto de ajustes por meio de exclusão na "Parte A" do Livro de Apuração do Lucro Real ("LALUR") e indicadas no Controle Fiscal Contábil de Transição ("Fcont") da EMS durante a vigência do RTT e, também, objeto de controle na Parte "B" do LALUR da Empresa (antes da indicação do controle em subconta). Por ocasião do atingimento da totalidade da depreciação admitida para fins fiscais, as

despesas a serem reconhecidas pela EMS em sua contabilidade societária, em face da depreciação contábil ser inferior à fiscal, não poderão ser consideradas na base de cálculo das exações em comento, devendo ser objeto de adição ao cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, bem como ajustadas na Parte "A" do LALUR e no Fcont, por expressa disposição legal.

e) a exclusão indevidamente glosada é determinada pela própria RFB em seus atos normativos, como a forma adequada para se conciliar as duas apurações de resultado, o contábil e o fiscal, e nada têm a ver com qualquer provisão – apenas que o sistema contábil da empresa (R/P) assim o denomina em sua descrição do lançamento.

O processo foi baixado em diligência, conforme despacho de fls 3297/3299, para que a contribuinte comprovasse através de seus controles, qual a taxa efetivamente utilizada de depreciação contabilizada e se a diferença entre essa e a permitida legalmente corresponde às exclusões do Lucro Líquido, posto que ela poderia ter se utilizado da faculdade de adotar uma quota inferior ao máximo previsto na legislação do IRPJ e CSLL (§15º do artigo 57 da Lei nº 4.506/64, com redação dada pela Lei 12.973/14);

O fiscal diligenciante mencionou que :

(...) contribuinte apresentou os demonstrativos das diferenças entre a depreciação societária e a fiscal como comprovação das exclusões realizadas no Lalur.

Os dados dos demonstrativos foram então confrontados com a Escrituração Contábil Digital - ECD, chegando-se às seguintes conclusões:

Os lançamentos dos ajustes das diferenças depreciação societária x fiscal na contabilidade não tem contrapartidas que permitam identificar a quais bens do imobilizado correspondem.

Não há harmonia nem exatidão entre a Escrituração Contábil Digital – ECD e os controles da Depreciação Societária x Fiscal, conforme se pode verificar nos balancetes anexados a este relatório e nos números adiante demonstrados:

	2012	2013	2014
Fiscal (controles do contribuinte)	23.185.523,32	26.940.190,94	34.305.401,48
Societária (conforme ECD Contábil conta 5010118)	17.356.505,44	21.334.428,73	28.216.469,20
Diferença detectada na diligência	5.829.017,88	5.605.762,21	6.088.932,28
Fiscal (controles do contribuinte)	23.185.523,32	26.940.190,94	34.305.401,48
Societária (controles do contribuinte)	11.892.068,67	18.643.024,54	18.623.680,88
Diferença de depreciação excluída no Lalur	11.293.454,65	8.297.166,40	15.681.720,60

Nesses mesmos controles o contribuinte aponta que considerou nas exclusões diferenças de depreciação de automóveis e aeronaves, que são indedutíveis, tendo em vista que não estão intrinsecamente ligados à produção e à comercialização (art. 25 da Instrução Normativa SRF nº 11/1996).

Portanto, o que se constata é que o contribuinte não comprova as diferenças da depreciação excluídas no Lalur e, por via de consequência, cabem ser mantidas as respectivas glosas efetuadas na ação fiscal.

Sobre os procedimentos adotados e as conclusões da diligência a contribuinte assim se manifestou:

1) O auditor responsável pela diligência busca literalmente renovar o lançamento, ampliando seu alcance ao que não fora auditado, ao afirmar que (texto acima transcrito em itálico na íntegra)

*2) Quanto à afirmação de que não há “harmonia” entre a ECD e os controles apresentados, ela decorre de desconhecimento da técnica contábil, ou de mero erro de leitura. Conforme pode ser visto da tabela retromencionada, ele compara seus dados com a **Conta 5010118** diferente da própria conta utilizada pelo Agente Público, no caso, a conta de resultado **4172520**.*

*3) Por óbvio, seus valores de referência são menores, pois a conta **5010118** é uma conta **transitória de custeio**, onde valores oriundos de outras contas são agrupados para compor o custo dos produtos vendidos, como pode se verificar da própria Escrita Contábil Digital (ECD),*

*4) Quanto às “diferenças de depreciação de automóveis e aeronaves que não estariam ligados à produção”, que é uma inovação ao lançamento ao arrepio do artigo 146 do CTN, bastaria verificar que, por exemplo, no exercício de 2014 os tipos de veículos submetidos à depreciação se tratam de **ambulâncias, tratores, furgões, veículos populares**, em suma todos **utilizados na produção**, e que por força do RIR/99 são portanto dedutíveis.*

5) Uma exceção foi o veículo Omega, cuja depreciação fora adicionada.

*6) Quanto à aeronave, a Impugnante reitera suas alegações na respectiva peça, no sentido de que 1) 100% da depreciação da aeronave fora adicionada; e principalmente que 2) o auto de infração, quanto à aeronave, glosou valores **provisionados**, e não aqueles efetivamente deduzidos na contabilidade ou no LALUR, o que torna portanto **NULO** o lançamento por ausência de liquidez e certeza quanto aos valores efetivamente lançados. Finalmente, que a glosa dessa depreciação nesse momento significa inovação quanto ao lançamento, em clara ofensa ao art. 146 do CTN, eis que a base de cálculo para a imposição do lançamento e da multa foi distinta, e incorreta.*

Passo a me pronunciar.

Os balancetes anexados ao relatório de diligência fiscal (RDF), às fls. 3884, somente apresentam a conta 5010118.

Tal conta, realmente, é de custeio. Uma conta de custeio em um demonstrativo de resultado de exercício aparece como parte do custo dos produtos, mercadorias ou serviços. Como exemplo posso citar os encargos de depreciação e amortização informados nas linhas 14 e 15 na ficha 4D da DIPJ 2013 ano calendário 2012 nos valores de R\$ 16.737.983,43 e R\$ 618.522,01. A soma desses valores é exatamente R\$ 17.356.505,44 que consta na conta 5010118, que é diversa da conta de despesa 4172520 da qual a fiscalização se valeu para chegar à exclusão indevida de depreciação no valor de R\$ 11.293.454,65.

Os balancetes que acompanharam o relatório de diligência, não são demonstrações contábeis obrigatórias, como o balanço e demonstração do resultado do exercício. Na realidade balancetes servem para auxiliar nas

preparações das demonstrações contábeis obrigatórias mas não tem a obrigatoriedade de ter as chamadas contas referenciais, que são aquelas que fazem a correlação entre a ECD e DIPJ ou, a partir de 2014, a ECF.

Portanto, não procede concluir com base apenas nestes balancetes que há falta de harmonia entre a ECD e os controles da depreciação societária e fiscal.

Além disso, a autoridade diligenciante menciona que a contribuinte apontou nas exclusões diferenças de depreciação de automóveis e aeronaves consideradas indedutíveis porque não estão intrinsecamente ligados à produção e à comercialização de acordo com o artigo 25 da IN SRF nº 11/96.

Já me manifestei neste voto com relação à lista de veículos que o parágrafo único do artigo 25 da IN SRF nº 11/96 prevê como intrinsecamente ligados à produção e que não a considero exaustiva à luz de uma interpretação sistemática da legislação tributária.

A contribuinte arguiu ao aditar novas razões à defesa que adicionou 100% do valor da depreciação da aeronave e do veículo Omega.

Em verdade a exclusão poderia ser indevida porque se as despesas de depreciação são de veículos utilizados na produção, conforme a contribuinte afirmou (fls. 3903, 1º parágrafo)> Logo, sua dedução já será efetuada quando houver a venda das mercadorias ou serviços e a receita correspondente for confrontada com o custo dos produtos e mercadorias vendidos. Eu digo poderia porque se a diferença entre a taxa de depreciação utilizada pela contribuinte tivesse sido menor do que a permitida fiscalmente ela poderia excluí-la.

Mas em face da interpretação de que apenas por não constar da lista do parágrafo único do artigo 25 da IN SRF nº 11/96 as depreciações de aeronaves e automóveis seriam indedutíveis tal verificação não ocorreu.

Entendo que este fato retira das exclusões consideradas indevidas sua liquidez e certeza.

Meu voto, conseqüentemente, é pelo cancelamento desta exação.

Realmente, as diligências efetuadas não surtiram o efeito desejado, uma vez que no exame desenvolvido houve utilização de conta contábil **indevida** e de **inovação** na matéria, por parte da autoridade diligenciadora, não se podendo concluir que tratou-se de uma exclusão indevida.

Como já assinalado, houve uma desvinculação entre as depreciações contábil e fiscal, nos termos da citada Lei 12.973/14 e, também, por conta de esclarecimentos prestados no Parecer Normativo nº 1/2011, onde se garantiam que tratavam-se de depreciações independentes e que esta mudança de cálculo estaria alcançada pelo RTT, daí a necessidade de eventuais ajustes na apuração do lucro real.

Isto porque na apuração da depreciação, os contribuintes podem se utilizar da contabilização da depreciação **fiscal**, mesmo que a depreciação **contábil** fosse inferior. Ocorre que pelas normas contábeis introduzidas pelos IFRS, a depreciação que prevalece na escrituração é aquela apurada contabilmente, daí necessário que se promovam ajustes para a retirada de

eventual excesso, como parece no presente caso, para que a contabilidade reflita a depreciação pelas regras contábeis atuais, vigentes.

Com o advento da Lei 12.973/2014, a dedutibilidade da depreciação não ficaria atrelada ao montante reconhecido na contabilidade, podendo prevalecer o montante de depreciação **fiscal**, caso esta fosse maior que a depreciação contábil, o que demandaria um ajuste mediante uma **exclusão** na apuração do lucro real;

É o que estabelece o art.40 da Lei 12.973/14, quando introduziu os §§ 15 e 16 no art.57 da Lei nº 4.506/1964:

Art.57. [...]

§1º A quota de depreciação dedutível na apuração do imposto será determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição do ativo.

[...]

§15. Caso a quota de depreciação registrada na contabilidade do contribuinte seja menor do que aquela calculada com base nos §3º, a diferença poderá ser excluída na apuração do Lucro Real, observando-se o disposto no §6º.

[...]

É bem possível, portanto, que o procedimento adotado pela Recorrente tenha sido por aí, conforme apontou em seu recurso, que poderia causar até discussões acerca do momento temporal permitido, mas uma eventual discussão neste sentido seria inócua porque não foi objeto da motivação fiscal.

De se acatar a conclusão da decisão recorrida, pelo já exposto, pois a glosa da exclusão em debate, realmente, carece de melhores fundamentos.

Conclusão

É o voto, no ponto, negar provimento ao recurso de ofício.

Auto de Infração – IRPJ e CSLL

Multa Isolada: Falta de Recolhimento do IRPJ/CSLL Sobre a Base de Cálculo Estimada

No recurso voluntário, as razões da Recorrente contra tal multa encontram-se dispostas no **item 7. Da Impossibilidade de Aplicação da Multa Isolada Concomitante com a Multa de Ofício – Dupla Penalidade sobre a Mesma Suposta Infração – Recente Entendimento Sumulado pelo CARF.**

Em resumo, que “não há sequer uma linha que o justificasse no TVF”, que tratar-se-ia de *bis in idem*, pois também há lançamento de multa de ofício e cita a Súmula CARF 105.

O fato de não haver detalhes maiores no TVF não invalida a sua aplicação, estando no auto de infração o devido enquadramento legal.

No mais, a decisão recorrida já se manifestou pela sua legitimidade, de forma que adoto seu voto:

MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Esta multa é a prevista no inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pela Lei nº 11.488/07 em seu artigo 14.

A contribuinte argumenta no sentido de se tratar de bis in idem e cita ementas do antigo CC e atual CARF, especialmente a súmula nº 105.

Ocorre que à súmula nº 105 não foi atribuído efeito vinculante pelo Ministro de estado da Fazenda conforme se pode constatar pelo anexo único da Portaria MF nº 277, de 07 de junho de 2018, publicada no DOU de 08/06/2018, seção 1, página 132.

Sempre compartilhei com o entendimento dos que laboram na tese de que é cabível o lançamento da multa de ofício, exigida isoladamente, nos casos em que a pessoa jurídica optante pelo lucro real anual deixa de recolher total ou parcialmente as estimativas mensais de IRPJ a que estava obrigada, no curso do ano calendário, ainda que lançada multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual.

Mas por como a contribuinte menciona uma súmula do CARF, mesmo não sendo vinculante, entendo que devo esclarecer alguns pontos.

Vejamos seu texto:

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

Como se vê, a Súmula tem como fundamento o art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Ocorre que, o mencionado dispositivo legal fora alterado pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007:

Redação anterior:

“Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:(Vide Lei nº 10.892, de 2004) e de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;(Vide Lei nº 10.892, de 2004)

....

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

IV isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;”

...

Redação após a Lei nº 11.488, de 2007:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

...

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

...

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

No caso dos autos, as multas isoladas aplicadas têm como fundamento o artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, de sorte que a mencionada Súmula não se aplica ao presente processo, haja vista que os fatos geradores das multas isoladas exigidas ocorreram a partir de 2012, portanto, sem qualquer óbice legal para imposição concomitante da multa prevista em seu inciso I com aquela estabelecida no inciso II, alínea "b".

Desse modo, tem-se como indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente se exija a multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição devidos no ajuste anual dos anos de 2012 a 2014.

O reparo a ser feito refere-se à glosa das despesas com manutenção de aeronaves que votei por cancelar e que refletem na redução da multa isolada na mesma proporção.

Conclusão

É o voto, dar provimento parcial ao recurso no sentido de cancelar a multa lançada pertinente aos períodos dos lançamentos de IRPJ e de CSLL, onde se restabeleceram as despesas glosadas e a exoneração do crédito tributário do período alcançado pela por força da decadência.

Juros sobre Multa de Ofício

Relativamente ao item 8. Da Ilegalidade da Cobrança de Juros sobre a Multa de Ofício, onde a Recorrente traz suas alegações dirigidas contra tal cobrança, de se dizer apenas que tal cobrança encontra-se sumulada neste Colegiado:

Súmula CARF nº 108 - Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Do Auto de Infração – IRRF: Pagamentos a Beneficiários Não identificados / Pagamentos Sem Causa - Multa de 150%

Infração:

Contabilização de despesas e correspondentes pagamentos com base em contrato simulado com a empresa JD Assessoria e Consultoria Ltda., conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal anexo.

Eis o relato fiscal, no TVF:

[...]

25. Diante do relatado, esta fiscalização está alinhada com a conclusão da Equipe Especial de Fiscalização, isto é, de que houve sim simulação no contrato de assessoria existente entre o contribuinte e a JD, com pagamentos sem a efetiva prestação dos serviços.

26. Os pagamentos efetuados a terceiros e sem comprovada a causa estão sujeitos à alíquota de 35% do IRRF, quando não for apurada a operação ou a sua causa, nos termos do artigo 674, § 1º do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999). Sendo assim, estão sujeitos a essa tributação os citados pagamentos à JD Assessoria e Consultoria Ltda., à São Conrado Táxi Aéreo Ltda., e aqueles feitos em razão das despesas de viagens glosadas e aquelas sem qualquer comprovação vinculadas ao centro de custos “Relações Institucionais”..

A decisão recorrida manteve, em parte, o lançamento. Eis seu voto:

Também entendo ser aplicável a glosa das despesas e concomitantemente a tributação prevista no artigo 61 da Lei 8981/95, conforme o próprio dispositivo legal deixa claro, confira-se:

“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.”

A incidência prevista no caput, que só menciona beneficiários não identificados, também se aplica aos pagamentos efetuados a terceiros quando não for comprovada a operação (como ocorreu no caso do contrato celebrado entre JDAC e EMS), ou sua causa.

Do recurso Voluntário

Inicialmente, clama pela decadência do lançamento de IRRF no período de janeiro de 2011 a outubro de 2012, mesmo que se considerasse a contagem do prazo decadencial nos termos do inciso I do art.173 do CTN.

De se ver.

Por demais apropriado, oportuno a citação da Súmula CARF de nº 114:

Súmula CARF nº 114

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018

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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Segundo o inciso I do art.173 do CTN, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

Considerando-se o fato gerador mais antigo, em **31/01/2011**, conforme auto de infração, tem-se que poderia ser efetuado o lançamento de IRRF em 2011, assim a contagem inicia-se a partir de 01/01/2012 e termina em 31/12/2016, estando decaídos os lançamentos de IRRF pertinentes aos fatos geradores de 31/01/2011 a 30/11/2011, pois a ciência dos autos de infração deu-se em 2017.

Foi o que constou, acertadamente, no voto da decisão recorrida.

Neste ponto, nego provimento ao recurso de **ofício**.

Do mérito

A Recorrente reitera vários argumentos então trazidos e dirigidos à infração glosa de despesas dos pagamentos à empresa JDAC, ocasião em que já houve a devida manifestação no presente voto, sendo extensível ao caso em questão.

Em alegações mais específicas ao lançamento de IRRF, o recurso voluntário as apresentou no item **2.4. Da Ilegalidade do BIS IN IDEM – Impossibilidade de Cumulação da Glosa das Despesas e da tributação pelo IRRF de Pagamento Sem causa Beneficiário Desconhecido.**

Vimos que ficou demonstrado, anteriormente, que a empresa Fiscalizada não apresentou uma robusta e legítima prova sobre os pagamentos então efetuados à JDAC, daí foi

efetuado o lançamento do IRRF, com suporte no que prescreve o art. 674 do RIR/99 (grifos acrescidos):

“Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).”

Vê-se, portanto, que o pressuposto material para caracterização da infração tipificada no dispositivo é a constatação de que tenha ocorrido, como de fato está provado nos autos, pagamento ou entrega de recursos, contabilizados ou não, quando não identificado o beneficiário ou quando não comprovada a operação ou a sua causa.

Alegou, também que estaria sofrendo de *bis in idem*, pois os valores já tinham sido anteriormente tributados pelo IRPJ.

Destaque-se que não se está a tratar de bitributação, nem de *bis in idem*, eis que a tributação na fonte não se confunde em nada com glosa de despesas pagas e oriundas de contrato simulado. A tributação na fonte constitui forma autônoma erigida pelo legislador, mediante o disposto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, matriz legal do art. 674 do RIR/99. Na exigência do **IRPJ**, a empresa é contribuinte do tributo em na incidência do **IRRF** o contribuinte é o beneficiário dos pagamentos e é sobre esta base de cálculo que incide o tributo, sendo que, na hipótese de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, a fonte pagadora é responsável pelo recolhimento do imposto na forma de tributação exclusiva, ou seja, não mais se exige o tributo do beneficiário do pagamento.

É que, relativamente à exigência de **IRPJ**, a persecução fiscal vai à procura de satisfação de crédito tributário tirado em nome do próprio Contribuinte e em cumprimento de obrigação dele próprio; relativamente à exigência de **IRRF**, a busca se dá pela satisfação de crédito tributário também tirado em nome do próprio Contribuinte, mas em cumprimento de obrigação **alheia**, a dizer, daquele beneficiado pelo pagamento. Na exigência de **IRPJ**, a EMS S/A é contribuinte (responde em nome próprio por dever próprio). Já na exigência de **IRRF**, a EMS S/A não é contribuinte, mas substituto legal tributário (responde em nome próprio por dever alheio). Inconfundíveis, pois, as espécies.

Em seguida, alguns julgados do CARF:

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 8.891, de 1995, para cobrança do IRRF. (CARF/Acórdão n. 1402-003.692, de 22/02/2019).

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA CUMULADO COM EXIGÊNCIA DE IRPJ E CSLL EM RAZÃO DE GLOSA DE DESPESAS. POSSIBILIDADE. Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros, quando não comprovada a sua causa, ainda que tenha ocorrido também o lançamento para a glosa das despesas. No primeiro caso, a autuada atua como responsável pela retenção do imposto devido, enquanto que no lançamento de IRPJ e CSLL ela é a própria contribuinte do tributo. (CARF/Acórdão n. 1302-003.723, de 16/07/2019).

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF). CONCOMITÂNCIA DE INCIDÊNCIA DE IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS E DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA. Quando não for comprovada a causa do pagamento, incide o IRRF. Por outro lado uma despesa fictícia deve ser glosada, para que IRPJ e CSLL incidam sobre as bases de cálculos corretas. Consequentemente, se um contribuinte efetua pagamento por serviço e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não prova a efetiva prestação, incidem IRPJ/CSLL pela glosa da despesa e IRRF devido à ausência de causa para o pagamento. (CARF/CSRF/acórdão n. 9101-004.543, de 07/11/2019)

Assim é que, constatando-se, como foi o caso, a ocorrência de recursos entregues a terceiros ou a sócios, escriturados ou não, sem a comprovação da causa, está-se diante da subsunção do fato concreto à hipótese abstrata contida no art. 61 da Lei nº 8.891, de 1995, sendo de rigor a constituição do crédito tributário correspondente ao **IRRF**.

Neste item, nego provimento ao recurso **voluntário**.

Do Auto de Infração – IRRF: Pagamentos a Beneficiários Não identificados / Pagamentos Sem Causa - Multa de 150%

Infração:

Despesas não necessárias contabilizadas e pagas relativas a serviços de táxi aéreo sem a identificação de como, quando, onde e por quem foram utilizados, apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal anexo

Vimos, anteriormente, que as **despesas** com serviços de táxi aéreo foram glosadas porque, na essência e atestado no TVF:

- que não há um rígido controle sobre a natureza das viagens aéreas prestados pela empresa São Conrado Táxi Aéreo Ltda, “...notadamente sobre datas, motivos e trajetos das viagens, nem tampouco passageiros transportados e seus respectivos cargos na empresa fiscalizada”

- as normas da Anac não afastam a obrigatoriedade legal do fiscalizado de apresentar ao fisco os comprovantes de que tais serviços foram prestados no interesse das operações de produção ou comercialização da empresa;

- que não estavam controladas, a exemplo de despesas menores, em centros de custos na ECD;

- conclui que “..essas elevadas despesas, amparadas somente por notas fiscais de serviços apresentadas pelo contribuinte, que discriminam genericamente ‘serviços de táxi aéreo’, desacompanhadas de maiores informações, não comprova que foram utilizadas no interesse direto da produção ou da comercialização, motivo pelo qual são glosadas pela fiscalização...”;

E, assim, também no TVF, a conclusão quanto à tributação em debate:

26. Os pagamentos efetuados a terceiros e sem comprovada a causa estão sujeitos à alíquota de 35% do IRRF, quando não for apurada a operação ou a sua causa, nos termos do artigo 674, § 1º do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999). Sendo assim, estão sujeitos a essa tributação os citados pagamentos à JD Assessoria e Consultoria Ltda., à São Conrado Táxi Aéreo Ltda., e aqueles feitos em razão das despesas de viagens glosadas e aquelas sem qualquer comprovação vinculadas ao centro de custos “Relações Institucionais”..

A decisão recorrida manteve o lançamento, onde após destacar o que foi apurado e constou no TVF, concluiu:

Portanto, comungo do mesmo entendimento da fiscalização esposado no TVF, item, 26 (fls. 2331) de que aos pagamentos efetuados a terceiros estão sujeitos à alíquota de 35% do IRRF, quando não for apurada a operação ou a sua causa, nos termos do artigo 674, § 1º do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999). à São Conrado Táxi Aéreo Ltda.

No recurso voluntário, a Recorrente apresentou as suas alegações, basicamente aquelas da impugnação e outras mais, tudo no mesmo sentido, de que a documentação apresentada demonstra que as viagens prestadas pela empresa de táxi aéreo estavam vinculadas à atividades empresariais e, quanto ao IRRF, de que o agente fiscal identificou os beneficiários conforme o TVF e que a causa também pode ser identificada em diversas passagens do TVF.

De se dizer que as despesas refletidas pelos pagamentos à empresa de táxi aéreo já foram objeto de apreciação e revelaram-se não devidamente comprovadas, daí a sua glosa.

No TVF, naquilo que se refere às glosas das despesas com afretamento aéreo, temos que a autoridade fiscal assim se posicionou:

Consequentemente, essas elevadas despesas, amparadas somente por notas fiscais de serviços apresentadas pelo contribuinte, que discriminam genericamente “serviços de táxi aéreo”, desacompanhadas de maiores informações, não comprovam que foram utilizadas no interesse direto da produção ou da comercialização, motivo pelo qual são glosadas pela fiscalização, nos termos dos arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 281 e 288 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda).

Isto demonstra que não se está aqui diante de ausência de comprovação da operação ou de sua causa, que são os requisitos estabelecidos no art.674 do RIR/99 para a incidência do IRRF.

A Recorrente apresentou vários documentos para fins de comprovação de que as viagens teriam sido feitas em prol de suas atividades empresariais, notadamente os documentos **DOC 28 a 32** (fls.4.898), tais como relatórios de viagem, dados do voo fornecidos pela empresa de táxi aéreo e outros em idioma estrangeiro, mas que não foram recepcionados como documentos suficiente à dedutibilidade da despesa, ou seja, não comprovam que as despesas estivessem vinculadas ao *interesse direto da produção ou da comercialização*, conforme apontado no TVF.

Por isto a insistência da Recorrente na tentativa de provar a natureza dos dispêndios e sua vinculação com os seus negócios, mas, como demonstrado, não logrou êxito, mas daí promover a tributação de IRRF nos termos do art.674 do RIR/99 me soa um tanto exagerado e distante do que pretendeu tal dispositivo legal.

A empresa de táxi aéreo existe, os pagamentos existiram, os voos existiram, existe contrato de leasing (Itaucard) da aeronave, a empresa autuada tem ramificações comerciais no exterior, sua controladora é do exterior, de modo que entendo que tal situação, nos termos em que apresentada no TVF (supra reproduzido) não se subsume à hipótese de incidência de IRRF nos termos em que estabelecido no art.674 do RIR/99.

Caso seja vencido, entendo ser injustificável a qualificação da multa de ofício, pois ausente as condições necessária à sua aplicação. O fato de serem despesas elevadas não se revela, isoladamente, suficiente para enquadramento nas hipóteses legais de fraude, sonegação ou conluio.

Neste ponto, dou provimento ao recurso voluntário.

Do Auto de Infração – IRRF: Pagamentos a Beneficiários Não identificados /Pagamentos Sem Causa - Despesas Não Comprovadas - Multa de 75%

Segundo o TVF:

21. Outras despesas relacionadas ao centro de custos “Relações Institucionais”, mesmo intimado e reintimado, e apesar das várias dilações de prazos concedidas, o contribuinte não as comprovou, sendo assim glosadas.

26. Os pagamentos efetuados a terceiros e sem comprovada a causa estão sujeitos à alíquota de 35% do IRRF, quando não for apurada a operação ou a sua causa, nos termos do artigo 674, § 1º do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999). Sendo assim, estão sujeitos a essa tributação os citados pagamentos à JD Assessoria e Consultoria Ltda., à São Conrado Táxi Aéreo Ltda., e aqueles feitos em razão das despesas de viagens glosadas e aquelas sem qualquer comprovação vinculadas ao centro de custos “Relações Institucionais”..

A decisão recorrida manteve a tributação de IRRF:

No caso examinado a descrição da infração é muito simples, trata-se de falta de comprovação documental das despesas relacionadas ao centro de custo denominado ""Relações Institucionais", não se desincumbindo a contribuinte de fazê-lo nem durante a fiscalização nem com a entrega da impugnação.

Daí não ser de proveito para a impugnante, neste caso, tecer comentários quanto aos conceitos de normalidade e usualidade das despesas, gastos e condições gerais para sua dedutibilidade, já que uma despesa não comprovada sequer pode ser apreciada nesses requisitos.

Voto, por conseguinte, em manter sem reparos a glosa das despesas por falta de comprovação.

TRIBUTAÇÃO DO IRRF

Mantenho a tributação incidente do IRRF conforme artigo 61 da Lei 8981/95 porque os pagamentos efetuados não têm comprovação da operação e causa.

Assim como a Recorrente, entendo não ser aplicável a tributação de IRRF, pois se está diante de despesa sem comprovação, além de que a autoridade fiscal não se estendeu em justificar o porque de as despesas glosadas serem objeto, também, da tributação em debate.

Neste ponto, dou provimento ao recurso voluntário.

Do Auto de Infração – IRRF: Pagamentos a Beneficiários Não identificados / Pagamentos Sem Causa - Despesas de Viagens Não Necessárias - Multa de 75%

Segundo o TVF:

20. Quanto aos gastos com manutenção de aeronaves, igualmente são glosadas pela fiscalização, tendo em vista que a IN SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, no artigo 21, parágrafo único, não relaciona esse meio de transporte na relação exaustiva de veículos que são considerados como intrinsecamente relacionados à produção ou comercialização de bens ou serviços para efeitos de dedutibilidade de despesas.

A decisão recorrida cancelou a tributação de IRRF:

TRIBUTAÇÃO DO IRRF

Esta infração, a meu ver, não se amolda à tributação prevista no artigo 61 da Lei 8981/95 porque não se tratam de beneficiários não identificados, nem deixaram as operações de serem comprovadas, tampouco sua causa.

Portanto, afasto da tributação de IRRF as bases tributáveis apuradas nesta exação.

Neste ponto, entendo correta tal posição, de forma que nego provimento ao recurso de ofício.

DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

A seguir, o Demonstrativo de Responsáveis Tributários, parte integrante do auto de infração de IRPJ:

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto:

Os responsáveis tributários do presente tipo respondem solidariamente com o sujeito passivo acima discriminado pelo crédito tributário constituído neste documento de lançamento.

Demais Responsáveis Tributários

CPF

504.486.688-15

Nome

LUIZ CARLOS BORGONOV

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Motivação

São de responsabilidade desse administrador: 1) o contrato simulado com a JD Assessoria e Consultoria Ltda. e os respectivos pagamentos; 2) os pagamentos reiterados de valores milionários pelos serviços de táxi aéreo à empresa São Conrado Táxi Aéreo Ltda., sem a comprovação de que estão relacionados às atividades de industrialização e comercialização do contribuinte.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

CPF

048.348.648-55

Nome

ISRAEL DOMINGOS BACAS

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Motivação

São de responsabilidade desse administrador: 1) o contrato simulado com a JD Assessoria e Consultoria Ltda. e os respectivos pagamentos; 2) os pagamentos reiterados de valores milionários pelos serviços de táxi aéreo à empresa São Conrado Táxi Aéreo Ltda., sem a comprovação de que estão relacionados às atividades de industrialização e comercialização do contribuinte.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

CPF

490.949.120-15

Nome

LUIZ FERNANDO BARBOSA DOS SANTOS

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Motivação

É de responsabilidade desse diretor a gestão do contrato simulado com a JD Assessoria e Consultoria Ltda.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

No TVF, item RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA:

A prática, em tese, de Crime Contra a Ordem Tributária, implica na responsabilização dos administradores da empresa, pelas seguintes condutas que caracterizam infração à Lei (artigos 124, 128 e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional):

*Sr. **LUIZ CARLOS BORGONOV**, CPF nº 504.486.688-15, Diretor Presidente, com domicílio fiscal na rua Manila, nº 533, Parque Novo Oratório, Santo André, SP, CEP 09250-430, responsável pela “contratação” e pagamentos à JD Assessoria e Consultoria Ltda., bem como pelos pagamentos reiterados e milionários pelos serviços de táxi aéreo à empresa São Conrado Táxi Aéreo Ltda., sem comprovação de que estão intrinsecamente relacionados às atividades de industrialização ou comercialização do contribuinte fiscalizado;*

*Sr. **ISRAEL DOMINGOS BACAS**, CPF nº 048.348.648-55, Diretor Vice-Presidente, com domicílio fiscal na rua Coimbra, nº 92, Resid Jd Tripoli,*

Americana, SP, CEP13478-880, responsável pela “contratação” e pagamentos à JD Assessoria e Consultoria Ltda., bem como pelos pagamentos reiterados e milionários pelos serviços de táxi aéreo à empresa São Conrado Táxi Aéreo Ltda., sem comprovação de que estão intrinsecamente relacionados às atividades de industrialização ou comercialização do contribuinte fiscalizado;

*Sr. **LUIZ FERNANDO BARBOSA DOS SANTOS**, CPF nº 490.949.120-15, Diretor de Relações Institucionais, com domicílio fiscal na rua Aristides Perini, nº 133, Condomínio Okinawa, Parque Brasil 500, Paulínia, SP, CEP 13140-000, pela co-participação e gestão do contrato simulado com a JD Assessoria e Consultoria Ltda., conduta essa demonstrada principalmente por suas assinaturas nos aditivos desse contrato.*

A decisão recorrida manteve a responsabilidade solidária atribuída ao Sr. **Luiz Carlos Brogonovi**. Eis excertos de seu voto:

*A EMS afirmou que as reuniões foram realizadas em hotéis e restaurantes de São Paulo e Brasília e que, em uma única oportunidade, **JOSÉ DIRCEU** recebeu o Sr. Luiz Fernando em seu escritório (sede da JDAC) e outra em sua casa em Vinhedo.*

[...]

*Quem participava das reuniões pela EMS era o gestor do contrato, Luiz Fernando Barbosa. Pela JDAC quem participava era **JOSÉ DIRCEU** e outro profissional indicado por ele, Sr. **Luiz Carlos da Rocha Gaspar***

[...]

É de se ressaltar que só são apresentados comprovantes de algumas viagens e despesas do Sr. LUIZ FERNANDO BARBOSA SANTOS, diretor da EMS, gestor do contrato entre esta pessoa jurídica e JDAC mas para atingir os objetivos do contrato entre JDAC e EMS (fls. 445 a 449), existe a previsão na cláusula 3ª de que a contratante (EMS) deve fornecer passagens aéreas, hospedagens e informações sobre seus objetivos necessários para instruir e orientar a atuação da JDAC. Relativamente às hospedagens e alimentação há a previsão (cláusula 3.4) de que deverão obedecer aos limites corporativos aprovados dentro da política interna da EMS, ou, sua aprovação prévia mediante solicitação e manifestação expressa das partes.

*Apenas alguns comprovantes de despesas relacionadas a viagens foram apresentados em nome do gestor do contrato! Se as reuniões em Brasília e São Paulo foram com **JOSÉ DIRCEU** e Sr. Gaspar era de se esperar que também existissem comprovações de hospedagem, alimentação e despesas aéreas em nome destes, bem como "informações sobre seus objetivos necessários para instruir e orientar a atuação da JDAC" conforme estabelece a cláusula 3ª do contrato de prestação de serviços entre JDAC e EMS.*

*Ou seja, naqueles cinco anos de vigência do contrato, uma forma de comprovar a prestação dos serviços não só passa pela apresentação de relatórios como também dos comprovantes das despesas de viagens e alimentação ligadas ao contratado (**JOSÉ DIRCEU**) ou a um preposto seu, bem como registros da promoção dos seminários, etc*

Concluo que a documentação apresentada não comprova a prestação dos serviços contratada entre JDAC e EMS.

Portanto, estamos diante de uma reunião de eventos atípicos. Uma despesa de R\$ 9.000.000,00 em cinco anos não submetida à aprovação de assembleia de acionistas conforme estatuto da EMS e sem comprovação de que os serviços foram prestados.

A falta de comprovação dos serviços prestados e a falta de aprovação dos acionistas para uma despesa 8.900% acima da alçada estabelecida nos estatutos (R\$ 100.000,00), a meu sentir, caracterizam três infrações que foram indicadas na autuação:

1) Falta de comprovação das despesas com o contrato entre a JDAC e EMS, e sua consequente dedutibilidade para efeito de tributação de IRPJ e CSLL;

2) Pagamentos sem causa, e

3) Atos praticados com excesso de poderes concedidos pelo contrato social (art. 135, III do CTN)

A consequência da infração em 3 é trazer ao pólo passivo, na forma preconizada pelo artigo 124, I do CTN (solidariedade) todos os responsáveis pelas obrigações tributárias resultantes do contrato entre a EMS e JDAC, posto que tiveram interesse comum na situação que culminou na redução da base tributável de IRPJ e CSLL, pois todos participaram do negócio.

Isto posto:

Entendo que o Sr. LUIZ FERNANDO BARBOSA DOS SANTOS, na condição de Diretor e pela sua co-participação e gestão do contrato deve permanecer como responsável tributário.

Da mesma forma, o Sr. LUIZ CARLOS BORGONOV, que também participou do referido contrato na condição de Diretor Presidente, deve permanecer como responsável tributário.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO (FLS. 5.167 A 5.216)

Responsável Solidário: Sr. LUIZ CARLOS BORGONOV

Em síntese, argumenta que foram citados vários dispositivos do CTN para fins de atribuir responsabilidade solidária ao Impugnante, o que revela “que a fiscalização não tem certeza da natureza da ilicitude dos eventos ocorridos”; que seria um cerceamento de direito de defesa “por acusação genérica”;

- relativamente ao inciso III do art.135 do CTN, após sua análise e interpretação de referido artigo, conclui que “aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN, ou seja, a responsabilização de administradores somente tem cabimento quando estes pratiquem atos que impliquem infração de lei societária e não de lei tributária”;

- discorre longamente sobre a questão da aprovação dos pagamentos em eventual deliberação da assembleia geral, no caso aquela limitação de cem mil reais; enfim, repete o que a Recorrente autuada já havia se manifestado em seu recurso;

- discorre acerca da validade da dedutibilidade das despesas glosadas e ausência de fraude ou dolo, decadência, bis in idem (IRRF), qualificação da multa de ofício e demais arguições já apresentadas pela Recorrente autuada;

- no mais discorre longamente sobre a natureza dos artigos do CTN citados no auto de infração, relativos à atribuição de responsabilidade solidária;

Conforme consta no recurso, o fato de a autoridade autuante ter citado alguns dispositivos dos artigos do CTN que aludem à responsabilidade solidária, teria o Recorrente entendido que tal situação causou certa dificuldade em se saber qual seria o enquadramento legal **específico** aplicado ao caso.

Data vênua, assim não vejo.

O art.124 do CTN, apenas mencionado no TVF, trata de definir quem estaria solidariamente obrigada, junto à Contribuinte, do crédito tributário constituído, ou seja, as que (i) tenham interesse comum com a situação do fato gerador e (ii) **as designadas expressamente em lei**.

O art.128 do CTN, apenas mencionado no TVF, trata de possibilidade de a lei atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte, ou atribuindo-a a este em caráter parcial.

O fato, portanto, de haver breve menção no TVF a estes dispositivos do CTN não é causa de nulidade e nem acarreta qualquer prejuízo à defesa dos envolvidos.

No **Demonstrativo de Responsáveis Tributários** (reproduzido anteriormente, supra), parte integrante do auto de infração de IRPJ, consta, especificamente, somente o artigo 135 do CTN como enquadramento legal da atribuição de responsabilidade solidária.

Por ocasião da análise do lançamento de IRPJ referente às despesas glosadas relativas aos pagamentos feitos à empresa JDAC, já me pronunciei sobre a legitimidade da acusação fiscal, qual seja, que os pagamentos se deram por meio de contrato **simulado** entre a SEM (autuada) e a JDAC, em face da inexistência de evidências da prestação de serviços de consultoria, aliado a fatos/constatações pela Equipe Especial de Fiscalização (prova emprestada), assim como legítima a qualificação da multa de ofício e, também, o lançamento de IRRF por impossibilidade de identificação da causa dos pagamentos.

Em assim sendo, perfeitamente legítima a atribuição de responsabilidade solidária ao Sr. Luiz Carlos Borgonovi, Diretor-Presidente, com participação direta na contratação da empresa JDAC.

Ainda, a interpretação dada pelo Recorrente ao inciso III do art.135 do CTN é totalmente equivocada, pois tal dispositivo é plenamente vinculado à situações com repercussão de natureza tributária.

Neste sentido trago os comentários acerca do inciso III do art.135 do CTN, de Juliana Furtado Costa Araujo, Procuradora da Fazenda Nacional, na obra **CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO COMENTADOS – SOB A ÓTICA DA FAZENDA NACIONAL**, edição de 2020, de Coordenação Geral de Cláudio Seefelder e Rogério Campos, ambos Procuradores da Fazenda Nacional, com atuação no contencioso tributário (PGFN) e no próprio CARF, e vários Coordenadores Especialistas.

“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 - [...]

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

■ **Comentário.** O artigo 135 trata da responsabilidade tributária de terceiros que agem ilicitamente, praticando atos com excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatutos.

O dispositivo exige a tipificação do ilícito, em que o terceiro tem a intenção de realizar o ato ou assume o risco de produzi-lo.

A infração ao contrato ou estatuto social reflete um comportamento contrário à disposição expressa constante dos atos que regulam a existência e o desenvolvimento da sociedade.

Os atos praticados com excesso de poder demonstram uma conduta que vai além dos poderes legitimamente conferidos. Em outras palavras, o terceiro age extrapolando os limites de atuação, que lhe são conferidos pelos estatutos e/ou pelo contrato social.

Já o conteúdo semântico da expressão infração à lei precisa de um melhor delineamento. Isso porque não está contemplado por esse dispositivo todo e qualquer ato que vá de encontro às prescrições normativas. Faz-se necessário que o ato praticado concorra para o inadimplemento dos créditos tributários devidos por aquele que realizou o fato jurídico-tributário.

Acrescente-se a isso o fato de que a lei a ser infringida diz respeito a enunciado prescritivo relacionado ao funcionamento e desenvolvimento das atividades da pessoa representada. Mais especificamente, em se tratando dos representantes de pessoa jurídica, a lei pode ser de natureza civil, comercial ou tributária. O que se exige é que influencie na própria existência da pessoa jurídica.

É por isso que o STJ, por meio da Súmula 430, já teve oportunidade de se manifestar no sentido de que o mero não pagamento de tributo por parte da sociedade, ainda que se consubstancie como uma infração à lei, não seria, por si só, suficiente para fins de aplicação da norma de responsabilização tributária.

Além do inadimplemento, faz-se necessária a configuração do comportamento do terceiro que enseje a existência de um passivo tributário que, por força normativa, passa ao espectro de sua responsabilidade.

[...]

Os incisos II e III do artigo 135 estendem a responsabilidade àqueles que agem em nome da pessoa jurídica, em condutas tipificadas como ilícitas. No rol de sujeitos, estão os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Necessariamente, aqui, os terceiros necessitam apresentar poder de gerência ou de administração da sociedade que representam, uma vez que o fato ensejador da responsabilidade é o ato ilícito praticado por parte daquele que tem poder de mando na pessoa jurídica que representa.[...]

A mera condição de sócio, por exemplo, sem poder de administração, não enseja responsabilização do terceiro.

Todas as pessoas indicadas no artigo 135 respondem de forma solidária pelo pagamento do crédito tributário com o contribuinte. A pessoalidade referida pelo dispositivo não indica que a responsabilidade ali prescrita seria exclusiva do terceiro que realiza o ato ilícito. Ao contrário, o terceiro, por força da sua conduta legalmente reprovada, é guindado para o polo passivo da relação jurídico-tributária, respondendo conjuntamente com o devedor originário pelo pagamento do crédito tributário em aberto. Esse tem sido o entendimento pacificado do STJ, como pode ser constatado no REsp nº 1.455.490/PR. O parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 bem como a Portaria PGFN nº 180/2010 também seguem a mesma linha.

[...]

Por fim, sobreleva acrescentar que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional possui diversas manifestações jurídicas a respeito do art.135 do CTN, algumas das quais entendemos relevante mencionar:

Parecer PGFN/CAT nº 162/2018 - a lavratura de auto de infração pela Receita Federal do Brasil infligindo multa de natureza qualificada à pessoa jurídica é causa bastante para a responsabilização pessoal de diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado correlatas, haja vista que o ato ilícito pressuposto pela sanção pecuniária, devido à gravidade das condutas, se amolda perfeitamente à hipótese de incidência da responsabilidade de terceiros por infração à lei, tal qual preconizado pelo art.135, III do CTN.

[...]

Relativamente às despesas glosadas por conta de prestação de serviços aéreos que restaram “sem comprovação de que estão intrinsecamente relacionados às atividades de industrialização ou comercialização do contribuinte fiscalizado”, e considerando o meu voto dado ao lançamento pertinente de IRPJ e do próprio afastamento da qualificação da multa de ofício, pela DRJ, na seara das despesas glosadas, entendo que fica prejudicada a inclusão deste senhor como responsável solidário desta infração cometida pela empresa autuada.

Conclusão

É o voto, dar provimento parcial ao recurso voluntário para manter a responsabilidade passiva solidária de **Luiz Carlos Borgonovi**, apenas quanto ao crédito tributário pertinente ao lançamento de IRPJ e de CSLL proveniente das glosas das despesas com

os pagamentos à empresa JD Assessoria e Consultoria Ltda. e ao consequente crédito tributário do lançamento de IRRF sobre a mesma matéria.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO (FLS. 5.113 A 5.164)

Responsável Solidário: Sr. ISRAEL DOMINGOS BACAS

Conforme relatoriado, a impugnação apresentada por este senhor havia sido considerada intempestiva, sendo posteriormente revertida tal posição por força de embargos apresentados pelo Recorrente, ocasião em que foi reconhecida a tempestividade daquela peça processual.

Assim, novo acórdão foi proferido pela DRJ, no caso o Acórdão de nº 12-110.261 da 15ª Turma da DRJ/RJO em sessão de 11 de setembro de 2019, onde foi apreciada a impugnação apresentada e dado o seguinte voto:

III) DAR PROVIMENTO PARCIAL à impugnação de fls. 4.214/4.253, no sentido de:

a) RATIFICAR o que ficou decidido no ACÓRDÃO DRJ/RJO nº 12-104.708, de 26/12/2018, com relação aos Autos de Infração de IRPJ, CSLL e IRRF;

b) CONFIRMAR a responsabilidade solidária de ISRAEL DOMINGOS BACAS em relação ao crédito tributário mantido, EXCETO quanto à exigência de IRRF referente aos pagamentos de despesas não comprovadas.

As argumentações trazidas no Recurso Voluntário são idênticas às apresentadas no recurso voluntário anteriormente apreciado neste voto, sendo que suas conclusões são extensivas a este responsável solidário.

Conclusão

É o voto, dar provimento parcial ao recurso voluntário para manter a responsabilidade passiva solidária de **Israel Domingos Bacas**, apenas quanto ao crédito tributário pertinente ao lançamento de IRPJ e de CSLL proveniente das glosas das despesas com os pagamentos à empresa JD Assessoria e Consultoria Ltda. e ao consequente crédito tributário do lançamento de IRRF sobre a mesma matéria.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO (FLS. 5.219 A 5.269)

Responsável Solidário: Sr. Luiz Fernando Barbosa dos Santos

As argumentações trazidas no Recurso Voluntário são idênticas às apresentadas nos recursos voluntários anteriormente apreciados neste voto, sendo que suas conclusões são extensivas a este responsável solidário.

Apenas acrescento excertos do TVF:

Face a todo o exposto acima, intimamos novamente a EMS para apresentar os seguintes esclarecimentos (fls. 2215/2219):

1 – Apresentar cópia da ata da Assembleia Geral que deliberou sobre a contratação da JD, para prestação de serviços de assessoria e consultoria, nos termos do artigo 10, parágrafo 7º, alínea “vi”, do Estatuto Social da Companhia.

2 – Com relação à informação de que os serviços foram prestados de forma presencial, através de diversas reuniões realizadas com funcionários da contratada, onde a empresa recebia as recomendações de análise de potenciais negócios, deverá esclarecer onde e quando essas reuniões foram realizadas, quais foram os funcionários da contratada (JD) e da contratante (EMS) que participaram dessas reuniões e quais foram as recomendações de potenciais negócios recebidas, apresentando os respectivos comprovantes (atas das reuniões, relação dos funcionários participantes – da contratante e da contratada, listas de presenças, assuntos discutidos, conclusões e recomendações, etc.).

[...]

Em resposta, a EMS apresentou os seguintes esclarecimentos (fls. 2220/2225):

1 – Argumentou que por deliberação dos acionistas a formalidade de aprovação prévia da Assembleia Geral somente é realizada para obtenção de investimentos ou empréstimos que onerem ou comprometam a sociedade e que a contratação da JDAC se deu por solicitação do Diretor Institucional e “gestor” do referido contrato, Luiz Fernando Barbosa. [...]

2 – Afirmou que as reuniões foram realizadas em hotéis e restaurantes de São Paulo e Brasília e que, em uma única oportunidade, JOSÉ DIRCEU recebeu o Sr. Luiz Fernando em seu escritório (sede da JDAC) e outra em sua casa em Vinhedo. Quem participava das reuniões pela EMS era o gestor do contrato, Luiz Fernando Barbosa. Pela JDAC quem participava era JOSÉ DIRCEU e outro profissional indicado por ele, Sr. Luiz Carlos da Rocha Gaspar.

(...)

RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA

A prática, em tese, de Crime Contra a Ordem Tributária, implica na responsabilização dos administradores da empresa, pelas seguintes condutas que caracterizam infração à Lei (artigos 124, 128 e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional):

[...]

Sr. LUIZ FERNANDO BARBOSA DOS SANTOS, CPF nº 490.949.120-15, Diretor de Relações Institucionais, com domicílio fiscal na rua Aristides Perini, nº 133, Condomínio Okinawa, Parque Brasil 500, Paulínia, SP, CEP 13140-000, pela co-participação e gestão do contrato simulado com a JD Assessoria e Consultoria Ltda., conduta essa demonstrada principalmente por suas assinaturas nos aditivos desse contrato.

Reproduzo o que consta no auto de infração – Demais responsáveis solidários:

CPF
490.949.120-15
Nome
LUIZ FERNANDO BARBOSA DOS SANTOS
Responsabilidade Tributária
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto
Motivação
É de responsabilidade desse diretor a gestão do contrato simulado com a JD Assessoria e Consultoria Ltda.
Enquadramento Legal
A partir de 01/01/2000
Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

Conclusão

É o voto, negar provimento ao recurso voluntário mantendo a responsabilidade passiva solidária de **Luiz Fernando Barbosa dos Santos**, quanto ao crédito tributário pertinente ao lançamento de IRPJ e de CSLL proveniente das glosa das despesas com os pagamentos à empresa JD Assessoria e Consultoria Ltda. e ao consequente crédito tributário do lançamento de IRRF sobre a mesma matéria.

Conclusão Geral

É o voto, negar provimento ao recurso de ofício e em relação ao recurso voluntário (i) dar provimento integral para (a) reconhecer a decadência do lançamento do IRPJ e da CSLL relativo ao ano calendário de 2011; e (b) afastar a exigência do IRRF incidente sobre pagamentos realizados a título de despesas não comprovadas feitos a beneficiários não identificados/pagamentos sem causa; (ii) dar provimento parcial para (a) reduzir a glosa de despesas com serviços de taxi aéreo à metade; e (b) o recurso de Luiz Carlos Borgonovi e de Israel Domingos Bacas para manter a responsabilidade passiva solidária apenas quanto ao crédito tributário pertinente ao lançamento de IRPJ e de CSLL proveniente das glosas das despesas com os pagamentos à empresa JD Assessoria e Consultoria Ltda. e ao consequente crédito tributário do lançamento de IRRF sobre a mesma matéria; (iii) negar provimento ao recurso relativamente (a) à glosa de despesas com viagens; (b) à glosa de outras despesas não comprovadas; (c) à glosa de despesas consideradas inidôneas – pagamentos feitos com base em contrato simulado e à qualificação da respectiva multa de ofício; (d) aos juros sobre a multa de ofício; (e) à multa isolada (e) ao IRRF incidente sobre pagamentos realizados à empresa JD Assessoria e Consultoria Ltda., considerados feitos a beneficiários não identificados/pagamentos sem causa; (f) do apontado como responsável solidário o Sr. Luiz Fernando Barbosa dos Santos.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano

Voto Vencedor

Conselheiro André Severo Chaves, Redator Designado.

Inicialmente, cumpre destacar que coube a este redator designado expressar o voto vencedor apenas com relação à concomitância da multa isolada com a multa de ofício, matéria esta que, por maioria de votos, teve como resultado o provimento do recurso voluntário.

Trata-se de matéria bastante conhecida e controversa neste tribunal administrativo, quanto aos fatos geradores ocorridos após 2007, e que geralmente possui resultado dividido, tanto nas câmaras baixas, como na câmara superior de recursos fiscais.

Quanto ao tema, inicialmente entendo que o racional da Súmula CARF nº 105¹ permanece aplicável mesmo após a alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007, eis que esta modificou apenas o texto normativo, em nada alterando quanto à norma jurídica subjacente. Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e alterou a posição do dispositivo que prevê a aplicação da multa isolada, a circunstância de penalizar duplamente contribuinte permaneceu incólume, razão pela qual súmula deveria ser aplicada ao caso.

Outrossim, superando-se a questão acerca da aplicabilidade da súmula, tenho firmado posicionamento no sentido de que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Isso porque sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Como se sabe, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trata da mesma penalidade, mas porque quando uma conduta passível de punição faz parte da etapa preparatória para outra conduta também punível, deve-se punir apenas o ilícito-fim, haja vista que uma conduta absorve a outra. Aplicável, portanto, ao caso, o princípio da consunção.

Frisa-se que a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, afinal cada conduta refere-se ao descumprimento de deveres distintos. Assim, não há qualquer ilegalidade na cobrança isolada da multa por falta de recolhimento das

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

estimativa. A problemática surge quando da cobrança simultânea das multas (uma à razão de 50% sobre a estimativa não recolhida, e a outra à razão de 75% do valor do ajuste anual devido), haja vista que, conforme já dito, uma conduta é preparatória da outra.

Por estas razões, quanto a este tópico, voto por dar provimento ao recurso voluntário para cancelar as multas isoladas exigidas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves