



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.726291/2017-05
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.764 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 03 de outubro de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E
S.A. PAULISTA DE CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E FUNDAMENTO INATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso especial quando se vislumbra no acórdão recorrido circunstância fática adicional, não examinada no acórdão paradigma, que por si só era suficiente para a solução do litígio e não é atacada no recurso interposto.

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de situações distintas nos acórdãos recorrido e paradigmas apresentados.

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

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

IRPJ. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAS. LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE *BIS IN IDEM*. SÚMULA CARF Nº 105. INAPLICABILIDADE

A lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, situação que se configura exatamente após o encerramento do exercício. Tal penalidade não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre o saldo de imposto apurado ao final do exercício. As duas penalidades decorrem de fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro. Inaplicável a Súmula CARF 105 aos fatos geradores ocorridos após o ano-calendário 2007, por terem outro fundamento legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram por dar provimento. Votou pelas conclusões da divergência o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart (suplente convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic (suplente convocada) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN e pela contribuinte em face do Acórdão nº 1302-003.483 (fls. 1568 e seguintes), de 15/04/2019, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, por meio do qual o colegiado deu parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar o pedido de sobrestamento do julgamento e a preliminar de nulidade do acórdão e da autuação, quanto à glosa de despesas, e em rejeitar a alegação de decadência; por maioria de votos, em superar a arguição de nulidade concernentes à exigência de IRRF e Multa qualificada e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência de IRRF e afastar a qualificação da multa de ofício sobre as exigências de IRPJ e CSLL, vencidos os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório e Maria Lúcia Miceli, que rejeitaram a preliminar de nulidade e negaram provimento ao recurso quanto à exigência de IRRF. Os conselheiros Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias acompanharam o relator pelas conclusões quanto ao cancelamento da exigência de IRRF. E ainda, por maioria de votos, em manter a exigência de multa isolada de estimativas, vencidos os conselheiros Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Ricardo Marozzi Gregório e Flávio Machado Vilhena Dias.”

A ementa encontra-se assim redigida:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

NULIDADE INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIAS E ALEGADA CONTRADIÇÃO ENTRE OS TERMOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO INOCORRÊNCIA.

A diligência tratada pelo art. 16 do Decreto 70.235 não se presta para reinstruir o processo, cabendo à autoridade julgadora sopesar a necessidade ou não, dentro de seu livre convencimento motivado. Outrossim, possível contradição em termos da decisão recorrida não tipifica hipótese de cerceamento de defesa e, por isso, não encerra a sua anulação, não obstante, no caso vertente, não se constatar a alegada contradição.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO FALTA DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS QUE LASTREARAM A AUTUAÇÃO NULIDADE SUPRÍVEL NA FORMA DO ART. 59, § 3º, DO DECRETO 70.234/72

Mesmo que identificada a falta de juntada de documentos nos quais, pretensamente, restara lastreada a exação fiscal, acaso seja possível acolher a pretensão recorrente, na parte em que se verificaria a nulidade aventada, é possível ultrapassá-la na forma do art. 59, § 3º, do Decreto 70.235/72.

GLOSA DE DESPESAS IRPJ E CSLL NOTAS FISCAIS E RECIBOS QUE NÃO TRAZEM ELEMENTOS SUFICIENTES PARA IDENTIFICAR E INDIVIDUALIZAR OS SERVIÇOS TOMADOS

Ainda que a exibição de notas fiscais e recibos possa ser admitida como prova hábil e idônea à comprovar as despesas deduzidas do lucro líquida, a falta de elementos e

descrições que permitam indentificar e individualizar os serviços tomados torna premente a necessidade de exibir elementos adicionais suficientes à demonstração da efetiva concretização dos aludidos serviços.

IRRF CAUSA E BENEFICIÁRIO DESCONHECIDOS LANÇAMENTO REFLEXO IMPOSSIBILIDADE

Ainda que admitido o lançamento concomitante do IRRF, com espeque nos preceitos do art. 61 da Lei 8.981/95, e do IRPJ, em razão de glosa de despesas, tal exigência somente terá cabimento caso os documentos fiscais emitidos para acobertar as operações que deram causa à dedução das citada despesas forem, comprovadamente, considerados ideologicamente inidôneos. A simples não comprovação da efetiva prestação de serviços não se presta para desclassificar eventuais notas fiscais e recibos exibidos pelo contribuinte, sem a prova adicional de que foram emitidas por empresas materialmente inexistentes.

MULTA QUALIFICADA NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DOS ELEMENTOS DESCRITOS NOS ARTS. 71 A 73 DA LEI 4.502/64

A míngua de provas contundentes de que o contribuinte incorrera em quaisquer das situações descritas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, não cabe a qualificação da multa de ofício, sendo insufientes, para tanto, meras presunções ou indícios retirados de processo judicial criminal em que o contribuinte sequer figura como réu ou acusado.”

Os autos foram encaminhados para a Procuradoria, para ciência do acórdão, pelo despacho de fls. 1592, datado de 20/05/2019. Nos termos do art. 23, § 9º, do Decreto 70.235/72 – PAF, a ciência da Procuradoria se presume ocorrida com o término do prazo de 30 dias contados da data em que os respectivos autos são a ela entregues, contando-se a partir daí o prazo regimental de 15 dias para a apresentação do recurso.

No recurso especial interposto em 03/07/2019 (fl. 1635), a PFN alega divergência com relação às seguintes matérias:

- “1. Divergência quanto à incidência do art. 61, §1º da Lei n. 8.981/94 – IRRF sobre os pagamentos sem causa
- 2. Divergência quanto à qualificação da multa de ofício – art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96

O recurso especial foi admitido integralmente por meio do despacho de fls. 1726/1739. Inicialmente, o despacho traz os principais argumentos para a caracterização das divergências apontadas pela recorrente, *verbis*:

[...]

Isto posto, transcreve-se, a seguir, excertos da exposição da recorrente relativos à demonstração das divergências, *verbis*:

“1. DA DIVERGÊNCIA QUANTO À INCIDÊNCIA DO ART. 61, §1º DA LEI N. 8.981/94 – IRRF SOBRE OS PAGAMENTOS SEM CAUSA

Não obstante o entendimento acerca dos fatos e fundamentos consignados no voto, pela leitura do TVF, constata-se que a Fiscalização entendeu que a S.A. PAULISTA entabulou diversos contratos com as “noteiras” utilizadas pelos operadores financeiros, com objetivo de possibilitar o fluxo financeiro da propina para os agentes (políticos e privados) envolvidos. Ou seja, **a Fiscalização entendeu que nesses contratos não**

houve a efetiva prestação de serviços, até porque as empresas de fachada não possuíam capacidade operacional para tanto.

A fiscalização também individualizou todas as condutas da autuada que redundaram na dedução de despesas/custos fundadas em contratos fictícios e na exigência de IRRF, decorrente de operações não comprovadas ou sem causa. Nesse viés, também foi aplicada a multa de ofício qualificada (150%), tendo em vista que a Recorrente não recolheu os tributos devidos lastreando-se em notas fiscais inidôneas, cujos serviços não foram prestados e que foram formalizados em contratos para acobertar o pagamento de propinas, nos termos do art. 71 a 73 da Lei 4.502/64 c/c art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96.

(...)

As investigações mostraram que a simples apresentação de notas fiscais, contratos, comprovantes de pagamento etc, não são elementos hábeis por si sós para comprovar a efetiva prestação dos serviços, posto que as empreiteiras e os operadores financeiros forjaram tais documentos vinculados a empresas que não prestaram de fato quaisquer serviços, bem como utilizaram os respectivos pagamentos para efetuar o trânsito de propinas a terceiros, de modo que os próprios pagamentos também não comprovam a efetividade das operações.

Concluiu a fiscalização que a comprovação das operações sob comento não pode ficar restrita à simples apresentação das notas fiscais, contratos e comprovantes de pagamento, mormente quando o fiscalizado é comprovadamente uma das empreiteiras envolvidas no desvio de recursos descoberto pelas operações policiais.

Contudo, não obstante a ausência de comprovação efetiva da prestação dos serviços, o que, inclusive, **motivou a manutenção da glosa de despesas pela Turma**, pela simples leitura da ementa supra transcrita, constata-se que o Colegiado a quo determinou o cancelamento da exigência do IRRF ao argumento de que ***“a simples não comprovação da efetiva prestação de serviços não se presta para desclassificar eventuais notas fiscais e recibos exibidos pelo contribuinte, sem a prova adicional de que foram emitidas por empresas materialmente inexistentes”***. É o que se depreende do voto condutor a seguir transcrito:

(...)

III Mérito.

III.1 Glosas das despesas e respectivo lançamento do IRPJ e da CSLL

(...)

Nenhuma das notas fiscais e recibos apresentados no processo preenchem os requisitos legais e formais necessários a lhe emprestar a necessária credibilidade, ao menos, quando não acompanhados de outros elementos, (...)

(...) porque, no caso vertente o problema, reprise-se, é, tão somente, de prova quanto a efetiva concretização dos serviços tomados (desimportante, destarte, se as prestadores foram ou não investigadas em processo ou inquéritos policiais).

Especificamente quanto as glosas das despesas, e luz de tudo o que foi dito acima, não há reparos a se fazer no acórdão recorrido, nem tampouco, no próprio ato de lançamento, sendo de desprover o apelo.

III.1.2 Insuficiência probatória para justificar a exigência do IRRF e, também, a qualificação da multa de ofício.

(...)

Todavia, o problema apontado na autuação centra-se, justamente, na falta de demonstração pela Autoridade Lançadora do predito inidoneidade.

(...)

Agora, pelo que expus anteriormente, se as notas fiscais e recibos emitidos pela Tacla e pela Paqliuca não são ideologicamente falsas (porque, insista-se, não foi produzida qualquer prova tendente à demonstração de tal fato), não há como se desconsiderar a causa e o destinatário ali descritos (ainda que não se tenha logrado demonstrar a efetiva e concreta prestação dos serviços).

(grifos nossos)

Em contraponto, em caso em tudo semelhante ao ventilado nesse feito, o CARF julgando recurso voluntário de **empresa também envolvida na Operação Lava Jato, tendo por objeto exatamente a questão da glosa de despesas não comprovadas e a incidência do IRRF sobre os pagamentos sem causa, em conexão com os fatos apurados na referida operação policial, ao contrário do acórdão recorrido, manteve a autuação do IRRF exatamente em razão da não comprovação da efetividade dos serviços prestados.** Eis as ementas dos julgados:

(...)

Acórdão nº 1201-001.902

(...)

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, o pagamento efetuado por pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a operação que lhe deu causa, sem prejuízo da glosa das despesas que resultaram em redução indevida do lucro líquido do período.

A fim de que não reste dúvidas acerca da similitude fática, e do entendimento estampado no acórdão paradigma, **no que toca à incidência do art. 61, da Lei nº 8.981/94, ante a ausência da comprovação efetiva da prestação dos serviços**, transcrevem-se trechos do mencionado acórdão:

Relatório:

(...)

O início da fiscalização foi motivado pelo fato de a empresa PEM Engenharia estar envolvida na operação denominada “Lava Jato”, deflagrada pela Receita Federal do Brasil (RFB), Ministério Público Federal (MPF) e Polícia Federal (PF), que desbaratou um esquema de corrupção na Petrobrás, envolvendo as maiores empreiteiras do país e que nas palavras do MPF, “é a maior investigação de corrupção e lavagem de dinheiro que o Brasil já teve.”

(...)

Assim, no desenvolvimento da fiscalização da PEM Engenharia, sem aparente vínculo imediato com a Lava Jato, a fiscalização teria se defrontado com outra série de pagamentos sem a respectiva prestação de serviços, vejamos o relato fiscal:

... pagamentos efetuados pela empresa, sem aparente vínculo imediato com o pagamento de propinas a agentes públicos, mas também vinculados a notas fiscais de prestação de serviços cuja efetividade não foi comprovada.

(...)

Voto:

(...)

Verifica-se que a incidência do IRRF na hipótese decorre da entrega de valores a terceiros sem a comprovação da operação que lhes deu causa.

Trata-se de incidência autônoma e com base de cálculo específica, sem qualquer relação com a apuração do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual.

No caso dos autos não podemos olvidar que é indubitoso o fato de que as despesas glosadas se referiam a operações fraudulentas, cuja origem não foi comprovada ou sequer existiu.

(...)

Com a devida vênia àqueles que pensam de forma diferente, a questão é relativamente simples: se as despesas não existiram a glosa deve ser efetuada, por expressa determinação legal, até porque o lucro foi indevidamente reduzido e precisa ser recomposto e a diferença oferecida à tributação.

Por outro lado, há dispositivo expresso que determina a incidência do IRRF quando não houver causa para o pagamento.

(...)

Ademais, como defendido em linhas passadas, os documentos trazidos aos autos (notas fiscais de serviço) embora emitidos por pessoa jurídica não considerada ou declarada inapta, são, para efeitos tributários, inidôneos. Ou seja, a exigência do IRRF, por alegado pagamento sem causa, merece ser mantida, ante a ausência de elementos seguros que demonstrem a causa dos pagamentos efetuados às citadas empresas.

Nota-se que os documentos juntados pela Contribuinte, quando muito, demonstrariam a assunção da despesa ou custo, mas não a causa do pagamento realizado e as Notas Fiscais juntadas aos autos, por si só também não são documentos hábeis para a comprovação do serviço.

Exige-se, no caso, a comprovação, pelo contribuinte, da efetiva prestação pelo terceiro dos serviços contratados. Seria indispensável a apresentação de relatórios dos serviços prestados, detalhamento expresso dos serviços executados, de propostas técnicas firmadas entre as partes, papéis de trabalho, relatórios de consultoria, laudos, pareceres conclusivos com avaliação dos serviços pactuados e resultados finais do serviço, mormente se considerado o fato de que os pagamentos realizados foram de grande vulto para a Contribuinte.

Assim, caracterizado o efetivo pagamento e não comprovada a operação (nota fiscal ideologicamente inidônea) é devido o lançamento do IRRF concomitante com a glosa da despesa no IRPJ, (...)

No que nos importa para o presente recurso, a Turma do acórdão paradigma, julgando caso de empresa envolvida na Operação Lava Jato, tendo por objeto exatamente a questão da glosa de despesas não comprovadas e a incidência do IRRF sobre os pagamentos sem causa, em conexão com os fatos apurados na referida operação policial, ao contrário do acórdão recorrido, manteve a autuação do IRRF exatamente em razão da não comprovação da efetividade dos serviços prestados.

(...)

Outrossim, cita-se, ainda, como **paradigma, o acórdão n.º 108-09.821**, conforme ementa a seguir transcrita:

(...)

Acórdão n.º 108-09.821

(...)

IRPJ - GLOSA DE DESPESA/CUSTO

Uma vez não comprovada a efetividade das operações relativamente aos documentos fiscais contabilizados, procede a glosa realizada.

DESPESAS OPERACIONAIS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Somente são admitidas as despesas de prestação de serviços quando for efetivamente comprovada a sua realização, não bastando como elementos probantes a apresentação de notas fiscais.

IRRF - PAGAMENTOS REALIZADOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO - PAGAMENTO SEM CAUSA

Está sujeito à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica a beneficiário não identificado, inclusive aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, quando não comprovada a operação ou sua causa.

(...)

A fim de aclarar a divergência jurisprudencial suscitada, cumpre destacar excertos do voto condutor dos referidos julgados:

Acórdão n.º 108-09.821

(...)

Voto

A autuante considerou, com base na fiscalização efetuada, documentos examinados e diligências realizadas, que não havia prova de que os serviços prestados pelas empresas Versátil e Rio Pequeno foram efetivamente realizados.

(...)

Em consequência da glosa, a fiscalização calculou o imposto de renda na fonte sobre as importâncias pagas a beneficiários não identificados, lavrando o respectivo auto de infração.

(...)

Além disso, não foi apresentado nenhum documento que comprovasse efetivamente os serviços prestados pela pessoa jurídica Rio Pequeno, pois, conforme informação dada ao AFRF pelo Sr. José Antonio Pereira, Diretor Geral da autuada e sócio diretor da Rio Pequeno (a partir de agosto de 2002), bem como reconhecido no Recurso Voluntário (fls. 282), os contratos com a suposta prestadora de serviços eram verbais e os pagamentos em dinheiro.

Não há nos autos qualquer comprovação de desembolso financeiro, que pudesse fortalecer a afirmativa do contribuinte de que os pagamentos foram efetuados.

(...) Assim, que, corretamente, o acórdão paradigma acima fixou a imprescindibilidade de se evidenciar a ocorrência de efetiva execução de serviços, para afastar a incidência do art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/94.

Como visto, diametralmente oposto, o acórdão recorrido entendeu que se as notas fiscais e recibos emitidos, pelas pretensas prestadoras de serviços, não são ideologicamente falsas, não há como se desconsiderar a causa e o destinatário ali descritos, **ainda que não se tenha logrado demonstrar a efetiva e concreta prestação dos serviços, afastando, pois, a incidência do art. 61, § 1º da lei nº 8.981/94.**

Em clara divergência, os acórdãos paradigmas mantiveram a glosa de despesas, por indedutíveis, e **consideraram insuficiente para afastar a incidência do IRRF a simples apresentação de notas fiscais/recibos de pagamento, quando não restou comprovada a efetividade da prestação dos serviços, mantendo a autuação com fundamento no art. 61, § 1º da lei nº 8.981/94.**

(...)

2. DA DIVERGÊNCIA QUANTO À QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO – ART. 44, § 1º, DA LEI Nº 9.430/96

Pois bem. O Colegiado a quo afastou a qualificação da multa, por entender que não restou demonstrado que a contribuinte incorrera nas situações legais autorizadas da exasperação.

Confira-se, por oportuno, trecho do voto condutor do acórdão recorrido:

(...)

Agora, pelo que expus anteriormente, se as notas fiscais e recibos emitidos pela Tacla e pela Pagliuca não são ideologicamente falsas (porque, insista-se, não foi produzida qualquer prova tendente à demonstração de tal fato), não há como se desconsiderar a causa e o destinatário ali descritos (ainda que não se tenha logrado demonstrar a efetiva e concreta prestação dos serviços).

E a mesma construção argumentativa se propõe quanto a qualificação da multa; a S/A Construtora não é e não era parte do processo utilizado como base probatória à acusação fiscal; não há, no relato do Ministério Público, vírgula quer indicie, por parte a recorrente, a prática de atos fraudulentos ou criminosos, sendo, inclusive, de se destacar o seguinte trecho (contido no próprio TVF efl. 36):

(...) Ainda assim, os motivos declinados pela Fiscalização para qualificar a multa de ofício são, exclusivamente, aqueles retratados na ação penal anexada aos autos, ação esta que não apontou, em momento algum, como partícipe ou réu, a empresa recorrente. Não há nenhuma prova de que o contribuinte tenha, no caso, incorrido em quaisquer das hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64.

A luz destas considerações, é de se afastar a exigência, na íntegra, quanto ao IRRF e, ainda, de se prover o apelo voluntário para desqualificar a multa de ofício, também quanto aos serviços prestados pela Tacla e pela Pagliuca.

(destaques acrescidos)

Entretanto, analisando caso similar, também envolvendo empresa envolvida na Operação Lava Jato, tendo por objeto exatamente a questão da glosa de despesas não comprovadas e a incidência do IRRF sobre os pagamentos sem causa, em conexão com os fatos apurados na referida operação policial, o acórdão paradigma manteve a qualificação da multa de ofício. A turma entendeu, em síntese, que uma empresa que realiza despesas, que declara como dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL que sabe claramente ser inexistentes, denota o dolo. Assim, independente do entendimento da Turma a qua (sic), de que a qualificação da multa teria se pautado somente na ação penal, da qual não é parte a contribuinte, e que as notas e recibos não são ideologicamente falsos, a verdade é que, assim como no caso paradigma a seguir, a autuada deduziu despesas que sabia indedutíveis, porquanto não comprovada a efetividade da prestação dos serviços, o que demonstra a similitude fática.

Confira-se, por oportuno, a ementa do acórdão paradigma nº 1401-003.046, transcrita na integralidade:

(...)

Acórdão nº 1401-003.046

(...)

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

Um vez que o sujeito passivo não comprova a existência de despesa para dedução da base de cálculo do IRPJ, compete à Autoridade Fiscal proceder à glosa dos respectivos valores. A simples apresentação da nota fiscal dos serviços e o respectivo pagamento não são suficientes a comprovar a efetivação dos serviços quando existem inúmeros outros indícios em sentido contrário, decorrendo a necessidade da comprovação da materialidade dos serviços prestados.

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

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

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

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

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

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

(...)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

(...)

A fim de melhor demonstrar a divergência jurisprudencial transcreve-se trecho do voto condutor do acórdão paradigma nº 1401-003.046, verbis:

Relatório

(...)

DAS PROVAS DOS FATOS GERADORES

A presente ação fiscal foi motivada pelo fato de a Galvão Engenharia estar envolvida na operação denominada “Lava Jato”, deflagrada (...)

(...)

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

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

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

(destaques acrescidos)

Assim, claramente estabelecido o dissídio jurisprudencial.

No mesmo sentido a 1ª Turma da 2ª Câmara no acórdão paradigma nº 1201-001.902, transcrita na integralidade:

(...)

Acórdão nº 1201001.902

(...)

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, o pagamento efetuado por pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a operação que lhe deu causa, sem prejuízo da glosa das despesas que resultaram em redução indevida do lucro líquido do período.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

(grifos acrescidos)

A fim de melhor demonstrar a divergência jurisprudencial transcreve-se trecho do voto condutor do acórdão paradigma nº 1201-001.902:

(...)

i) Da multa qualificada

O sujeito passivo procurou modificar as características essenciais dos fatos geradores ao tratar os custos e despesas contabilizados e os pagamentos efetuados como legítimos e necessários, com causa e em retribuição a operações comprovadas. Todavia, como demonstramos, as operações que originaram os pagamentos não foram comprovadas e os documentos de suporte apresentados eram ideologicamente falsos. Os contratos se referiam a serviços fictícios. O sujeito passivo contabilizou as despesas e custos associados a esses pagamentos como dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL a pagar. Em consequência reduziu dolosamente o montante devido desses tributos e, dessa forma, cometeu fraude.

(...)

Devidamente caracterizada a divergência também em relação ao segundo acórdão paradigma apresentado, que **analisando caso similar, tendo por objeto exatamente a questão da glosa de despesas não comprovadas e a incidência do IRRF sobre os pagamentos sem causa, manteve a qualificação da multa de ofício.**”

Na sequência, o despacho passa a analisar as divergências, *verbis*:

1ª divergência: Incidência do IRRF sobre os pagamentos sem causa

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando, em situações idênticas ou análogas, e em face do mesmo arcabouço normativo, são adotadas soluções diversas. A divergência jurisprudencial não se estabelece apenas na interpretação da legislação em tese, nem tampouco em matéria de prova, e sim na interpretação das normas, em face de contextos fáticos semelhantes.

Analisando-se o primeiro paradigma (acórdão nº **1201-001.902**), verifica-se que se trata de caso muito semelhante ao do acórdão recorrido, inclusive em face de o procedimento fiscal apresentar vinculação com a acusação, pelo Ministério Público Federal, de envolvimento na mesma operação “Lava Jato”. No caso do acórdão recorrido, as empresas que teriam prestado os serviços que foram glosados pelo fisco foram definidas como “empresas instrumentais utilizadas para repassar recursos de origem ilícita aos envolvidos no esquema de corrupção concernente à Petrobras”, ao passo que no paradigma foram referidas como participantes “da estrutura montada para o pagamento de propinas, ou eufemisticamente, ‘vantagens indevidas’, a agentes públicos em licitações promovidas pela Petrobrás”.

O fato de o voto condutor do acórdão recorrido ter afirmado que “as conclusões ora propostas não adotam como premissas os fatos declinados pela Fiscalização em relação à operação Lava-jato ou à ação proposta pelo Ministério Público” não constitui óbice algum à demonstração da similitude fática, pois esta é precedente à referida manifestação do relator do voto condutor neste sentido. Ademais, no acórdão paradigmático, consoante excertos transcritos pela recorrente no recurso, e aqui

reproduzidos, naquele caso também houve pagamentos relativos a despesas não comprovadas, e com relação aos quais foi feita a exigência de IRRF, mas que não tinham vínculo algum com a mencionada operação “Lava Jato” (“pagamentos efetuados pela empresa, sem aparente vínculo imediato com o pagamento de propinas a agentes públicos, mas também vinculados a notas fiscais de prestação de serviços cuja efetividade não foi comprovada”). Assim, também sob esta ótica não se vislumbra qualquer dissimilitude fática relevante entre os casos.

E, enquanto no acórdão nº 1201-001.902 decidiu-se que “*as condutas ilícitas, materializadas pelo pagamento de despesas inexistentes e/ou não comprovadas ensejam a incidência do IRRF à alíquota de 35%*”, o acórdão recorrido, em sentido diverso, decidiu que “*a simples não comprovação da efetiva prestação de serviços não se presta para desclassificar eventuais notas fiscais e recibos exibidos pelo contribuinte, sem a prova adicional de que foram emitidas por empresas materialmente inexistentes*”, e, nesta conformidade, cancelou a exigência de IRRF.

Vale dizer, o acórdão recorrido estabelece *um requisito adicional*, em relação ao paradigma, para que os pagamentos relativos às despesas não comprovadas sejam submetidos à incidência do IRRF: o de que o fisco demonstre que *as empresas emitentes das notas* seriam materialmente inexistentes.

Demonstrada a divergência, portanto, com relação ao primeiro paradigma.

Analisando-se agora o segundo paradigma (**acórdão nº 108-09.821**), verifica-se que este também trata da exigência de IRRF sobre *pagamentos efetuados* relativos a *serviços que não foram comprovados*.

Do quanto consta naquele acórdão, verifica-se que seriam duas as empresas cujas notas fiscais de serviços supostamente prestados foram glosados pelo fisco (Versátil e Rio Pequeno), sendo exigido, de forma concomitante à glosa do IRPJ, o IRRF sobre os pagamentos sem causa e/ou a beneficiário não identificado.

Se houvesse naquele caso apenas a empresa Versátil, não se entenderia configurada a divergência. Isto porque, no caso desta empresa, o voto condutor do acórdão paradigmático expressamente consignou que “*não há comprovação da existência física da empresa Versátil, [pois] conforme relata o Termo de Verificação Fiscal (fls.22), baseado no Termo de Constatação Fiscal (fls.126 e 127), o i. AFRF não conseguiu localizar a referida empresa*”.

Ora, esta é justamente, conforme visto, uma das providências reclamadas pelo voto condutor do acórdão recorrido para que fosse mantida a exigência do IRRF (a demonstração de que a empresa emitente das notas seria *materialmente inexistente*). Assim, enquanto no paradigma o fisco demonstrou que a empresa não existia, no recorrido o voto condutor afirmou que “*não há, nos autos, nenhuma medida investigativa tomada pela Autoridade Administrativa, [tal como] diligenciar, in loco, particularmente nos endereços físicos das preditas empresas para verificar se estas existiam de fato ou se tinham estrutura operacional condizente com o seu objeto e com a complexidade*” (fls. 1587, in fine).

Contudo, no caso da empresa Rio Pequeno, não se vislumbra nenhuma circunstância que possa configurar dessemelhança com a situação delineada nos presentes autos, pois, no caso desta empresa, o fundamento para a manutenção da glosa da despesa, assim como da exigência do IRRF, ao que consta da leitura do voto condutor daquele acórdão, foi apenas o fato de que “*não houve nenhuma prova da efetividade dessas operações [com a autuada]*”. Logo, o caso desta empresa se assemelha ao das empresas analisadas nos presentes autos, onde também não houve a prova da efetividade das operações de prestação de serviços. Contudo, enquanto o paradigma manteve a exigência do IRRF, o recorrido cancelou-a.

Assim, entende-se também comprovada a divergência com relação ao segundo paradigma.

2ª divergência: multa qualificada

Para este ponto, a recorrente apresenta como paradigmas da divergência os acórdãos nº **1401-003.046 e nº 1201-001.902** (sendo este último o mesmo acórdão apontado como o “primeiro paradigma” da divergência anterior).

Analizando-se o primeiro paradigma (**acórdão nº 1401-003.046**), verifica-se que se trata de caso bastante semelhante ao do acórdão recorrido. A empresa, no caso, também havia sido referida em acusação do Ministério Público Federal atinente à operação “*Lava Jato*”, neste caso como empresa envolvida no “*desvio de recursos oriundos do pagamento de obras públicas e para indicação de empresas que poderiam ou não estar participando do esquema*”.

De qualquer modo, a referida operação, consoante consignou aquele acórdão, servira apenas como meio de “*demonstração do esquema ilícito de desvio de recursos*”, já que a autuação, no caso, de acordo com o quanto ali contido, baseava-se concretamente “*na falta de apresentação de prova pelo recorrente acerca das despesas registradas em sua apuração do resultado*” (pág. 37 do acórdão paradigmático, *in fine*).

No caso do acórdão recorrido, conforme visto, o voto condutor do relator também assentou que “*as conclusões ora propostas não adotam como premissas os fatos declinados pela Fiscalização em relação à operação Lava-jato*”, e que “*o problema, repute-se, é, tão somente, de prova quanto a efetiva concretização dos serviços tomados*”.

Portanto, sob todas as óticas, não se vislumbra qualquer dissimilitude fática relevante entre os casos.

Contudo, apesar de semelhantes os casos, as conclusões são claramente divergentes.

O acórdão paradigmático manteve a multa qualificada nos casos em que os pagamentos realizados não se referiam aos serviços referidos nas notas fiscais, consoante demonstrou a recorrente no seguinte excerto, que novamente se transcreve, verbis:

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

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

O que se pode dizer, em sede de análise de matéria tributária de uma empresa que realiza despesas, que declara como dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL que sabe claramente ser inexistentes. (...)”

Na mesma situação, contudo, o acórdão recorrido desqualificou a multa aplicada pelo fisco, pois entendeu que, apesar de não comprovados os serviços referidos nas notas fiscais, os quais seriam a causa dos pagamentos efetuados pelo contribuinte, “*não há, no relato do Ministério Público, vírgula quer indicie, por parte da recorrente, a prática de atos fraudulentos ou criminosos*”, ou seja, “*não há nenhuma prova de que o contribuinte tenha, no caso, incorrido em quaisquer das hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64*”.

Demonstrada a divergência, portanto, com relação ao primeiro paradigma.

Analizando-se o segundo paradigma (acórdão nº **1201-001.902**), observa-se que a similitude fática dos casos já foi aqui feita, conforme ao norte demonstrado.

E, no caso, este acórdão paradigmático igualmente manteve a multa qualificada nos casos em que os pagamentos realizados não se referiam aos serviços referidos nas notas fiscais, consoante demonstrou a recorrente em excerto do voto condutor daquele acórdão, na parte em que transcreve e adota os fundamentos contidos no Termo de Verificação Fiscal, excerto o qual a seguir novamente se reproduz, verbis:

“O sujeito passivo procurou modificar as características essenciais dos fatos geradores ao tratar os custos e despesas contabilizados e os pagamentos efetuados como legítimos e necessários, com causa e em retribuição a operações comprovadas. Todavia, como demonstramos, as operações que originaram os pagamentos não foram comprovadas e os documentos de suporte apresentados eram ideologicamente falsos. Os contratos se referiam a serviços fictícios. O sujeito passivo contabilizou as despesas e custos associados a esses pagamentos como dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL a pagar. Em consequência reduziu dolosamente o montante devido desses tributos e, dessa forma, cometeu fraude.

(...)

As fraudes foram praticadas mediante ajuste doloso com uma grande diversidade de contrapartes, configurando o conluio. **Essas contrapartes, representadas pelas empresas emitentes das notas fiscais de prestação de serviços inidôneas, pois os serviços eram fictícios e nunca foram prestados, colaboraram de forma consciente com o sujeito passivo para viabilizar a execução das fraudes descritas.”**

Ou seja, em situação semelhante à do caso dos autos, o acórdão paradigmático entendeu que, *se os serviços não foram comprovados*, então os documentos apresentados pelo contribuinte (as notas fiscais respectivas) *seriam ideologicamente falsos*, e, por este motivo, a fraude estaria comprovada, e a multa qualificada deveria ser mantida, conforme assentado no seguinte excerto daquele voto condutor, após a transcrição acima dos termos do TVF:

“Deve-se concluir que os contratos celebrados entre a PEM e as empresas do grupo familiar são ideologicamente falsos e, portanto, fraudulentos, posto que os serviços supostamente pactuados jamais foram prestados.

Tal circunstância enseja não apenas a glosa das despesas, mas a efetiva qualificação das multas correspondentes, em observância ao que estabelece a legislação, pois a contratação dolosa e consciente de serviços que jamais foram prestados revela a tentativa da Recorrente em reduzir, de forma indevida e mediante despesas fictícias, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (...)”

Demonstrada a divergência, portanto, também com relação ao segundo paradigma.

Conclusão

Em síntese e conclusão, pelo exposto, opino no sentido de que se deva DAR SEGUIMENTO ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional (art. 68 do RICARF).

[...]

De acordo.

Considerando que, consoante o exposto no presente despacho, foram preenchidos os pressupostos regimentais de admissibilidade, e foi demonstrada a divergência jurisprudencial arguida, **DOU SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL**

interposto pela Fazenda Nacional, que abrange as matérias “**exigência do IRRF**” e “**multa qualificada**”.

No mérito a PFN defende a higidez do lançamento e pugna pelo restabelecimento da exigência do IRRF e da multa qualificada.

A contribuinte foi cientificada do acórdão recorrido e do recurso especial da PFN, bem como de sua admissibilidade, em 27/11/2019 (fl. 1744) e apresentou contrarrazões (fls. 1747/1780) em 11/12/2019 (fls. 1745), alegando em síntese:

- a) Preclusão quanto à nulidade da autuação por cerceamento de defesa quanto às exigências de IRRF e à multa qualificada que foram superadas pela maioria do colegiado para dar provimento ao recurso, nos termos do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Esta questão não foi objeto de recurso especial pela PFN, estando preclusa, portanto.
- b) A tese recursal para manutenção de incidência de IRRF está fundada em motivo diverso daquele eleito pelo auto de infração: defende que a ausência de prestação de serviços configuraria pagamento sem causa, enquanto que a autuação se assenta no pagamento a beneficiários não identificados. Assim, o acolhimento do recurso implicaria em nulidade por ofensa aos arts. 142 e 146, CTN. Haveria inépcia recursal.
- c) Prejudiciais de mérito, sendo razões para não conhecimento do recurso:

I. ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e todos os acórdãos paradigmas:

- porque nos casos paradigmas a autuação de IRRF foi por pagamento sem causa e aqui foi por beneficiário não identificado
- arestos divergentes envolvem empresas denunciadas na Operação Lava Jato – não há qualquer denúncia nem inquérito contra a Recorrida

II. A análise das teses recursais demandaria revolvimento de matéria fático-probatória.

No mérito, a contribuinte defende a manutenção do recorrido nesta parte.

Além de apresentar contrarrazões a contribuinte também aviou recurso especial (fls. 1638/1662), antes mesmo de ser cientificada do acórdão recorrido.

Mais adiante, após ter tomado ciência formal do acórdão e do recurso especial da Fazenda Nacional, em 27/11/2019 (conforme termos de fls. 1743-1744), apresentou tempestivamente, em 11/12/2019 (conforme termos de fls. 1782-1783), petição (fls. 1784) para “expressamente ratificar seu Recurso Especial (...) em todos os seus termos”.

No recurso, a recorrente alega divergência com relação a duas matérias assim por ela identificadas: “**inovação indevida**” e “**cumulação das multas de ofício e multa isolada**”.

O recurso foi parcialmente admitido apenas com relação a segunda matéria, por meio do despacho de fls. 1791/1796, em face dos paradigmas nº 1401-003.287 e nº 1301-003.763, concluindo, *verbis*:

[...]

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente, e de fato pode ser comprovada pelo simples confronto entre as ementas dos acórdãos paradigmas e do acórdão recorrido. A questão é de caráter eminentemente jurídico.

Em todos os casos (no recorrido e nos dois paradigmas) analisou-se a exigência fiscal de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, relativa a fatos geradores ocorridos após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em concomitância à exigência da multa de ofício proporcional sobre o valor do tributo devido.

E, enquanto o acórdão recorrido manteve a exigência fiscal, os acórdãos paradigmáticos afastaram a referida exigência.

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria (multa isolada por falta de recolhimento de estimativas - concomitância).

Conclusão

Pelo exposto, opino no sentido de que se **deva DAR SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial do sujeito passivo (art. 68 do RICARF), apenas com relação à matéria “*multa isolada por falta de recolhimento de estimativas - concomitância*”.

[...]

De acordo.

Considerando que, consoante o exposto no presente despacho, foram preenchidos em parte os pressupostos regimentais de admissibilidade, e que foi demonstrada, em parte, a existência de divergência jurisprudencial, **DOU SEGUIMENTO PARCIAL AO RECURSO ESPECIAL** interposto pelo sujeito passivo S.A. PAULISTA DE CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO, apenas com relação à matéria “*multa isolada por falta de recolhimento de estimativas - concomitância*”.

Não coube agravo em face da não admissão da primeira matéria quanto ao único acórdão paradigma indicado (nº 2002-000.170), que foi proferido pela 2ª Turma Extraordinária da 2ª Seção de Julgamento, não se prestando a servir de paradigma de divergência em razão de expressa vedação regimental neste sentido, contida no art. 67, § 12 do Regimento Interno do CARF - Ricarf.

A PFN não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

1. Conhecimento

1.1 Recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional

O recurso especial da PFN foi integralmente admitido quanto às duas matérias divergentes apontadas com relação a ambos os paradigmas indicados em cada uma delas.

A recorrente, no entanto, faz algumas objeções preliminares ao conhecimento do recurso.

Antes de adentrar à primeira objeção feita pela recorrente e ao exame da caracterização das divergências, também questionados, desde logo afasto a segunda premissa de que a tese recursal para manutenção de incidência de IRRF estaria fundada em motivo diverso daquele eleito pelo auto de infração, na medida em que defende que a ausência de prestação de serviços configuraria pagamento sem causa, enquanto que a autuação se assenta no pagamento a beneficiários não identificados.

A simples leitura do Termo de Verificação Fiscal e do acórdão recorrido põe por terra a alegação. Senão vejamos o que constou na fundamentação do TVF, *verbis*:

Na auditoria de que tratamos, restou claro que o pagamento ao esquema criminoso se fez de forma camuflada em contrato inverídico. Esta maneira serviu para não identificar os beneficiários das propinas pagas pelo esquema criminoso. Portanto, trata-se de pagamento a beneficiário não identificado, eis que o fluxo dos recursos das propinas pagas passa pelas pessoas jurídicas do operador, para em seguida chegar aos omitidos beneficiários das propinas.

De outra parte, cabe também a capitulação da infração de pagamento sem causa. Isto porque a causa justificada pela autuada em nada diz com a verdade. Aduziu a fiscalizada que se trataria de consultoria e outras prestações de serviços, mas a fiscalização comprovou que serviço não houve.

A norma persegue com o pagamento sem causa atribuir responsabilidade a quem oculta a causa que o motivou. No caso concreto, na esteira de um sólido conjunto probatório, o fisco faz mais do que determina a norma, quando além de provar que a causa apontada não é verdadeira, ainda comprova a causa omitida.

Neste ponto, a simples consideração da existência de causa não atinge o lançamento, pois o pagamento existiu. Descabe asseverar que a causa ilícita poderia comprometer o enquadramento legal do art. 674, § 1º, do RIR/99. A infração de esconder a justa causa do pagamento é a infração perseguida pela norma. Agiu a empresa contra o ditame legal por inibir o conhecimento do fisco da causa do pagamento, sofrendo como consequência a responsabilização tributária imposta pela norma fiscal. Por acobertar a causa dos rendimentos pagos, a fiscalizada torna-se sujeito passivo.

A análise dos fatos comprovados pela auditoria, ao fim, resulta no enquadramento tanto de pagamento a beneficiário não identificado como pelo pagamento sem

causa, considerando que tais infrações podem ser inquinadas pelas fraudes contratuais caracterizadas em um mesmo contrato, quais sejam, da falta de identificação dos recebedores finais das propinas pagas em seus montantes, como também da falsa causa motivadora dos pagamentos.

[...]

O relator do acórdão recorrido também transcreveu textualmente o fundamento da acusação fiscal quanto ao IRRF, não havendo dúvidas de que a mesma repousa em ambos os fundamentos para a aplicação do disposto no art. 674 do RIR/1999.

Assim, inexistente a alegada inépcia recursal e seu conhecimento não enseja qualquer nulidade por ofensa aos arts. 142 e 146, CTN como alegado.

Dando um passo atrás, cabe examinar a alegação inicial da recorrente de que existiria insuficiência recursal, uma vez que ocorreu a preclusão do direito da recorrente de questionar o reconhecimento de nulidade da autuação, por cerceamento de defesa, quanto às exigências de IRRF e à multa qualificada; nulidades que foram superadas pela maioria do colegiado para dar provimento ao recurso, nos termos do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Com efeito, a recorrente havia alegado nulidade por cerceamento ao direito de defesa em seu recurso voluntário quanto a toda a autuação.

E, de fato, a existência de vícios na autuação fiscal ensejadora de cerceamento ao direito de defesa foi parcialmente reconhecida pelo d. relator do acórdão recorrido, *verbis*:

1.3 Da nulidade da autuação por pretensão cerceamento de defesa.

Como dito acima, diga-se, a falta de instrução completa do ato de lançamento, mediante apuração exaustiva dos elementos de fato que justificam a sua prática, não é requisito formal tendente à observância do exercício da ampla defesa. Tal insuficiência revela, quando muito, a improcedência da autuação, mas não sua nulidade, justamente por não se permitir verificar, aí, uma mácula à garantia constitucional prevista pelo art. 5º, LV, da CRFB (como, aliás, já apontado pela própria DRJ).

No caso vertente, todavia, há uma particularidade: tal como sustentado pelo contribuinte, não obstante fazer referência à ação criminal de nº 503514488.2016.4.04.7000, e a diversos documentos pretensamente juntados ao referido processo, aqueles autos (e seus anexos), não foram trazidos para este feito (na sua integralidade). Esta constatação, por certo, pode encerrar uma violação ao princípio da ampla defesa do recorrente, em especial quanto à qualificação da multa de ofício já que, nesta hipótese, a matéria apurada com base em elementos de prova não foi levada à conhecimento da parte... há uma diferença patente porque os fatos foram apurados; não se trouxe, contudo, aos autos, justamente as provas de tal apuração.

Notem que a infração aqui examinada cinge à não comprovação da efetiva prestação de serviços, cujos pagamentos geraram despesas objetos da glosa fiscal e, outrossim, resultaram na cobrança do IRRF.

Particularmente quanto a glosa das despesas em si, a falta de juntada da ação criminal acima noticiada não impediria a defesa do contribuinte, já que a discussão aí travada cingiria à força *probandi* das notas fiscais e comprovantes de pagamentos trazidos ao feito. A citada glosa tem por premissa a não exibição de contratos, relatórios, e-mails ou outros elementos que pudesse demonstrar que os serviços contratados (oficiosamente)

teriam sido, efetivamente, prestados. E, nesta esteira, o contexto descrito na demanda judicial penal em nada contribui ou contribuiria para a querela. Como já alertei anteriormente, os fatos apurados pela Lava-Jato não servem ou serviriam para atestar a materialização da norma de incidência tributária.

Não obstante, particularmente **quanto ao IRRF e a multa qualificada**, não me é dado dizer o mesmo, já que **toda motivação tratada pelo TVF revolve os fatos tratados na predita demanda, dado que, em princípio, o lançamento, aqui, repousa justamente na acusação de que as empresas Tacla e Pagliuca seriam empresas de fachada, utilizadas para fins escusos (levantamento de recursos em espécie para pagamento de propina à agentes políticos e privados).**

Veja-se, inclusive, que dentre os fundamentos de fato para justificar as conclusões fiscais, há menção expressa de que a Tacla sequer possuía funcionários. A prova desta assertiva, todavia, não foi trazida ao feito.

Para concluir seja pela falsidade ideológica das notas fiscais (e, assim, efetuar-se o lançamento do IRRF), seja pela participação volitiva do recorrente nos atos de sonegação fiscal retratados na ação do MPF, seria de curial importância a juntada, não só da inicial daquele processo, como dos documentos que o instruíram. Particularmente quanto a estes dois pontos (IRRF e multa qualificada), haveria, portanto, nulidade passível de reconhecimento nos termos do art. 59, II, do Decreto 70.235/72.

Entretanto, o caso em análise desafia, como restará demonstrado mais adiante, a aplicação dos preceitos do § 3º do mencionado art. 59, sendo, pois, possível suprir a nulidade ora exposta para, assim, acolher-se, ainda que parcialmente, as razões de insurgência da recorrente.

Nesta esteira, **voto** por afastar parcialmente a preliminar aventada e, **com espeque nos mencionados preceitos do § 3º, retro referido, ultrapassar a nulidade concernente ao lançamento do IRRF e da multa qualificada.**

O colegiado *a quo*, por maioria de votos acolheu a proposição do d. relator, rejeitando a nulidade quanto à glosa das despesas e superando a arguição de nulidade quanto ao IRRF e Multa qualificada para, no mérito, dar provimento ao recurso quanto a tais matérias. É o que se extrai da decisão, *verbis*:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar o pedido de sobrestamento do julgamento e a preliminar de nulidade do acórdão e da autuação, quanto à glosa de despesas, e em rejeitar a alegação de decadência; **por maioria de votos, em superar a arguição de nulidade concernentes à exigência de IRRF e Multa qualificada e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência de IRRF e afastar a qualificação da multa de ofício sobre as exigência de IRPJ e CSLL, vencidos os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório e Maria Lúcia Miceli, que rejeitaram a preliminar de nulidade e negaram provimento ao recurso quanto à exigência de IRRF.** Os conselheiros Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias acompanharam o relator pelas conclusões quanto ao cancelamento da exigência de IRRF. E ainda, por maioria de votos, em manter a exigência de multa isolada de estimativas, vencidos os conselheiros Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Ricardo Marozzi Gregório e Flávio Machado Vilhena Dias.

Não resta dúvida pelo quanto se extrai do *decisum* que a maioria do colegiado acolheu a preliminar de nulidade com relação ao lançamento do IRRF e à aplicação da multa qualificada, porém votaram por superá-la, na esteira do voto do relator, por entender ser possível

solucionar as questões em seu mérito dando provimento ao recurso nesta parte, conforme autoriza o § 3 do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Ante ao exposto, entendo que estamos diante de clara insuficiência recursal, posto que ainda que fosse provido o recurso remanesceria incólume o reconhecimento da nulidade pelo colegiado *a quo*.

Caberia à recorrente ter manejado recurso de divergência também quanto a este ponto, trazendo aos autos decisão paradigma com situação similar em que a nulidade teria sido simplesmente rejeitada.

Para além disso, a apreciação do recurso, como apontado pela contribuinte em suas contrarrazões, dependeria necessariamente do revolvimento do conjunto probatório apresentado, que se revela substancialmente diverso dos paradigmas apresentados quanto às duas matérias. Senão vejamos.

O recorrido analisa situação de glosa de despesas tidas como fictícias por parte da autoridade fiscal com base em elementos extraídos de uma ação cautelar proposta pelo Ministério Público Federal proposta no âmbito da operação denominada Lava-Jato. Parte das despesas glosadas e ora discutidas referem-se a pagamentos a duas empresas (Tacla e Pagliuca) citadas em delações premiadas, como sendo empresas instrumentais utilizadas para repassar recursos de origem ilícita aos envolvidos no esquema de corrupção concernente à Petrobras.

Embora citada nos autos da referida ação do MPF, não consta dos autos que a empresa autuada também estaria implicada no esquema de sonegações e fraudes investigados pela Operação Lava-Jato.

Não obstante a ação fiscal tenha sido instaurada a partir dos elementos e informações trazidos a partir da ação cautelar proposta no âmbito da Lava-Jato e tanto o lançamento do IRRF e a aplicação da multa qualificada tenham se assentado em face da suposta participação das empresas beneficiárias dos pagamentos (empresas noteiras), os elementos dos autos da ação criminal não foram trazidos integralmente aos autos, o que ensejou, inclusive, o reconhecimento da nulidade do lançamento do IRRF e da qualificação da multa pelo colegiado *a quo*.

Ademais, o relator do acórdão recorrido destacou que todas as premissas adotadas pela autoridade fiscal para o lançamento do IRRF e qualificação da multa decorreram dos elementos colhidos na referida ação criminal, inexistindo quaisquer outras investigações em face das empresas envolvidas com vistas à materialização da acusação de sua inexistência de fato e/ou inexistência da prestação dos serviços. O máximo que se colhe dos autos seria uma referência à ausência de funcionários na empresa Tacla, baseado em informações de GFIP's sem movimento, que todavia não foram trazidas aos autos.

Aliás este ponto (ausência de aprofundamento da investigação pela autoridade fiscal) é bastante destacado pelo d. relator do acórdão recorrido em seu voto, *verbis*:

[...]

Viu de se ver que a premissa fiscal é de que as empresas Tacla e Pagliuca seriam empresas instrumentais aos fatos criminosos retratados na ação proposta pelo

Ministério Público Federal; a partir daí, a Autoridade Lançadora presume que as operações realizadas entre a recorrente e tais empresas teria como objeto o repasse de recursos aos operadores do esquema de corrupção ocorrido no âmbito da Petrobrás (principalmente), satisfazendo-se, contudo, e apenas, com o relato contido na predita demanda e com as delações anexadas ao arquivo paginável já mencionado alhures. Não há, nos autos, nenhuma medida investigativa tomada pela Autoridade Administrativa tendente a demonstrar, no âmbito da ação fiscal, a ocorrência dos ilícitos presumidos no TVF. Não cuidou, vejamos bem, a D. Auditoria de:

a) circularizar as informações tratadas no feito junto aos prestadores de serviços, não só para demonstrar a efetiva ocorrência dos negócios pactuados entre elas e o recorrente, ou mesmo para verificar se os valores pagos por este último foram, de qualquer forma, escriturados e levados à tributação;

b) diligenciar, in loco, particularmente nos endereços físicos das preditas empresas para verificar se estas existiam de fato ou se tinham estrutura operacional condizente com o seu objeto e com a complexidade (extraível dos vultosos valores pagos) dos serviços ofertados e contratados;

c) fiscalizar, propriamente, as prestadoras de serviços.

Toda a construção racional do TVF, aqui, restara embasada no relato contido em ação do Ministério Público que, como noticiado pelo próprio recorrente, sequer era acusatória! Tratava-se, mais grave, de medida cautelar criminal utilizada exatamente para melhor instruir a futura denúncia a ser ofertada em face das pessoas até então apenas indiciadas por meio de inquérito policial.

Vejamos que, à e-fls. 13, a Fiscalização afirma que o Sr. Rodrigo Taclan teria sido identificado pela Lava-Jato como operador financeiro do predito esquema "tendo prestado serviços de levantamento de dinheiro em espécie por meio de contratos fictícios, conforme informou Ricardo Ribeiro Pessoa (UTC – Empreiteira)"; só que este modus operandi está intrinsecamente ligado ao citado esquema e à operação LavaJato; a recorrente, notem, não é parte deste ou de qualquer outro processo (ou, ao menos, nada foi trazido aqui para provar o contrário) e, outrossim, é citada, pontualmente (e-fls. 37 e 42), ao longo do relato do Ministério Público apenas como contratante dos serviços das duas empresas. O que fez a D. Auditoria, então, foi presumir que também as avenças pactuadas pela contribuinte seriam fictícias ou fraudulentas, sem trazer ao feito uma única prova, que não apenas o processo criminal retro, para dar sustentação a esta presunção.

Em outra passagem (e-fl. 43), destaca-se, a Auditoria Fiscal aponta que a Tacla teria apresentado GFIPs sem movimento (e, ainda assim, apenas durante o pequeno período), mais uma vez, indiciando se tratar de empresa de existência meramente formal (o que, inclusive, se comprovado, validaria o reconhecimento da inidoneidade ideológica de suas notas fiscais); mas não traz aos autos as preditas GFIPs e, nada obstante, não aprofunda a investigação (por meio das diligências já mencionadas acima). É substancialmente comum que empresas e escritórios de advocacia mantenham um estrutura mínima para prestação dos serviços, os quais, não raro, são desenvolvidos e concretizados pelos próprios sócios. Havia, necessidade, por força do já citado princípio da verdade material (positivado, no âmbito infraconstitucional, nos preceitos do art. 142 do CTN), de exaurir a matéria fática a fim de provar, e não presumir, a inexistência material da predita empresa.

Quanto a Pagliuca, nem mesmo tais críticas foram feitas, presumindo-se, a partir, apenas, do relato contido na ação cautelar citada acima, que os serviços prestados decorreriam de contratos fictícios...

No mesmo erro incorre a própria DRJ ao afirmar a inidoneidade ideológica dos documentos exibidos (expressão sequer utilizada pela própria Fiscalização) a partir da transcrição de trechos de delações premiadas que nem mesmo foram examinadas e qualificadas pela autoridade competente (já que, reprise-se, a ação trazida aos autos era meramente instrumental cautelar e não persecutória).

Agora, pelo que expus anteriormente, se as notas fiscais e recibos emitidos pela Tacla e pela Pagliuca não são ideologicamente falsas (porque, insista-se, não foi produzida qualquer prova tendente à demonstração de tal fato), não há como se desconsiderar a causa e o destinatário ali descritos (ainda que não se tenha logrado demonstrar a efetiva e concreta prestação dos serviços).

E a mesma construção argumentativa se propõe quanto a qualificação da multa; **a S/A Construtora não é e não era parte do processo utilizado como base probatória à acusação fiscal; não há, no relato do Ministério Público, vírgula quer indicie, por parte da recorrente, a prática de atos fraudulentos ou criminosos**, sendo, inclusive, de se destacar o seguinte trecho (contido no próprio TVF efl. 36):

15. O escritório **TACLA DURAN** recebeu entre 2011 e 2013 mais de R\$ 50 milhões de diversas empresas que prestam serviços para Administração Pública Federal, a **maioria das quais**, inclusive, já implicadas no âmbito da Operação Lava Jato: (...) (grifos nossos).

É o Ministério Público, pois, quem afirma que nem todas as empresas que tomaram serviços da Tacla Duran estavam implicadas na Lava-Jato.

Ainda assim, **os motivos declinados pela Fiscalização para qualificar a multa de ofício são, exclusivamente, aqueles retratados na ação penal anexada aos autos, ação esta que não apontou, em momento algum, como partícipe ou réu, a empresa recorrente**. Não há nenhuma prova de que o contribuinte tenha, no caso, incorrido em quaisquer das hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64.

A luz destas considerações, é de se afastar a exigência, na íntegra, quanto ao IRRF e, ainda, de se prover o apelo voluntário para desqualificar a multa de ofício, também quanto aos serviços prestados pela Tacla e pela Pagliuca.

[...] (g.n.)

Pois bem.

Examinando o primeiro paradigma indicado para comprovar a divergência com relação ao IRRF, **Acórdão 1201-001.902**, salta aos olhos as dessemelhanças fáticas com relação ao caso concreto. Naquele caso, também, o lançamento decorre de fatos apurados a partir de denúncias do MPF no âmbito da chamada Operação Lava-Jato, tendo como suporte delações premiadas dos envolvidos no esquema. As semelhanças, porém, cessam neste ponto.

No paradigma citado, a empresa autuada (PEM ENGENHARIA LTDA) é diretamente envolvida como partícipe no esquema fraudulento em face da Petrobrás e seu principal executivo (Augusto Ribeiro de Mendonça Neto) é quem reconheceu, nos Termos de Colaboração Premiada firmados perante o MPF e nos Acordos de Leniência celebrados com o MPF e o CADE, a participação da empresa nas ações fraudulentas e criminosas.

Ademais todos os pagamentos efetuados pela empresa autuada, naquele caso que restaram glosados, foram feitos em favor de empresas que pertenciam ao executivo delator, familiares ou outros sócios da empresa. E mais, a fiscalização diligenciou junto a todas as

empresas beneficiárias com vistas à comprovação dos supostos serviços contratados que restaram não comprovados.

É o que se colhe em apenas poucos excertos dos relatório do acórdão paradigma, *verbis*:

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, reproduzo-a a seguir (destacaremos):

Tratam-se de autos de infração em face da pessoa jurídica PEM ENGENHARIA LTDA (doravante denominada de PEM Engenharia), referentes aos anos de 2010 e 2011, para a exigência de IRPJ, CSLL e IRRF, além de multas isoladas e multa qualificada, no montante de R\$ R\$ 65.292.097,09 (sessenta e cinco milhões duzentos e noventa e dois mil e noventa e sete reais e nove centavos).

[...]

I – BREVE INTRODUÇÃO

O início da fiscalização foi motivado pelo fato de a empresa PEM Engenharia estar envolvida na operação denominada “Lava Jato”, deflagrada pela Receita Federal do Brasil (RFB), Ministério Público Federal (MPF) e Polícia Federal (PF), que desbaratou um esquema de corrupção na Petrobrás, envolvendo as maiores empreiteiras do país e que nas palavras do MPF, “é a maior investigação de corrupção e lavagem de dinheiro que o Brasil já teve.”

A PEM Engenharia, administrada por Augusto Mendonça, seu principal executivo e do grupo de empresas controladas por membros da família Ribeiro de Mendonça, como relatado no subitem 2.6 do TVF (fls. 5386 a 5393), o qual estaria agindo de forma consciente, deliberada, organizada, meticulosa e reiterada, para que suas empresas, direta ou indiretamente, participassem da estrutura montada para o pagamento de propinas, ou eufemisticamente, “vantagens indevidas”, a agentes públicos em licitações promovidas pela Petrobrás e, desse modo, contribuiu para fraudá-las.

Informa a fiscalização que:

Parte dessas ações fraudulentas e criminosas foi reconhecida por Augusto Mendonça nos Termos de Colaboração Premiada firmados perante o MPF e nos Acordos de Leniência celebrados com o MPF e o CADE, subscritos por Augusto Mendonça, por ex e atuais executivos de algumas das empresas de seu grupo empresarial e pelas próprias empresas.

Assim, no desenvolvimento da fiscalização da PEM Engenharia, sem aparente vínculo imediato com a Lava Jato, a fiscalização teria se defrontado com outra série de pagamentos sem a respectiva prestação de serviços, vejamos o relato fiscal:

... pagamentos efetuados pela empresa, sem aparente vínculo imediato com o pagamento de propinas a agentes públicos, mas também vinculados a notas fiscais de prestação de serviços cuja efetividade não foi comprovada.

Destaca-se que todas as empresas que receberam os pagamentos realizados pela PEM Engenharia pertencem a Augusto Mendonça, sócio quotista da Pem Engenharia, ou a familiares de Augusto Mendonça e Roberto Ribeiro de Mendonça, o outro sócio da PEM Engenharia. É o caso dos pagamentos efetuados à Energex, Yellowwood, Pataccas, Sinergia, MSML e KMX.

A partir desta constatação iniciou-se o procedimento fiscal, quando, segundo a fiscalização, ao final, restaria demonstrado que os pagamentos realizados não decorreram de quaisquer serviços efetivamente prestados: “...embora intimadas a comprovar a efetiva prestação dos serviços, tanto a PEM Engenharia, na condição de tomadora, como as empresas prestadoras, não lograram fazê-lo”.

[...]

Nota-se que, além do vínculo direto da empresa e do seu principal executivo (e delator) com o esquema fraudulento da Lava-Jato, os pagamentos suspeitos foram todos realizados em prol de empresas ligadas aos sócio da empresa e parentes do delator, sendo que nem a empresa pagadora, nem as beneficiárias se desincumbiram de comprovar a existência dos serviços.

Assim, com todas as vênias ao quanto consignado no despacho de admissibilidade as circunstâncias fáticas são muito diversas entre os acórdãos cotejados, não se prestando, a meu ver, o primeiro paradigma para caracterizar a divergência.

O segundo paradigma indicado (**Acórdão nº 108-09.821**) também cuida de glosa de despesas tidas como inexistentes ou fictícias, cumuladas com lançamento de IRRF e com imposição de multa qualificada. Aquela fiscalização não se relaciona com a chamada operação Lava-Jato.

Ocorre que, naquele caso, diferente do presente, a fiscalização carrou aos autos elementos apurados em investigação junto às empresas beneficiárias que demonstraram a inexistência de fato delas e/ou dos serviços prestados.

Confira-se o excerto do voto condutor do paradigma referido:

A questão em julgamento refere-se glosa de despesas operacionais não comprovadas, computadas para fins de cálculo do imposto de renda devido com base na apuração pelo lucro real, periodicidade trimestral.

A autuante considerou, com base na fiscalização efetuada, documentos examinados e diligências realizadas, que não havia prova de que os serviços prestados pelas empresas Versátil e Rio Pequeno foram efetivamente realizados. Em vista disso glosou as despesas lançadas referentes aos pagamentos.

[...]

Da análise dos autos verifica-se que não há comprovação da existência física da empresa Versátil. Conforme relata o Termo de Verificação Fiscal (fls.22), baseado no Termo de Constatação Fiscal (fls.126 e 127), o i. AFRF não conseguiu localizar a referida empresa. Além disso,

"outras duas diligências feitas por intermédio de outro AFRF junto à Secretaria Municipal de Finanças da Prefeitura de Belo Horizonte e à Gell Gráfica Editora Lídia, a qual constava como impressora do talonário de NF da empresa Versátil constata que os documentos fiscais emitidos pela Versátil com a chancela das aludidas AIDF constituem, a toda evidência, serem documentos falsos, de acordo com as respostas de 10/11/2006 e 31/10/06 às intimações emitidas. (fl. 22)".

Pelo que se depreende do exame das respostas de Gell Gráfica Editora Lídia Ltda — EPP (fl. 129) e da Gerência de Tributos Mobiliários (ff 131), as notas fiscais

apresentadas pela ora autuada consistiam em documentos sem autorização de impressão e utilização. Segundo resposta da GETM/PBH por meio do ofício GETM nº 272/2006, "*os documentos eventualmente emitidos pela empresa Versátil Assessoria Ltda., com a chancela das aludidas AIDrs i constituem, a toda evidência, documentos falsos*".

Relativamente à empresa Rio Pequeno Consultoria e Serviços Ltda., outra suposta prestadora de serviços da ora autuada, cumpre salientar que a fiscalização chegou à conclusão de que as operações com a Banserv não existiram. Isso porque não houve nenhuma prova da efetividade dessas operações. O que se apurou, na verdade, foi que a empresa Rio Pequeno apresentou DCTF dos anos calendário de 2001 a 2003, mas não efetuou pagamentos. Para o ano de 2001, objeto da fiscalização, a Rio Pequeno apresentou DIPJ pelo lucro presumido, apurou imposto a pagar, mas não consta qualquer pagamento no sistema Sinal.

Além disso, não foi apresentado nenhum documento que comprovasse efetivamente os serviços prestados pela pessoa jurídica Rio Pequeno, pois, **conforme informação dada ao AFRF pelo Sr. José Antonio Pereira, Diretor Geral da autuada e sócio-diretor da Rio Pequeno (a partir de agosto de 2002), bem como reconhecido no Recurso Voluntário (fls. 282), os contratos com a suposta prestadora de serviços eram verbais e os pagamentos em dinheiro.**

Não há nos autos qualquer comprovação de desembolso financeiro, que pudesse fortalecer a afirmativa do contribuinte de que os pagamentos foram efetuados.

A decisão aborda a situação com relação à duas empresas prestadoras, sendo a primeira, claramente, consistente em empresa inexistente de fato, conforme apurado em diligências pela autoridade fiscal. A segunda, seria uma empresa pertencente ao próprio diretor-geral da autuada, sendo que os contratos naquele caso eram verbais e os pagamentos supostamente feitos seriam em dinheiro, tendo sido questionada a própria existência dos mesmos.

Nota-se ademais que o acórdão paradigma centra a discussão na existência da despesa e nos fundamentos de sua glosa, sem qualquer discussão acerca da exigência do IRRF sobre pagamentos aos beneficiários, seja quanto a sua identificação, seja quanto à sua causa, muito embora o recurso não tenha sido provido também nesta parte.

Destarte, não vejo como estabelecer comparabilidade entre os arestos, sendo impossível saber como se posicionaria o colegiado que proferiu o paradigma ante a quadro fático tão distinto.

Assim, entendo que também não se caracterizou a divergência quanto a este paradigma e, portanto, não há como conhecer do recurso quanto à primeira matéria.

Com relação à segunda divergência, relativa à qualificação da multa, penso que melhor sorte não haveria quanto à caracterização da divergência em face dos paradigmas arrolados.

Como relatado, o colegiado recorrido, por maioria de votos, afastou a acusação de inidoneidade dos documentos fiscais emitidos pelas empresas Tacla e Pagliuca por falta de prova, embora tenha mantido a glosa das despesas quanto para fins de apuração do IRPJ/CSLL. Com base nisto a premissa para a glosa das despesas se assentou unicamente na ausência de comprovação da efetividade da despesa, afastando-se o vínculo das operações com a chamada

Operação Lava-Jato por falta de provas. Para melhor compreensão transcrevo, novamente, parte do voto condutor do recorrido sobre a questão, *verbis*:

[...]

Agora, pelo que expus anteriormente, se as notas fiscais e recibos emitidos pela Tacla e pela Pagliuca não são ideologicamente falsas (porque, insista-se, não foi produzida qualquer prova tendente à demonstração de tal fato), não há como se desconsiderar a causa e o destinatário ali descritos (ainda que não se tenha logrado demonstrar a efetiva e concreta prestação dos serviços).

E a mesma construção argumentativa se propõe quanto a qualificação da multa; **a S/A Construtora não é e não era parte do processo utilizado como base probatória à acusação fiscal; não há, no relato do Ministério Público, vírgula quer indicie, por parte da recorrente, a prática de atos fraudulentos ou criminosos**, sendo, inclusive, de se destacar o seguinte trecho (contido no próprio TVF efl. 36):

15. O escritório **TACLA DURAN** recebeu entre 2011 e 2013 mais de R\$ 50 milhões de diversas empresas que prestam serviços para Administração Pública Federal, a **maioria das quais**, inclusive, já implicadas no âmbito da Operação Lava Jato: (...) (grifos nossos).

É o Ministério Público, pois, quem afirma que nem todas as empresas que tomaram serviços da Tacla Duran estavam implicadas na Lava-Jato.

Ainda assim, **os motivos declinados pela Fiscalização para qualificar a multa de ofício são, exclusivamente, aqueles retratados na ação penal anexada aos autos, ação esta que não apontou, em momento algum, como partícipe ou réu, a empresa recorrente**. Não há nenhuma prova de que o contribuinte tenha, no caso, incorrido em quaisquer das hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64.

[...] (g.n.)

De outra parte os paradigmas acostados aos autos mantiveram a multa qualificada, forte na avaliação das provas juntadas aos respectivos autos, notadamente a vinculação das empresas autuadas às apurações criminais da operação Lava-Jato, além de a fiscalização ter realizados diligências em face dos supostos prestadores beneficiários dos serviços que teriam dado causa aos pagamentos para justificar as glosas.

Nesse sentido aponta o primeiro Acórdão Paradigma nº **1401-003.046** como fundamento para a manutenção da multa qualificada, *verbis*:

Argumentos subsidiários aplicáveis ao IRRF, ao IRPJ e à CSLL

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

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

Vejamos excertos do TVF em relação à qualificadora.

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

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

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

.....

A evasão tributária perpetrada pela fiscalizada ao deixar de recolher os tributos descritos acima foi idealizada através da utilização de notas fiscais de prestação de serviços inidôneas, pois os serviços não foram prestados.

Isto porque, conforme suso demonstrado, os pagamentos foram feitos por razão outra. Serviram para o acobertamento contábil e financeiro do pagamento de propinas.

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

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

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

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

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

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

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

O que se pode dizer, em sede de análise de matéria tributária de uma empresa que realiza despesas, que declara como dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL que sabe claramente ser inexistentes. Se tem conhecimento da inexistência das empresa

age com dolo, pois sabe que estas despesas não seriam dedutíveis e assim, arca com o ônus de suas ações.

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

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

Pelo exposto, voto por negar provimento neste item.

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

[...]

Pelo que se extrai do voto condutor do acórdão paradigma, o colegiado que proferiu o paradigma restou convencido de que a fiscalização se desincumbiu de demonstrar que ou as empresas eram inexistentes de fato e/ou que os serviços indicados nas notas eram fictícios ou inexistentes, o que denotaria o intuito sonegatório da empresa autuada, sabedora que era de que as empresas eram inexistentes de fato. Ou seja, a glosa não resultou da mera ausência de comprovação da prestação dos serviços por parte da fiscalizada, no entender do colegiado paradigmático.

Assim, não vislumbro as mesmas circunstâncias fáticas entre o paradigma e o recorrido que pudesse identificar uma possível divergência de interpretação da legislação que prevê a qualificação da multa de ofício. Substancialmente os casos comparados se resolvem pela valoração das provas dos respectivos autos. Não olvidemos que o recorrido se assenta justamente na ausência de provas do fato delituoso apontado para fins de qualificação da multa.

Com relação ao segundo paradigma (**Acórdão nº 1201-001.902**), já examinado quanto à primeira matéria, a situação é ainda mais diferenciada entre os casos cotejados, que se resolvem essencialmente pelo conjunto fático-probatória de cada um deles.

Transcrevo as razões apontadas no referido paradigma para a manutenção da multa qualificada:

i) Da multa qualificada

A defesa se insurge contra a qualificação das multas, por entender que não restaram comprovadas as condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502/64. O argumento não procede, pois veremos que apesar do acesso aos elementos probatórios e documentos produzidos pela Polícia Federal e pelo MPF, na Operação Lava Jato, conforme autorização de compartilhamento de informações assinada pelo Juiz Federal Dr. Sergio Moro, a autoridade lançadora realizou completo levantamento das operações da Recorrente, diligenciando nas empresas supostamente contratadas e dando à

Recorrente plena oportunidade de comprovar a regularidade e a origem dos pagamentos efetuados.

Os mencionados dispositivos estabelecem:

[...]

Entendo que as figuras foram expressa e objetivamente demonstradas pela autoridade fiscal, de modo que as condutas da recorrente se amoldam perfeitamente às hipóteses legais.

A fraude e o intuito doloso de sonegar tributos são incontroversos e foram plenamente comprovados, como notícia o extenso Termo de Verificação lavrado pela autoridade fiscal (99 páginas), do qual reproduzimos os seguintes excertos:

O sujeito passivo procurou modificar as características essenciais dos fatos geradores ao tratar os custos e despesas contabilizados e os pagamentos efetuados como legítimos e necessários, com causa e em retribuição a operações comprovadas. Todavia, como demonstramos, as operações que originaram os pagamentos não foram comprovadas e os documentos de suporte apresentados eram ideologicamente falsos. Os contratos se referiam a serviços fictícios. O sujeito passivo contabilizou as despesas e custos associados a esses pagamentos como dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL a pagar. Em consequência reduziu dolosamente o montante devido desses tributos e, dessa forma, cometeu fraude.

(...)

As fraudes foram praticadas mediante ajuste doloso com uma grande diversidade de contrapartes, configurando o conluio. Essas contrapartes, representadas pelas empresas emitentes das notas fiscais de prestação de serviços inidôneas, pois os serviços eram fictícios e nunca foram prestados, colaboraram de forma consciente com o sujeito passivo para viabilizar a execução das fraudes descritas.

Deve-se concluir que os contratos celebrados entre a PEM e as empresas do grupo familiar são ideologicamente falsos e, portanto, fraudulentos, posto que os serviços supostamente pactuados jamais foram prestados.

Tal circunstância enseja não apenas a glosa das despesas, mas a efetiva qualificação das multas correspondentes, em observância ao que estabelece a legislação, pois a contratação dolosa e consciente de serviços que jamais foram prestados revela a tentativa da Recorrente em reduzir, de forma indevida e mediante despesas fictícias, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, assim como o pagamento sem causa justifica a majoração das infrações relativas ao IRRF.

Ressalte-se que em todos os casos foi dada oportunidade para que a Recorrente comprovasse, mediante documentos e registros idôneos, a origem e a efetividade dos contratos e pagamentos realizados, sendo que, invariavelmente, tal prova jamais foi produzida.

A título de argumentação, há processos que chegam ao CARF em que existe dúvida sobre a efetiva ocorrência de dolo ou fraude, pois, às vezes, a autoridade fiscal não logra êxito em demonstrar, para as autoridades julgadoras, os elementos necessários para a qualificação da conduta.

No caso dos autos a situação é completamente diferente: salta aos olhos todo o ardil intencionalmente orquestrado pela Recorrente e as empresas do grupo

familiar com as quais celebrava contratos, que tinham como único objetivo conferir aparente regularidade a operações inexistentes.

O dolo dos agentes envolvidos, a fraude nas condutas e o objetivo de sonegar tributos foram amplamente demonstrados pela autoridade fiscal, sendo de rigor aplicar à hipótese a qualificação das multas, nos exatos termos do artigo 44, § 1o, da Lei n. 9.430/1996, com a redação vigente à época dos fatos.

[...]

Conforme observei na análise da primeira divergência em face deste mesmo acórdão paradigma, constata-se naquele caso que, além do vínculo direto da empresa e do seu principal executivo (e delator) com o esquema fraudulento da Lava-Jato, os pagamentos suspeitos foram todos realizados em prol de empresas ligadas aos sócio da empresa e parentes do delator, sendo que nem a empresa pagadora, nem as beneficiárias se desincumbiram de comprovar a existência dos serviços.

Mais uma vez as circunstâncias fáticas do acórdão paradigma não permite aferir como se posicionaria o colegiado que o proferiu ao exame de circunstâncias substancialmente distintas examinadas no acórdão recorrido.

Ante ao exposto, entendo que também não restou caracterizada a divergência com relação à segunda matéria apontada.

Conclusão do subitem 1.1

Por todo o exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

1.2 Recurso especial da contribuinte

O recurso especial da contribuinte é tempestivo e foi regulamente admitido.

Entendo que restou devidamente caracterizada a divergência apontada quanto à exigência de multa isolada sobre estimativas não recolhidas concomitante com a multa de ofício, nos termos do despacho de admissibilidade, cujos fundamentos adoto nos termos do art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999.

Assim, voto por conhecer do recurso especial da contribuinte.

2. Mérito

2.1 Recurso especial da contribuinte

A recorrente defende a impossibilidade da exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício em decorrência do princípio da consunção, pelo qual a mesma conduta não pode ser apenada mais de uma vez. Sustenta a aplicabilidade do racional da Súmula CARF nº 105 ao caso concreto.

Não assiste razão à recorrente.

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105¹, porquanto o lançamento da multa isolada foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007². Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (antes, *a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, após, o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

Assim, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007, os Conselheiros podem votar de acordo com seu livre convencimento sobre a matéria.

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.

² Lei nº 11488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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.

§ 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.

I - (revogado);

II - (revogado);

III- (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ” (NR)

Com efeito, a lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, mesmo se apurado prejuízo ao final do exercício.

Entendeu o legislador que tal infração (falta de recolhimento da estimativa) não deve ser ignorada.

Com vistas à proteção da arrecadação tributária e prestigiando os contribuintes que em situação equivalente efetuaram os recolhimentos devidos por antecipação, houve por bem o legislador estabelecer uma penalidade para aquela infração, que não se confunde de modo algum com a multa de ofício eventualmente devida pelo não recolhimento do saldo de tributo apurado no final do exercício.

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "*bis in idem*": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos

que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem*". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

Por fim, a definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por fim, cabe refutar a aplicação do princípio penal da consunção, reiteradamente invocado como fundamento pelos que defendem a impossibilidade de aplicação da multa isolada com a multa de ofício. Para tanto, valho-me do brilhante voto do i. conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, no Acórdão nº1302-001.080, citado pela d. PGFN em suas contrarrazões, como fundamento para defender sua inaplicabilidade à questão em debate, *verbis*:

[...]

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que **a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu***. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, **o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária**, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua

aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre *in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que **não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção** no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa.

Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício.

As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a

existência da outra, logo **inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.**

[...] (g.n.)

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da contribuinte quanto a esta matéria.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de Voto

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

Com todo respeito ao posicionamento do Ilustre Relator, penso que assiste razão ao Recorrente quando afirma a impossibilidade da exigência de multa de ofício cumulada com multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, com fundamento no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, com a redação que lhe foi atribuída pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Acerca da possibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa de ofício é a Súmula CARF 105, aprovada em 08.12.2014: “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”.

Os precedentes que ensejaram a aprovação da Súmula CARF 105³ concluíram pela impossibilidade de concomitância entre multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e multa de ofício por falta de recolhimento de tributo com base nos seguintes fundamentos: (i) aplicação do critério da consunção, segundo o qual a primeira conduta (falta de recolhimento da estimativa mensal) é meio de execução, é etapa preparatória da segunda (falta de recolhimento do tributo ao final do ano-calendário); (ii) a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa somente pode ser exigida no curso do ano-calendário, tendo em vista que, ao final do exercício, desaparece a base impositiva da multa isolada, surgindo uma nova base, que corresponde ao tributo efetivamente apurado, única que pode ser objeto de penalização; e (iii) não é legítima a exigência de duas penalidades (multa isolada e multa de ofício) com base no mesmo fato apurado em procedimento fiscal.

Cumprе ressaltar, entretanto, que a referida súmula versa sobre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com base na redação original do art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996, enquanto a multa ora em discussão foi lançada com fundamento no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, com a redação que lhe foi atribuída pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. Confira-se, abaixo, a comparação entre a redação dos referidos dispositivos:

Art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996 (redação original)	Art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996 (redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007)
Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: I - 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	Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...) II - de 50% (cinquenta por cento), exigida <u>isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal</u> : (...) b) <u>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</u>

³ Acórdãos precedentes: 101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (...) § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: IV - <u>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;</u>	<u>sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.</u>
--	--

Da análise do quadro acima, pode-se concluir que não houve alteração substancial na penalidade aplicada por falta de recolhimento de estimativas mensais – exceto com relação à redução no seu percentual. Embora a redação atribuída ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 utilize a expressão “exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal”, isso não a diferencia da multa isolada versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista que ambas as redações fazem referência expressa ao art. 2º da Lei nº 9.430/1996, que trata do pagamento mensal por estimativa.

Portanto, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007, é a mesma daquela versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, exceto com relação ao seu percentual. Tanto é assim que, de acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 teve por objetivo “*reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa*”⁴.

Diante disso, apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, entendo que os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Por essa razão, voto por conhecer e dar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

⁴ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm, acesso em 09.08.2022.