



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>13855.723048/2016-56</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1102-001.439 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	WORLEY ENGENHARIA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

GLOSA DE DESPESA.

Há que se manter a glosa da despesa se a contribuinte não logra provar a efetiva prestação do serviço.

MULTA QUALIFICADA.

Deve ser mantida a qualificação da multa, quando restar provado o dolo de sonegar, caracterizado pelo uso de documentos ideologicamente falsos para dissimular a indedutibilidade de valores lançados como se despesas dedutíveis fossem.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100% e determinar a imputação dos pagamentos dos tributos efetuados pelo contribuinte no curso da ação fiscal (valores principais e disponíveis) aos créditos tributários mantidos nos autos - negando-se, portanto, provimento ao recurso voluntário quanto às exigências principais, à qualificação da multa, e à alegação de decadência - e, (II) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à multa isolada exigida concomitantemente com a de multa de ofício, vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque, Cristiane Pires McNaughton e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que cancelavam a multa isolada. Manifestou intenção de declarar voto o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

*Assinado Digitalmente*

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

*Assinado Digitalmente*

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy José Gomes de Albuquerque, Fenelon Moscoso de Almeida, Cristiane Pires Mcnaughton, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (suplente convocado(a)) e Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que julgou improcedente impugnação contra lançamento em decorrência de i) despesas não comprovadas, ii) falta de pagamento do IRPJ/CSLL, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução e iii) pagamentos sem causa ou de operações não comprovadas, conforme Termo de Verificação Fiscal, fatos geradores ocorridos entre 31/01/2010 e 31/12/2012. Por bem resumir o litígio peço vênua para reproduzir o relatório da decisão recorrida (e-fls. 2691 e ss):

Versa o presente processo sobre impugnação apresentada pela contribuinte (Worleyparsons), em face dos autos de infração de:

**a) Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica** (a fls. 2 e segs.), no qual foi lançado crédito no montante de R\$ 3.756.861,31, sendo que vale a transcrição da descrição dos fatos e do enquadramento legal:

**"CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS INFRAÇÃO:  
DESPESAS NÃO COMPROVADAS**

Despesas não comprovadas apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal - TVF, parte integrante deste Auto de Infração..

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2012: art. 3º da Lei nº 9.249/95.

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

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

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante deste Auto de Infração. (...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2011 e 30/11/2011:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº

9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei no 11.488/07"

**b) Contribuição Social sobre o Lucro** (a fls. 18 e segs.), no qual foi lançado crédito no montante de R\$ 1.288.367,11, sendo que vale a transcrição da descrição dos fatos e do enquadramento legal:

**"CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS INFRAÇÃO:  
CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NAO  
COMPROVADOS** Despesas não comprovadas apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal - TVF, parte integrante deste Auto de Infração.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2011:

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

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

Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

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

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

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

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

Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96 Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

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

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 39 da Medida Provisória nº 563/12.

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

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

**c) Contribuição Social sobre o Lucro** (a fls. 30 e segs.), no qual foi lançado crédito no montante de R\$ 58.825,58, sendo que vale a transcrição da descrição dos fatos e do enquadramento legal:

**MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: FALTA DE  
RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE  
ESTIMADA**

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução. (...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 28/02/2011 e 30/11/2011: Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/072007

**d) Imposto de Renda Retido na Fonte** (a fls. 34 e segs.), no qual foi lançado crédito no montante de R\$ 6.500.543,63, sendo que vale a transcrição da descrição dos fatos e do enquadramento legal:

**PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO  
INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS  
SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA**

Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamentos sem causa ou de operações não comprovadas, conforme Termo de Verificação Fiscal - TVF, parte integrante deste Auto de Infração, nos valores abaixo especificados:

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 13/01/2011 e 26/09/2012: Art. 674 e 675 do RIR/99. Art. 674, do RIR/99".

**Cientificada dos lançamentos em 16/11/2016 (AR a fls. 709), a contribuinte (Worleyparsons) apresentou impugnação (a fls. 928 e segs.) em 15/12/2016 (Termo a fls. 1188 e segs.), assinada digitalmente (Termo no verso da fls. 974) por Christiane Alves Alvarenga, a qual foi investida de poderes para representar a contribuinte por meio da procuração a fls. 975. Nessa impugnação, são apresentadas as seguintes razões de defesa:**

**a) quanto a sua relação com o Grupo Camargo Corrêa:**

a.1) que em 31/12/2009, a Impugnante, à época, CNEC Projetos de Engenharia S.A. ("CNEC"), foi adquirida pela WorleyParsons do Brasil Engenharia Ltda. ("WP Brasil"), integrante do grupo australiano WorleyParsons (Doc. 06);

a.2) que, em 30/06/2011, a Impugnante, que havia, recentemente, alterado a sua denominação social para CNEC WorleyParsons Engenharia S.A. incorporou a WP Brasil (Doc. 07), assumindo, na sequência, a sua atual denominação social - Worleyparsons Engenharia S/A;

a.3) que, diversamente do que constou do "Termo de Verificação Fiscal" ("TVF"), a partir de dezembro de 2009 a Impugnante não possuía mais qualquer relação societária com a empresa Camargo Corrêa, ou seja, nos anos-calendário 2010, 2011 e 2012, objeto da autuação fiscal, a Impugnante não fazia parte do grupo Camargo Corrêa;

a.4) que, diferentemente do que pretende fazer crer o d. Auditor Fiscal, a Impugnante nunca compartilhou do mesmo endereço da empresa Camargo Corrêa. Essa informação pode ser verificada por uma simples análise da Ficha Cadastral Completa da Impugnante, juntada ao TVF, em que estão detalhados os endereços da Impugnante desde a sua constituição;

a.5) que é importante notar que, apesar de ter acesso aos documentos que comprovam que (i) a Impugnante não tem relação societária com a Camargo Corrêa e (ii) a Impugnante não compartilha endereço com a Camargo Corrêa, o d. Auditor Fiscal fez afirmações em sentido contrário, sem refutar os documentos apresentados, que possuem fé pública (mais especificamente, a Ficha Cadastral fornecida pela Junta Comercial);

**b) quanto ao Consórcio CNCC:**

b.1) que a Impugnante participa de consórcios para execução de trabalhos específicos para o Poder Público, dentre eles o consórcio constituído pela Impugnante com a empresa Camargo Corrêa para a realização do Projeto Refinaria do Nordeste Abreu e Lima ("RNEST"), que tem por objeto a contratação dos serviços de execução das Unidades de Coqueamento Retardado (UCR-U21 e U22) e Unidades de Tratamento Cáustico Regenerativo (TCR-U26 e U27) para a Petrobrás - "Consórcio CNCC";

b.2) que o Consórcio CNCC foi constituído em 08/10/2008 (Doc. 08) e, desde a sua constituição, a empresa líder era a Camargo Corrêa, sendo que, naquela época, a participação da Camargo Corrêa no Consórcio era de 80% - como veremos adiante, posteriormente essa participação subiu para 90%;

b.3) que cabia à empresa líder - Camargo Corrêa - representar o Consórcio CNCC perante a Petrobrás para todos os entendimentos técnicos, financeiros, comerciais e administrativos relacionados ao empreendimento, conforme Cláusula III do Contrato de Constituição do Consórcio;

b.4) que cabia à Camargo Corrêa efetuar todas as contratações em nome do Consórcio CNCC para fins de atender a Petrobrás na construção da RNEST;

b.5) que, em 2009, em decorrência das negociações da WP Brasil com a Camargo Corrêa para a aquisição da Impugnante, à época, CNEC, a Impugnante teve sua participação no Consórcio CNCC reduzida - a Camargo Corrêa passou a deter 90% do Consórcio (Doc. 09);

b.6) que a Cláusula III, acima referida, também foi alterada em 2009, a fim de deixar ainda mais clara a responsabilidade da Camargo Corrêa pelas contratações a serem efetuadas em nome do Consórcio CNCC;

b.7) que esta Cláusula é que regeu as contratações efetuadas pelo Consórcio no período de 2010 a 2012, objeto das autuações fiscais ora impugnadas;

b.8) que, em análise do Contrato de Constituição do Consórcio CNCC (Doc. 08) e dos aditivos a esse Contrato (Doc. 09 a 14), concluiu o d. Auditor Fiscal que a Impugnante não poderia se eximir de culpa nos atos ilícitos praticados pelo Consórcio CNCC no período autuado;

b.9) que, desde já é possível esclarecer que, apesar de mencionar que a Impugnante não pode se eximir de "culpa", o d. Auditor Fiscal insiste em impor multa agravada à Impugnante, penalidade cabível apenas quando existe dolo;

b.10) que, de acordo com o d. Auditor Fiscal, a responsabilidade da Impugnante é patente, uma vez que fazia parte do Conselho Diretor do Consórcio CNCC, consoante determinava a Cláusula VI do Contrato de Constituição do Contrato;

b.11) que, no entanto, olvida-se o d. Auditor Fiscal que o Conselho Diretor apenas deveria ser consultado apenas para discutir questões específicas, consoante determinava a Cláusula VI e a Cláusula VIII do Contrato;

b.12) que mesmo fazendo parte do Conselho Diretor, a participação da Impugnante nas decisões do consórcio era limitada, não existindo poder decisório de sua parte no que se referem às contratações e negociações de serviços para a construção da RNEST;

b.13) que cabia à Camargo Corrêa, como empresa líder, gerir as contratações em nome do Consórcio CNCC, não sendo obrigada pelo Contrato de Constituição do Consórcio a dividir informações com a Impugnante;

b.14) que, na prática, a participação da Impugnante no Consórcio CNCC era restrita a receber as informações necessárias para que efetuasse o pagamento de sua parte aos serviços contratados diretamente e exclusivamente pela Camargo Corrêa, empresa líder do Consórcio;

b.15) que a ausência de envolvimento da Impugnante em qualquer ato ilícito praticado pela Camargo Corrêa foi demonstrada ao d. Auditor Fiscal no decorrer dos procedimentos fiscais, consoante será detalhado, a seguir;

**c) quanto aos procedimentos fiscais:**

c.1) que, em 24/03/2016, a Impugnante foi intimada do Termo de Início de Procedimento Fiscal no 08.1.90.00-2016-00261-9, por meio do qual o d. Auditor Fiscal afirmou que os pagamentos efetuados pelo Consórcio às empresas Sanko Sider Com. Imp. Exp. de Produtos Siderúrgicos ("Sanko Sider") e Sanko Serviços de Mapeamento e Pesquisas Ltda. ("Sanko Serviços") se referem a pagamentos de propinas (Doc. 15a a 15b);

c.2) que a Fiscalização solicitou à Impugnante (i) que informasse se os pagamentos efetuados às empresas Sanko Sider e Sanko Serviços foram considerados como parcelas dedutíveis pela Impugnante; e (ii) que fosse apresentada documentação comprobatória da prestação de serviços por estas empresas ao Consórcio;

c.3) que a Impugnante entrou em contato com a Camargo Corrêa - líder do Consórcio CNCC - a fim de solicitar informações a respeito dos pagamentos efetuados às empresas Sanko Sider e Sanko Serviços, mas a Camargo Corrêa se limitou a informar que os pagamentos efetuados pelo Consórcio à Sanko Sider e Sanko Serviços foram lançados na conta "421080006 Serviços Prestados Pessoa Jurídica", de natureza dedutível, não tendo sido disponibilizado quaisquer documentos;

c.4) que, diante da ausência de documentos comprobatórios da prestação de serviços e da afirmação do d. Auditor Fiscal que os pagamentos às empresas Sanko Sider e Sanko Serviços referiam-se a propina, a Impugnante refez os cálculos de sua contabilidade, revertendo as deduções feitas, e efetuou o recolhimento da diferença de IRPJ e CSLL devidos nos anos-calendários de 2010 a 2012, com o acréscimo de juros e multa de 20%, conforme restou comprovado em sua resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal no 08.1.90.002016-00261-9 (Doc. 16a a 16b);

c.5) que diante das informações prestadas pelo d. Auditor Fiscal de que os valores pagos à empresa Master teriam sido utilizados para "pagamento de vantagens indevidas", a Impugnante, de forma conservadora e de boa-fé, refez os cálculos de sua contabilidade, para reverter as deduções que havia feito e considerar como não dedutíveis os pagamentos feitos à Construtora Master e, ademais, a Impugnante efetuou o recolhimento da diferença de IRPJ e CSLL devidos no ano-calendário de 2011, períodos desses pagamentos;

c.6) que é importante deixar claro que, ao receber a intimação da Receita Federal, a Impugnante teve ciência pela primeira vez que os pagamentos para a Sanko Sider e Sanko Serviços poderiam ser irregulares e, assim sendo, e por pautar sempre seus procedimentos na mais absoluta lisura e boa-fé, a Impugnante optou por reverter as deduções, até que os fatos sejam apurados;

c.7) que, em 29/07/2016, foi expedido novo Termo de Intimação, dessa vez no Procedimento Fiscal nº 08.1.90.00-2016-00584-7 (Doc. 17), por meio deste termo, a I. Auditor-Fiscal fez novas afirmações sobre pagamentos indevidos e solicitou à Impugnante que no prazo de 10 (dez) dias: (1.1) apresentasse cópia das notas fiscais, faturas e recibos referentes aos lançamentos de pagamentos para Máster Terraplanagem; (1.2) comprovasse, com documentação idônea, o pagamento das referentes despesas/custos, apresentando os

comprovantes bancários dos pagamentos efetuados; (1.3) apresentasse cópia dos contratos relacionados, bem como cópia dos relatórios técnicos, estudos, memoriais e demais documentos que comprovem a efetiva prestação de serviço; e (1.4) informasse se tais custos/despesas foram considerados como parcelas dedutíveis ou não dedutíveis na apuração do lucro real, comprovando, de forma inconteste, a sua exclusão da apuração do período, caso tenham sido considerados como indedutíveis;

c.8) que novamente, a Impugnante pediu informações à Camargo Corrêa, empresa "Líder" do Consórcio CNCC e responsável pela gestão de contratações em nome do Consórcio;

c.9) que em atenção a sua solicitação, a Camargo Corrêa disponibilizou à Impugnante os seguintes documentos, que, em princípio, atenderiam os itens 1.1 a 1.3 do Termo de Intimação:

(i) Cópia do "Instrumento Particular de Contrato de Locação de Equipamentos" firmado em 03/03/2011 entre o Consórcio CNCC e a empresa Construtora Master Ltda. ("Master"), por meio do qual a Construtora Master comprometeu-se a entregar em locação ao Consórcio CNCC equipamentos pesados de sua propriedade (escavação hidráulica, rolo compressor, prancha baixa etc.) mediante o pagamento de preço, no valor estimado de R\$ 8.720.930,23, base Março de 2011; e

(ii) Cópia das Notas Fiscais no 41 (R\$ 1.162.752,80), no 43 (R\$ 2.325.500,00), no 44 (R\$ 1.744.171,44), no 46 (R\$ 1.744.371,88) e no 47 (R\$ 1.744.108,08), emitidas pela Construtora Master, acompanhadas de boletim de medição mensal dos serviços, bem como dos comprovantes de pagamento, efetuados pelo Consórcio CNCC em nome da Construtora Master;

c.10) que em relação ao item 1.4, a Impugnante esclareceu em resposta ao Termo de Intimação (Doc. 18.1 a 18.20) que, por orientação do Consórcio CNCC, a despesa com o contrato de locação foi considerada como dedutível na apuração do seu lucro real do ano de 2011;

c.11) que diante das informações prestadas pelo d. Auditor Fiscal de que os valores pagos à empresa Master teriam sido utilizados para "pagamento de vantagens indevidas", a Impugnante, de forma conservadora e de boa-fé, refez os cálculos de sua contabilidade, para reverter as deduções que havia feito e considerar como não dedutíveis os pagamentos feitos à Construtora Master. Ademais, a Impugnante efetuou o recolhimento da diferença de IRPJ e CSLL devidos no ano-calendário de 2011, períodos desses pagamentos;

c.12) que mais uma vez, na primeira ocasião em que teve conhecimento de que os pagamentos poderiam ser irregulares (intimação fiscal), a Impugnante optou por reverter as deduções até que os fatos sejam apurados;

c.13) que no entanto, o d. Auditor Fiscal houve por bem desconsiderar os pagamentos efetuados pela Impugnante e, baseado na presunção de que a Impugnante agiu em conjunto com a Camargo Corrêa em esquema de corrupção, lavrou os Autos de Infração ora impugnados com imposição de multa de 150%;

c.14) que o d. Auditor Fiscal apenas identificou supostas irregularidades nos pagamentos efetuados pelo Consórcio CNCC sob a regência da Camargo Corrêa. No entanto, de forma indevida e sem uma correta apuração dos fatos, lavrou contra a Impugnante Autos de Infração para cobrança de débitos de IRPJ, CSLL e IRRF;

**d) quanto ao pedido de diligência:**

d.1) que a ausência de participação da Impugnante em eventual esquema de corrupção foi inclusive ressaltada pela própria Camargo Corrêa em resposta à Ofício emitido pela

Petrobrás no Processo administrativo PRGE 03/2016 (Doc. 23), instaurado para apuração da ocorrência de fraude e corrupção no Contrato celebrado entre a Petrobras e o Consórcio CNCC para a construção da RNEST;

d.2) que, em entendimentos com o d. Auditor Fiscal durante a fase de fiscalização, este afirmou ter tido acesso ao Termo de Colaboração no 04 prestado por **Dalton dos Santos Avancini, ex-diretor da Camargo Corrêa, que teria expressamente afirmado** que a Impugnante não possuía conhecimento dos pagamentos de propina, uma vez que cabia à Camargo Corrêa, empresa líder do Consórcio CNCC, efetuar as contratações relacionadas a construção da RNEST;

d.3) que, em busca na internet, a Impugnante identificou o Termo de Colaboração no 07 (Doc. 24)21, prestado por Eduardo Hermelino Leite, que, na página 04 do Termo, menciona que **caberia ao Dalton dos Santos Avancini esclarecer** sobre eventual participação da Impugnante (CNEC) no esquema de corrupção;

d.4) que a afirmação do Eduardo Leite vem apenas corroborar a informação do d. Auditor Fiscal de que Dalton Avancini se pronunciou sobre a Impugnante em suas manifestações;

d.5) que o d. Auditor Fiscal, em que pese tenha tido amplo acesso aos procedimentos instaurados para apurar eventuais crimes/infrações cometidos pelos dirigentes da Camargo Corrêa, limitou-se a escolher trechos de decisões que supostamente demonstrariam a participação da Impugnante no esquema de corrupção;

d.6) que deixou o d. Auditor Fiscal de anexar ao Termo de Verificação Fiscal cópia do Termo de Colaboração no 04 que, aparentemente, eximiria a Impugnante de responsabilidade por qualquer infração cometida pelos dirigentes da Camargo Corrêa;

d.7) que a Impugnante, desde já, requer seja intimado o d. Auditor Fiscal a juntar a estes autos cópia do Termo de Colaboração no 04 prestado por Dalton dos Santos Avancini. Essa medida se impõe em observância à verdade material que rege os processos administrativos tributários, ao princípio da cooperação das partes e a boa-fé processual, previstos nos artigos 5 e 6 do Código de Processo Civil, bem como respeito ao princípio do respeito do direito à legítima defesa;

**e) quanto ao documento "Anexo Seção 4.1.A - Notícia A":**

e.1) que não há qualquer menção à Impugnante na notícia veiculada pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica ("CADE") sobre a celebração de acordo de leniência com a Setal Engenharia e Construções, a SOG Óleo e Gás e pessoas físicas do grupo;

**f) quanto ao documento "Anexo Seção 4.1.B - Notícia A":**

f.1) que não há qualquer menção à Impugnante na notícia veiculada pelo CADE sobre a celebração de acordo de leniência com a Camargo Corrêa e os Srs. Dalton dos Santos Avancini e Eduardo Hermelino Leite;

f.2) que o Termo de Compromisso de Cessação ("TCC"), mencionado nesta notícia, foi celebrado há mais de um ano e, até o presente momento, a Impugnante não foi responsabilizada pela prática de crimes ou infrações por qualquer autoridade responsável pela investigação da matéria (Polícia Federal/CADE), logo, tem-se demonstrada mais uma forte evidência da ausência de seu conhecimento acerca dos crimes praticados pela Camargo Corrêa e sua falta de relação a eles;

**g) quanto ao documento "Anexo Seção 4.1.C - Despacho":**

g.1) que não há qualquer menção à Impugnante no despacho proferido pelo CADE sobre o preenchimento dos requisitos para justificação do TCC e encaminhamento ao Plenário para homologação;

g.2) que a Camargo Corrêa citou outras empresas participantes no cartel, sem mencionar a Impugnante;

**h) quanto ao documento "Anexo Seção 4.2.1 - Sentença":**

h.1) que não há qualquer menção a quaisquer crimes ou conhecimento de crimes pela Impugnante, tampouco condenação a seus representantes sentença proferida na Ação Penal nº 502621282.2014.4.04.7000;

**i) quanto ao documento "Anexo Seção 4.2.2 - Sentença":**

que não há qualquer menção a quaisquer crimes ou conhecimento de crimes pela Impugnante, tampouco condenação a seus representantes na sentença proferida na Ação Penal nº 508325829.2014.4.04.7000;

**k) quanto a nulidade dos autos de infração:**

k.1) que fica patente a necessidade de reconhecimento da nulidade dos autos de infração, tendo em vista que:

k.1.1) imputam à Impugnante o dolo (pagamento de propinas), quando todas as provas dos autos deixam claro que a Impugnante jamais teve qualquer participação em fatos dessa ordem;

k.1.2) o d. Auditor Fiscal optou por não juntar aos autos exatamente o Termo de Colaboração nº 4 prestado por Dalton dos Santos Avancini, que trata especificamente da Impugnante e a isenta de qualquer ilícito;

**l) quanto a desconsideração dos pagamentos feitos:**

que o d. Auditor Fiscal não considerou em seus cálculos os pagamentos efetuados pela Impugnante após o início dos procedimentos fiscais e que essa atitude do d. Auditor Fiscal resulta na nulidade das autuações, em razão de clara violação aos artigos 142 e 163 do Código Tributário Nacional;

l.2) que nesse contexto, o d. Auditor Fiscal deveria ter considerado os valores de principal, juros, bem como e multa de 20%, pois note-se que não se trata de denúncia espontânea, pois na denúncia espontânea não existe multa - a Impugnante pagou multa de 20%, relativa ao pagamento a destempo;

l.3 ) que considerando que a autuação fiscal está baseada em presunções e considerando que o d. Auditor Fiscal não apurou corretamente os débitos eventualmente devidos pela Impugnante, é de rigor seja reconhecida a nulidade dos Autos de Infração ora impugnados;

**m) quanto aos autos de infração do IRPJ e da CSLL:**

m.1) os valores de IRPJ e CSLL foram calculados e as guias emitidas por meio do Sistema SICALC da Receita Federal do Brasil com a inclusão de juros, calculados pela Taxa Selic, e multa de 20%;

m.2) que quando da autuação fiscal, os débitos de IRPJ e CSLL encontravam-se extintos pelo pagamento, nos termos do artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional;

m.3) que exigir novamente os débitos de IRPJ e CSLL da Impugnante é violar o artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional, além de configurar "bis in idem", pela cobrança de débito já integralmente quitado;

m.4) que, caso não se entenda pela nulidade dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL pelos argumentos expostos nos itens 3.2.1 e 3.2.2 acima, devem ser cancelados os autos de infração de IRPJ e CSLL, uma vez que os débitos em exigência estão extintos pelo pagamento;

m.5) que, no mérito, fica evidente a necessidade de se determinar o cancelamento da autuação com relação aos valores que já haviam sido pagos com inclusão de juros e multa de 20%;

m.6) que nem se diga que a multa aplicável seria de 150%, pois como já demonstrado acima, e na linha do que será explorado com mais detalhe abaixo, não foi comprovado o dolo da Impugnante (pelo contrário, todos os elementos dos autos deixam claro que a Impugnante nunca participou de qualquer pagamento de propina), de maneira que é inaplicável a multa de 150%;

n) quanto à decadência:

n.1) que, nos termos do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, a Administração Pública possui o prazo decadencial de 05 (cinco) anos para realizar a cobrança de supostos débitos do contribuinte, assim, é possível concluir que há nítida decadência das exigências relativas ao ano- calendário de 2010;

n.2) que ainda que não se considere o cancelamento integral dos débitos de IRPJ e CSLL pelo pagamento, deve ser reconhecida a extinção da cobrança no que tange aos débitos referentes ao ano-calendário 2010, uma vez que atingidos pela decadência;

o) quanto ao auto de infração do IRRF:

o.1) que a fundamentação da autuação residiu na suposta participação e conhecimento da Impugnante quanto aos atos ilícitos praticados pela Camargo Corrêa como líder do Consórcio CNCC;

o.2) que todos os elementos probatórios dos autos levam à conclusão de que a Impugnante não participou de qualquer ato ilícito;

o.3) que não tendo participado dos atos ilegais praticados pela Camargo Corrêa, a Impugnante não pode ser responsabilizada de forma solidária à Camargo Corrêa pelas infrações cometidas por esta empresa;

o.4) que o artigo 278 da Lei no 6.404/76, ao tratar da formação de consócios, claramente menciona que não há, nos consócios, presunção de solidariedade;

o.5) que por força da Cláusula III do Contrato de Constituição do Consórcio CNCC, a Impugnante não tinha conhecimento das fraudes cometidas pela Camargo Corrêa, a qual era a única e exclusiva responsável pelo contato com os fornecedores e com a Petrobrás;

o.6) que não há a comprovação de participação da Impugnante nos pagamentos sem causa, entendidos pelo d. Auditor Fiscal como propina;

o.7) que no presente caso, será o contribuinte do IRRF a pessoa (física ou jurídica) que efetuar o pagamento de quantia a beneficiário não identificado, consoante determina o artigo 674 do RIR/99;

o.8) que, quando muito, poderia ser imputado à Impugnante, é o pagamento por serviços que não foram realizados, sendo que a consequência desse tipo de pagamento é a não dedutibilidade dos valores dispendidos, e a Impugnante já efetuou o pagamento do tributo decorrente dessa "inedutibilidade";

o.9) que, por não ser a Impugnante o sujeito passivo original da cobrança do IRRF e por não ter agido conjuntamente com a Camargo Corrêa no pagamento de propina pelas

empresas contratadas (Sanko Sider, Sanko Serviços e Master), a Impugnante requer o cancelamento integral do auto de infração de IRRF;

p) quanto à decadência dos créditos de IRRF relativos ao ano de 2011:

p.1) que, ainda que não se considere o cancelamento integral dos débitos de IRRF, deve ser reconhecida a extinção da cobrança no que tange aos débitos referentes ao ano-calendário 2011, uma vez que atingidos pela decadência;

q) quanto à multa de 150%:

q.1) que todos os elementos probatórios dos autos levam à conclusão de que a Impugnante não participou de qualquer ato ilícito;

q.2) que a aplicação da multa de 150% não é possível nos presentes autos por 2 motivos: (i) o dolo da Impugnante é baseado em mera presunção da d. Autoridade Fiscal (ii) a presunção da d. Autoridade Fiscal é contrariada pelos elementos de prova dos autos, que deixam claro que a Impugnante nunca participou de qualquer ilícito;

q.3) que na remota hipótese de serem mantidos os débitos de IRPJ, CSLL e IRRF, a Impugnante requer seja afastada a majoração da multa de ofício para 150%;

q.4) que, nesse ponto também é importante lembrar que nem mesmo a multa de 75% é devida, conforme demonstrando no item 3.3 acima - isso porque, quando foi lavrado o Auto de Infração, a Impugnante já havia recolhido o crédito tributário, acrescido de juros e multa de 20%;

r) quanto à multa isolada:

r.1) que não há que se falar na imputação da multa isolada, pois, conforme entendimento já sumulado pelo CARF, a multa isolada de 50%, lançada por ausência de recolhimento por estimativa mensal não pode ser exigida ao mesmo tempo que a multa de ofício;

r.2) que, no caso concreto, foram lançadas tanto a multa isolada, de 50%, quanto a multa de ofício qualificada, de 150%, em claro descumprimento ao entendimento emitido pelo CARF;

r.3) que, na remota hipótese de serem mantidos os débitos de IRPJ, CSLL e IRRF, a Impugnante requer, além do afastamento da majoração da multa de ofício para 150%, seja cancelada a multa isolada de 50%;

s) quanto ao pedido:

(i) que seja reconhecida a nulidade dos Autos de Infração, tendo em vista que a autuação fiscal está baseada em presunções, principalmente na presunção de dolo da Impugnante, que é infirmada por todos os elementos probatórios dos autos - as provas dos autos deixam claro que a Impugnante não praticou qualquer ato ilícito;

(ii) que seja reconhecida a nulidade dos Autos de Infração pois decorrem de apuração incorreta dos débitos eventualmente devidos pela Impugnante, uma vez que não foram abatidos os pagamentos feitos pela Impugnante antes da sua lavratura;

(iii) que caso não se entenda pela nulidade dos Autos de Infração, sejam cancelados os autos de infração de IRPJ e CSLL, uma vez que os débitos em exigência estão extintos pelo pagamento;

(iv) que seja cancelado o Auto de Infração de IRRF, por não ser a Impugnante o sujeito passivo original da cobrança do IRRF e por não ter agido conjuntamente com a Camargo Corrêa no suposto pagamento de propina pelas empresas contratadas – Sanko Sider, Sanko Serviços e Master;

(v) que caso não se entenda pelo cancelamento integral dos débitos de IRPJ, CSLL e IRRF em exigência, seja reconhecida a decadência do direito da União Federal de constituir os débitos de IRPJ e CSLL correspondentes ao ano- calendário de 2010 e os débitos de IRRF referentes ao ano-calendário 2011, com base no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional; e

(vi) que na remota hipótese de serem mantidos os débitos de IRPJ, CSLL e IRRF, seja afastada a majoração da multa de ofício para 150%, bem como cancelada a multa isolada de 50%.

É o Relatório.

A 4ª Turma da DRJ/BSB (Acórdão n. 03-77.189, e-fls. 2691 e ss) indeferiu a impugnação do contribuinte. Entendeu em afastar a preliminar de nulidade da autuação, por ter a Impugnante adiantado valores, tendo-se em vista que, estando a contribuinte submetida a um procedimento de Fiscalização, a apuração do créditos tributários é da competência exclusiva da Fiscalização. Entendeu a DRJ que, se houve pagamentos feitos pelo Consórcio, do qual a impugnante participava, e nem a impugnante nem o outro consorciado lograram demonstrar a efetiva prestação do serviço, é devido o IRRF sobre os pagamentos sem causa, pois não restou demonstrado que as causas dos pagamentos seriam aquelas indicadas nas notas fiscais apresentadas; que o fato de o § 1º do art. 278 da Lei das S/A dispor que não se presume a solidariedade entre os consorciados significa apenas que, no silêncio do contrato, cada consorciado responde na proporção de sua participação, o que foi observado na autuação em tela; que não tem razão a impugnante ao tentar excluir a sua responsabilidade por atos ilícitos cometidos pelo Consórcio CNCC, imputando como única responsável a Camargo Corrêa S/A.

Cientificada da Decisão de Primeira instância em 12/08/2022 (e-fls. 8705), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 12/09/2022 (e-fls. 8708) em que repete as razões de primeira instância, repetindo que a participação da Recorrente no Consórcio CNCC seria restrita a receber as informações necessárias para que efetuasse o pagamento de sua parte aos serviços contratados diretamente e exclusivamente pela Camargo Corrêa, empresa líder do Consórcio; que a Recorrente não tinha qualquer conhecimento dos atos ilícitos praticados pela Camargo Corrêa, e, justamente por isso, não recorreu à justiça contra a Camargo Corrêa, à época da ocorrência dos fatos geradores, por desconhecimento dos atos praticados pela empresa líder do Consórcio. Nos seus termos aduz:

- a ausência de participação da Recorrente em eventual esquema de corrupção foi inclusive ressaltada pela própria Camargo Corrêa em resposta à Ofício emitido pela Petrobrás no Processo administrativo PRGE 03/2016 (Doc. 23 da Impugnação)
- o d. Auditor Fiscal, durante a fase de fiscalização, afirmou ter tido acesso ao Termo de Colaboração nº 04, prestado por Dalton dos Santos Avancini, ex-diretor da Camargo Corrêa, que teria expressamente afirmado que a Recorrente não possuía conhecimento dos pagamentos de propina, uma vez que cabia à Camargo Corrêa, empresa líder do Consórcio CNCC, efetuar as contratações relacionadas a construção da RNEST.
- em busca na *internet*, a Recorrente identificou o Termo de Colaboração nº 07 (Doc. 24 juntado à Impugnação)<sup>2</sup>, prestado por Eduardo Hermelino Leite, sendo que, na página 04 do Termo, há menção no sentido de que caberia ao Dalton dos Santos Avancini esclarecer

sobre eventual participação da Recorrente (CNEC) no esquema de corrupção. No entanto, o documento apresentado pela Recorrente em sua Impugnação sequer foi objeto de análise pelo v. acórdão recorrido.

- por força da Cláusula III do Contrato de Constituição do Consórcio CNCC, a Recorrente não tinha e nem poderia ter conhecimento das fraudes cometidas pela Camargo Corrêa, pois esta era a única e exclusiva responsável pelo contato com os fornecedores e com a Petrobras, de tal modo que a Recorrente não deve ser responsabilizada pela cobrança de débito decorrente de atos ilícitos cometidos pela Camargo Corrêa – um terceiro! – por meio do Contrato CNCC.

- o v. acórdão recorrido não se atentou para o fato de que foi o Consórcio CNCC que efetuou pagamento às empresas Sanko Sider, Sanko Serviços e Master, ocasião em que foi retido e recolhido o IRRF.

- na prática, a participação da Recorrente no Consórcio CNCC era restrita a receber as informações necessárias para que efetuasse o pagamento de sua parte aos serviços contratados diretamente e exclusivamente pela Camargo Corrêa, empresa líder do Consórcio.

- A Recorrente não tinha qualquer conhecimento dos atos ilícitos praticados pela Camargo Corrêa, e, justamente por isso, não recorreu à justiça contra a Camargo Corrêa, à época da ocorrência dos fatos geradores, por desconhecimento dos atos praticados pela empresa líder do Consórcio.

## VOTO

Conselheiro **Lizandro Rodrigues de Sousa**, Relator

O recurso ao CARF é tempestivo, e portanto dele conheço.

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que julgou improcedente impugnação contra lançamentos em decorrência de i) despesas não comprovadas, ii) falta de pagamento do IRPJ/CSLL, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução e iii) pagamentos sem causa ou de operações não comprovadas, conforme Termo de Verificação Fiscal, fatos geradores ocorridos entre 31/01/2010 e 31/12/2012.

O contribuinte requereu, em Impugnação que fosse reconhecida a nulidade dos Autos de Infração, tendo em vista que a autuação fiscal estaria baseada em presunções, principalmente na presunção de dolo da Impugnante, que seria infirmada por todos os elementos probatórios dos autos - as provas dos autos deixariam claro que a Impugnante não praticou qualquer ato ilícito; que fosse reconhecida a nulidade dos Autos de Infração uma vez que não foram abatidos os pagamentos feitos pela Impugnante antes da sua lavratura; que não teria agido conjuntamente com a Camargo Corrêa no suposto pagamento de propina pelas empresas contratadas – Sanko Sider, Sanko Serviços e Master; que fosse reconhecida a decadência do direito da União Federal de constituir os débitos de IRPJ e CSLL correspondentes ao ano- calendário de 2010 e os débitos de IRRF referentes ao ano- calendário 2011, com base no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional; e e que fosse afastada a majoração da multa de ofício para 150%, bem como cancelada a multa isolada de 50%.

A 4ª Turma da DRJ/BSB (Acórdão n. 03-77.189, e-fls. 2691 e ss) indeferiu a impugnação do contribuinte. Entendeu em afastar a preliminar de nulidade da autuação, por ter a Impugnante adiantado valores, tendo-se em vista que, estando a contribuinte submetida a um procedimento de Fiscalização, a apuração do créditos tributários é da competência exclusiva da Fiscalização. Entendeu a DRJ que, se houve pagamentos feitos pelo Consórcio, do qual a impugnante participava, e nem a impugnante nem o outro consorciado lograram demonstrar a efetiva prestação do serviço, é devido o IRRF sobre os pagamentos sem causa, pois não restou demonstrado que as causas dos pagamentos seriam aquelas indicadas nas notas fiscais apresentadas; que o fato de o § 1º do art. 278 da Lei das S/A dispor que não se presume a solidariedade entre os consorciados significa apenas que, no silêncio do contrato, cada consorciado responde na proporção de sua participação, o que foi observado na autuação em tela; que não tem razão a impugnante ao tentar excluir a sua responsabilidade por atos ilícitos cometidos pelo Consórcio CNCC, imputando como única responsável a Camargo Corrêa S/A.

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário em que renova as razões de primeira instância, repetindo que a participação da Recorrente no Consórcio CNCC seria restrita a receber as informações necessárias para que efetuasse o pagamento de sua parte aos serviços contratados diretamente e exclusivamente pela Camargo Corrêa, empresa líder do Consórcio; que a Recorrente não tinha qualquer conhecimento dos atos ilícitos praticados pela Camargo Corrêa, e, justamente por isso, não recorreu à justiça contra a Camargo Corrêa, à época da ocorrência dos fatos geradores, por desconhecimento dos atos praticados pela empresa líder do Consórcio.

#### **Da afirmada ausência de participação da Recorrente em eventual esquema de corrupção segundo provas (Da alegada nulidade do Acórdão por julgamento contra a prova dos autos)**

A Recorrente não defende o direito de dedução das despesas quitadas por pagamentos efetuados às prestadoras Sanko Sider, Sanko Serviços e Master pelo consórcio CNCC (formado pela recorrente e pela empresa Camargo Corrêa). Tanto que, após intimada do Termo de Início de Fiscalização, recolheu o montante de CSLL/IRPJ que entendeu correspondentes à glosa. Conforme o disposto no § 1º do art. 7º do Decreto 70.235/72, o início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. Logo, a apuração do tributo e multa cabe exclusivamente à Autoridade Fiscal, e, como já destacado pela DRJ, caberá à Unidade da Receita Federal da jurisdição da impugnante determinar a imputação dos valores pagos a eventuais créditos tributários mantidos por esta decisão.

Concentra-se a Recorrente em defender a ausência de sua participação em eventual esquema de corrupção segundo provas que colaciona e requer a nulidade do Acórdão por julgamento contra as provas dos autos e a desqualificação da multa de ofício.

Mas, o Acórdão Recorrido destaca com precisão as provas que apontam para a participação da Recorrente no esquema criminoso, em especial o contrato que constituiu o Consórcio CNCC, justificando a qualificação da multa. **Para este fim, remete ao Termo de Verificação Fiscal** (a fls. 58), que descreve que a participação da Recorrente nas decisões do consórcio advinha da participação do Sr. José Ayres Campos (tendo como suplente Celso Frederico

Fazio) no conselho diretor que administrava o consórcio. Tal conselho diretor era composto de somente dois membros efetivos.

Pela Camargo Corrêa, a outra componente do consórcio, participava no conselho diretor o Sr. Dalton dos Santos Avancini e como suplente Fernando Picoroni Vlilela.

Assim dispôs a Primeira Instância:

Não tem razão a impugnante ao tentar excluir a sua responsabilidade por atos ilícitos cometidos pelo Consórcio CNCC, imputando como única responsável a Camargo Corrêa S/A. Tal questão foi muito bem enfrentada pela Fiscalização no seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal (a fls. 58), in verbis:

"Tal contrato, em sua Cláusula III - Liderança e Representação estabelecia que a líder seria a Camargo Corrêa, a quem caberia relacionar-se com a Petrobrás. Porém é enfatizado que **é vedada à líder a tomada de quaisquer decisões ou medidas que importem na assunção de compromissos para qualquer das empresas ou para o Consórcio, sem prévia e expressamente autorizado pela outra empresa, no caso a CNEC.**

Ainda nesta cláusula, o seu §1º estabelecia que a representação do Consórcio seria feita em conjunto, pelos representantes legais das partes ou mediante outorga por estas de instrumento de mandato para a prática de ato específico e determinado. O § 2º determinava que os contratos celebrados e/ou atos praticados obrigariam as empresas na proporção da participação de cada uma no consórcio.

Inicialmente a participação determinada foi 80% para a Camargo Corrêa e 20% para a CNEC.

**A Cláusula VI estabelecia a administração do consórcio por um conselho diretor, composto de dois membros efetivos e dois suplentes, sendo dois de cada empresa, tanto os efetivos como os suplentes. Os nomeados foram, pela Camargo Corrêa, Dalton dos Santos Avancini e como suplente Fernando Picoroni Vlilela e pela CNEC, José Ayres Campos e como suplente Celso Frederico Fazio. Caberia ao conselho diretor a indicação do gerente geral do Consórcio e de seu adjunto.**

A Cláusula VII determinava que as despesas comuns seriam rateadas entre as empresas na proporção de sua participação no consórcio.

Em 14/09/2009 foi retificado o contrato de constituição do consórcio. Estabeleceu o nome com Consórcio CNCC - Camargo Corrêa -CNEC. Foi alterada a proporcionalidade de participação no Consórcio para 90% Camargo Corrêa e 10% CNEC. **A representação continuou com a Camargo Corrêa. E os participantes da CNEC no conselho diretor continuaram sendo José Ayres Campos e como suplente Celso Frederico Fazio."**

Ora, como pode a impugnante alegar que não tinha poder decisório no Conselho Diretor do Consórcio, se tinha representante nesse conselho (Sr. José Ayres Campos), o qual participou na escolha do gerente geral do consórcio, além do que era vedado à líder (Camargo Corrêa) tomar qualquer decisão ou medida que importasse na assunção de compromissos para qualquer das empresas ou para o Consórcio, sem a prévia e expressa autorização da impugnante. Se a Camargo Corrêa tomou a decisão de praticar atos lícitos ou ilícitos que importaram em assunção de compromissos para o Consórcio, sem a anuência da impugnante, porque a impugnante não recorreu a justiça para buscar a indenização devida? A impugnante não junta qualquer prova de que isso tenha ocorrido.

Ademais, infiro que qualquer eventual declaração de terceiro (Eduardo Hermelino Leite, ex-diretor da Camargo Corrêa), que afirmasse que o representante daquela outra parte (Camargo Corrêa) no conselho diretor do consórcio (o Sr. Dalton dos Santos Avancini) seria a pessoa para esclarecer sobre eventual participação da Impugnante (CNEC) no esquema de corrupção, não possa desqualificar a clareza dos documentos apresentados. Adianto que a declaração do Sr. Dalton dos Santos Avancini tomada judicialmente sobre o caso está nos autos e reproduzidos no TVF (e-fl. 61), sem qualquer menção a exoneração de participação da Recorrente. Pelo contrário:

Neste mesmo evento, a transcrição é do depoimento de Dalton dos Santos Avancini, ex-presidente da Camargo Correa. Parte é aqui incluída:

*“Interrogado:-Era internamente e, assim, acho que do próprio mercado. E certamente em conversas se falava, “To pagando. Eu tenho que...”. Nos consórcios que nós tínhamos né, as outras empresas tinham conhecimento disso né. Nós tivemos consórcio com Promon e MPE, e elas sabiam que tinha isso né, quer dizer, e acho que todas as outras empresas. Até porque seria muita inocência a gente fazer isso e né, achando que as outras não estariam fazendo.*

*Juiz Federal: -Mas o senhor ouviu comentário de algum dos dirigentes das outras empreiteiras sobre propina? Se é que o senhor se recorda.*

*Interrogado:-Senhor juiz eu não consigo mencionar uma pessoa específica, mas certamente teve né. Eu acho que isso, assim, eu não to conseguindo aqui me recordar o momento específico né.*

*Falar assim, olha naquele dia, mas, com certeza, tinha comentários disso sim.*

*Juiz Federal: -O senhor sabe me dizer aproximadamente quanto a Camargo Correa pagou em propina nesse período que o senhor atuou ali diretamente?*

*Interrogado:-Essa informação aí quem tinha era a área comercial aí né. E o número que se fala aí é em torno de cento e dez milhões aí que foram pagos pela Camargo de, como propina.*

*Juiz Federal: -Acho que o senhor já mencionou, mas o senhor pode repetir, era um percentual em cima do...*

*Interrogado:-Então, a informação quando a área foi passada pra mim pelo Leonel, era um por cento para a área de abastecimento e um por cento na área de serviços. Era o número que se, que comentava-se como sendo a nossa obrigação.*

O Recorrente repete as demais questões levadas à primeira instância. Reproduzo abaixo, por concordar com ele plenamente, o voto do Acórdão Recorrido, que apreciou os reclames do Recorrente:

#### DA PRELIMINAR DE NULIDADE

Alega a impugnante que, "após verificar a ausência de documentos comprobatórios da prestação de serviços e da afirmação do d. Auditor Fiscal que os pagamentos efetuados pelo Consórcio CNCC às empresas Sanko Sider, Sanko Serviços e Master referiam-se ao "pagamento de propina" ou "pagamento de vantagem indevida", a Impugnante refez os cálculos de sua contabilidade, reverteu as deduções e considerou como não dedutíveis os

*pagamentos feitos às empresas indicadas no Termo de Intimação, efetuando, na sequência, o recolhimento da diferença de IRPJ e CSLL devidos nos anos- calendários de 2010 a 2012, com a inclusão de juros e multa de 20%".*

Diante disso sustenta a impugnante que "o Auditor Fiscal não considerou em seus cálculos os pagamentos efetuados pela Impugnante após o início dos procedimentos fiscais e que essa atitude do d. Auditor Fiscal resulta na nulidade das autuações, em razão de clara violação aos artigos 142 e 163 do Código Tributário Nacional". Além disso, sustenta a impugnante que "o d. Auditor Fiscal deveria ter considerado os valores de principal, juros, bem como a multa de 20%, pois note-se que não se trata de denúncia espontânea, pois na denúncia espontânea não existe multa - a Impugnante pagou multa de 20%, relativa ao pagamento a destempo".

A impugnante não tem razão, pois, estando ela submetida a um procedimento de Fiscalização, a apuração do créditos tributários é da competência exclusiva da Fiscalização, nos termos do próprio art. 142 do CTN, citado por ela, se não vejamos:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

É verdade que, em caso de lançamento por homologação, o contribuinte deve fazer a apuração e o recolhimento antecipado do crédito tributário. Ocorre, porém, que esta atribuição não é dada ao contribuinte quando já cientificado de que está sob fiscalização, hipótese na qual só cabe o lançamento de ofício (art. 149, V, do CTN), no qual a apuração do tributo e multa cabe exclusivamente à Autoridade Fiscal.

Por sua vez, a multa cabível nos lançamentos de ofício, lavrados com base no art. 149 do CTN, é aquela prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, o qual assim dispõe:

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

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

(...)

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

Além disso, cabe ressaltar que a multa de mora de 20% prevista no art. 61 da Lei 9.430/96 era efetivamente para incidir sobre pagamentos feitos espontaneamente, mas a destempo. Por sua vez, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não tornou vã tal norma, mas apenas limitou a sua aplicação no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo, se não vejamos a Ementa do REsp 1149022/SP:

*"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL.*

*TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A*

*RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.*

*A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.*

*Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).*

*É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).*

*Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.*

*5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional." 6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine. 7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte. 8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."*

Assim, o STJ considerou que a multa de mora de 20%, estabelecida no art. 61 da Lei 9.430/96, continua cabível quando "nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento", não sendo essa a situação da impugnante, não há falar que lhe seja aplicável a multa de 20%.

Note-se que a própria impugnante reconhece que havia perdido a espontaneidade, logo, mesmo que ela tivesse entregue uma DCTF, não se poderia processar e aceitar uma declaração retificadora de quem estava sob fiscalização. Se não poderia declarar a diferença

devida e pagar, então, não é o caso de aplicação da multa de 20%, pelo menos, não à luz da jurisprudência do STJ retro transcrita.

Além disso, é importante observar que a decisão do STJ tem como fundamento o fato de que *"quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN"*. Ora, no caso em tela, o crédito tributário em exame só foi constituído pelo auto de infração, pois não houve DCTF retificadora, mesmo porque nem poderia haver, conforme retro mencionado. Ademais, se declarada fosse a nulidade do lançamento, como pleiteado pela impugnante, teríamos a absurda situação de concluir que a impugnante teria o direito à restituição dos valores pagos. Isso porque, se anulado fosse o lançamento e não tendo sido o valor apurado objeto de DCTF, não haveria crédito tributário constituído e os pagamentos efetuados seriam, por isso, indevidos.

Assim sendo, para esta instância julgadora, é irrelevante a existência dos referidos pagamentos, já que lhe incumbe apenas verificar a legalidade das autuações. Por sua vez, caberá à Unidade da Receita Federal da jurisdição da impugnante determinar a imputação dos valores pagos a eventuais créditos tributários mantidos por esta decisão.

Por essas razões, afasto a preliminar de nulidade suscitada.

#### **DA PRELIMINAR DE MÉRITO - DECADÊNCIA**

Tendo em vista a relação de causa e efeito entre a eventual constatação de conduta fraudulenta e a aplicação da regra decadencial do art. 173, I, do CTN, faz-se necessário que invertamos a ordem deste julgamento, para que a decadência seja analisada após a análise do mérito, especificamente, após a apreciação do ponto relativo à qualificação da multa de ofício.

#### **QUANTO AOS AUTOS DE INFRAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL**

Alega a impugnante que *quando da autuação fiscal, os débitos de IRPJ e CSLL encontravam-se extintos pelo pagamento, nos termos do artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional*. Conforme já abordado ao enfrentarmos a preliminar de nulidade, quando a impugnante efetuou os supostos pagamentos, os créditos tributários sequer estavam constituídos, o que só veio a acontecer com o lavratura dos autos de infração. Assim, não há violação alguma ao art. 156, I, do CTN, pois um crédito tributário, para ser extinto, precisa primeiro ser constituído, seja por lançamento de ofício ou por declaração constitutiva do crédito.

Vale repetir novamente que, uma vez cientificada pelo termo de início de fiscalização que estava sob fiscalização, a apuração e cálculo do tributo devido cabia exclusivamente à Autoridade Fiscal, pois o pagamento antecipado no lançamento por homologação só é possível quando o contribuinte goza de espontaneidade. Diante da primariedade dos argumentos de defesa, vale esclarecer que o lançamento de ofício, quando configurada uma das hipóteses do art. 149 do CTN, complementa lançamentos feitos anteriormente seja direto, por declaração ou por homologação e, assim, enquanto o contribuinte estiver sob fiscalização, a entrega de declaração retificadora ou pagamentos feitos não surte qualquer efeito sobre o crédito a ser lançado de ofício.

Ademais, vale lembrar que a própria impugnante sustenta que tentou conseguir documentos junto à Camargo Corrêa e não logrou fazê-lo, levando-a, inclusive, a se conformar com as glosas das despesas. Repita-se que a impugnante não contesta as glosas das despesas, mas apenas sustenta a inviável tese de que poderia extinguir o crédito tributário com multa de

20% durante a fase de fiscalização, ou seja, que poderia extinguir o crédito antes mesmo de ser constituído e com incidência de multa de 20%, sem qualquer base legal para isso.

Assim, não há também qualquer razão para cancelar os autos de infração do IRPJ e da CSLL.

### DA MULTA ISOLADA

Alega a impugnante que não há que se falar na imputação da multa isolada, pois, conforme entendimento já sumulado pelo CARF, a multa isolada de 50%, lançada por ausência de recolhimento por estimativa mensal não pode ser exigida ao mesmo tempo que a multa de ofício.

A impugnante alega que *não se faz possível a aplicação da multa isolada sobre o valor da estimativa, após o encerramento do ano- calendário, de modo concomitante com a aplicação da multa de ofício.*

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (assim como o extinto Conselho de Contribuintes) firmou, ao longo do tempo, diferentes posições sobre o tema, se não vejamos:

- a) que não se aplica a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois, a partir desse momento, só caberia a multa de ofício sobre o imposto de renda devido sobre o lucro real, já que não se pode penalizar duas vezes pela mesma infração;
- b) que só se aplica a multa isolada sobre o valor que o montante do imposto sobre as bases estimadas superarem o imposto de renda sobre o lucro real devido ao final do ano;
- c) que, até a entrada em vigor da redação dada pela Lei 11.488/07, a literalidade da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96 impunha que a multa isolada só fosse devida quando a pessoa jurídica deixasse de pagar o IRPJ e a CSLL e que os valores calculados sobre a base estimada são meras antecipações, logo não se confundem com tais tributos;
- d) que a multa isolada não é devida juntamente com a multa de ofício por ser aplicável o instituto do Direito Penal da "consumção".

Em 08/12/2014, foi aprovada a Súmula CARF nº 105, cujo verbete assim dispõe:

"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 annual, devendo subsistir a multa de ofício."

Note-se que o teor da Súmula CARF nº 105 deixa claro, para mim, que o Pleno deste Colegiado adotou a posição segundo a qual a multa isolada só pode ser cumulada com a multa de ofício a partir da entrada em vigor da MPv nº 351/2007 (que se converteu na Lei 11.488/07), a qual alterou o art. 44 da Lei 9.430/96, tanto que faz constar expressamente em seu verbete que só era inaplicável a cumulação de multas, quando a multa isolada fosse fundamentada no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96. Assim, como os lançamentos das multas isoladas em tela se fundamentaram no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei 9.430/96, é inaplicável, na espécie, a Súmula CARF nº 105.

Trata-se assim de questão de amplo conhecimento deste Colegiado, razão pela qual, peço vênua aos meus pares para reproduzir voto proferido em outras assentadas, no qual enfrentei cada uma dessas posições.

### **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 originária 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 de 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, 191ém 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.

### **Das diferentes bases para cálculos das multas**

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o *bis in idem* só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e dos custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, *in casu*, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um *bis in idem*, pois, como já

asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF no 2.

#### **Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96**

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

- a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e
- b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e
- c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Por último, saliento que tudo quanto antes sustentado acerca da multa isolada por falta de recolhimento do IR sobre a base estimada aplica-se, *mutatis mutandi*, à multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada.

Por essas razões, voto por manter os lançamentos das multas isoladas por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre as bases estimadas mensais.

#### **QUANTO AO AUTO DE INFRAÇÃO DO IRRF:**

Alega a impugnante que todos os elementos probatórios dos autos levam à conclusão de que a Impugnante não participou de qualquer ato ilícito praticado pela Camargo Corrêa como líder do Consórcio CNCC.

Ressalte-se, inicialmente, que a Fiscalização, para concluir que os pagamentos não tinham as causas apontadas nas notas fiscais, não se baseou apenas nas informações obtidas por meio de depoimentos policiais, mas em investigações, inclusive diligências na impugnante, na Camargo Corrêa e até na prestadora de serviço Master.

Nesse ponto da peça de defesa, a impugnante confunde os argumentos, pois ao se restringir a alegar que não cometeu atos ilícitos, deixa de apresentar qualquer argumento contrário a manutenção do crédito de IRRF, pois, *in casu*, o tributo é devido apenas porque não foi demonstrada a causa dos pagamentos feitos. **A ilicitude ou não dos atos praticados é matéria a ser analisada ao se julgar a multa de ofício cabível** e, conseqüentemente, a regra decadencial aplicável na espécie.

Se houve pagamentos feitos pelo Consórcio, do qual a impugnante participava, e nem a impugnante nem o outro consorciado lograram demonstrar a efetiva prestação do serviço, é devido o IRRF sobre os pagamentos sem causa, pois não restou demonstrado que as causas dos pagamentos seriam aquelas indicadas nas notas fiscais apresentadas.

Quanto à alegação de que *o artigo 278 da Lei nº 6.404/76, ao tratar da formação de consórcios, claramente menciona que não há, nos consórcios, presunção de solidariedade*, mais uma vez, estamos a enfrentar um equívoco da impugnante, pois o fato de o § 1º do art. 278 da Lei das S/A dispor que não se presume a solidariedade entre os consorciados significa apenas que, no silêncio do contrato, cada consorciado responde na proporção de sua participação, o que foi observado na autuação em tela.

Por essas razões, voto por negar provimento também a esse ponto da impugnação.

### DA MULTA QUALIFICADA

Inicialmente, vale ressaltar que as glosas de despesas e os pagamentos sem causa objetos dos lançamentos em tela referem-se a pagamentos feitos pelo Consórcio CNCC, do qual a impugnante fazia parte juntamente com a Construções e Comércio Camargo Corrêa S/A.

A impugnante alega que mesmo fazendo parte do Conselho Diretor do Consórcio CNCC, a sua participação nas decisões do consórcio era limitada, não existindo poder decisório de sua parte no que se refere às contratações e negociações de serviços para a construção da RNEST; o Conselho Diretor apenas deveria ser consultado para discutir questões específicas, consoante determinava a Cláusula VI e a Cláusula VIII do Contrato; e cabia à Camargo Corrêa, como empresa líder, gerir as contratações em nome do Consórcio CNCC, não sendo obrigada pelo Contrato de Constituição do Consórcio a dividir informações com a Impugnante.

Não tem razão a impugnante ao tentar excluir a sua responsabilidade por atos ilícitos cometidos pelo Consórcio CNCC, imputando como única responsável a Camargo Corrêa S/A. Tal questão foi muito bem enfrentada pela Fiscalização no seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal (a fls. 58), in verbis:

**"Tal contrato, em sua Cláusula III - Liderança e Representação estabelecia que a líder seria a Camargo Corrêa, a quem caberia relacionar-se com a Petrobrás. Porém é enfatizado que é vedada à líder a tomada de quaisquer decisões ou medidas que importem na assunção de compromissos para qualquer das empresas ou para o Consórcio, sem prévia e expressamente autorizado pela outra empresa, no caso a CNEC.**

Ainda nesta cláusula, **o seu §1º estabelecia que a representação do Consórcio seria feita em conjunto, pelos representantes legais das partes ou mediante outorga por estas de instrumento de mandato para a prática de ato específico e determinado.** O § 2º determinava que os contratos celebrados e/ou atos praticados obrigariam as empresas na proporção da participação de cada uma no consórcio.

Inicialmente a participação determinada foi 80% para a Camargo Corrêa e 20% para a CNEC.

**A Cláusula VI estabelecia a administração do consórcio por um conselho diretor, composto de dois membros efetivos e dois suplentes, sendo dois de cada empresa, tanto os efetivos como os suplentes. Os nomeados foram, pela Camargo Corrêa, Dalton dos Santos Avancini e como suplente Fernando Picoroni Vlilela e pela CNEC, José Ayres Campos e como suplente Celso Frederico Fazio.**

**Caberia ao conselho diretor a indicação do gerente geral do Consórcio e de seu adjunto.**

A Cláusula VII determinava que as despesas comuns seriam rateadas entre as empresas na proporção de sua participação no consórcio.

Em 14/09/2009 foi retificado o contrato de constituição do consórcio. Estabeleceu o nome com Consórcio CNCC - Camargo Corrêa -CNEC. Foi alterada a proporcionalidade de participação no Consórcio para 90% Camargo Corrêa e 10% CNEC. **A representação continuou com a Camargo Corrêa. E os participantes da CNEC no conselho diretor continuaram sendo José Ayres Campos e como suplente Celso Frederico Fazio."**

Ora, como pode a impugnante alegar que não tinha poder decisório no Conselho Diretor do Consórcio, se tinha representante nesse conselho (Sr. José Ayres Campos), o qual participou na escolha do gerente geral do consórcio, além do que era vedado à líder (Camargo Corrêa) tomar qualquer decisão ou medida que importasse na assunção de compromissos para qualquer das empresas ou para o Consórcio, sem a prévia e expressa autorização da impugnante. Se a Camargo Corrêa tomou a decisão de praticar atos lícitos ou ilícitos que importaram em assunção de compromissos para o Consórcio, sem a anuência da impugnante, porque a impugnante não recorreu a justiça para buscar a indenização devida? A impugnante não junta qualquer prova de que isso tenha ocorrido.

Assim, não há como afastar a responsabilidade da impugnante pelos atos praticados pelo Consórcio, pois se atos ilícitos foram cometidos em nome do Consórcio, o dolo é de todos aqueles que tinham assento no Conselho Diretor do Consórcio.

Noutro ponto, a impugnante alega que "*o d. Auditor Fiscal apenas identificou supostas irregularidades nos pagamentos efetuados pelo Consórcio CNCC sob a regência da Camargo Corrêa. No entanto, de forma indevida e sem uma correta apuração dos fatos, lavrou contra a Impugnante Autos de Infração para cobrança de débitos de IRPJ, CSLL e IRRF*". Mais uma vez, a impugnante não tem razão, pois a Fiscalização empreendeu diligências em todos aqueles envolvidos, ou seja, não se contentou em fiscalizar apenas a impugnante, mas promoveu diligências junto à Camargo Corrêa e até na suposta prestadora de serviço Master. Assim, não procede a alegação de que não houve uma correta apuração dos fatos pela Fiscalização.

Destarte, não procede a alegação de que o dolo da Impugnante é baseado em mera presunção da d. Autoridade Fiscal, pois resta demonstrado à exaustão que a impugnante participava ativamente das tomadas de decisão do Consórcio.

Por essas razões, concluo que o impugnante valeu-se de contratos fraudulentos e notas fiscais ideologicamente falsas para justificar que pagamentos seriam despesas dedutíveis das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL. Com relação ao IRRF, observe-se que não estamos diante de um simples lançamento em razão de pagamento sem causa identificada, mas de pagamentos sem causa identificada pelo uso de contratos fraudulentos e notas fiscais ideologicamente falsas. Assim, perfeito o enquadramento da situação fática posta na hipótese do art. 71 da Lei 4.502/64.

Por essas razões, voto por manter a qualificação da multas de ofício incidentes sobre os créditos de IRPJ, CSLL e IRRF.

## **DA DECADÊNCIA**

Conforme antes mencionado, coube a análise primeiro da qualificação da multa, para então abordarmos a questão da decadência. Assim, mantida a qualificação da multa por este Colegiado, resta aplicável, *in casu*, a regra decadencial do art. 173, I, do CTN, tendo em vista o disposto no § 4º, *in fine*, do art. 150 do CTN.

A impugnante alega que, ainda que não se considere o cancelamento integral dos débitos, deve ser reconhecida a extinção da cobrança no que tange aos débitos referentes ao de IRRF do ano-calendário 2011 e dos débitos de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário 2010, uma vez que atingidos pela decadência.

Com relação ao IRPJ e a CSLL referentes ao fato gerador de 31/12/2010, não há falar que já estivesse decaído nesse momento o direito de o Fisco constituí-lo, pois a impugnante teve ciência do auto de infração em 16/11/2016 (AR a fls. 709). A regra do art. 173, I, do CTN é clara, quando dispõe que o *dies a quo* do prazo decadencial será o primeiro dia do exercício seguinte ao que o Fisco poderia lançar. Para o fato gerador de 31/12/2010 (período mais antigo lançado do IRPJ e da CSLL), o Fisco poderia efetuar o lançamento ano de 2011, logo, o primeiro dia do exercício seguinte foi 01 de janeiro de 2012. Por sua vez, sendo o dia de início de contagem 01/01/2012, tinha o Fisco o direito de constituir o crédito de IRPJ e CSLL do fato gerador de 31/12/2010 até 31/12/2016, razão pela qual deve ser afastada a alegação de decadência do lançamento efetuado em 16/11/2016. À mesma conclusão se chega com relação à multa isolada, pois sendo relativas a fatos geradores de 2011, poderiam ser lançadas no próprio ano de 2011, logo o primeiro dia do exercício seguinte também foi 01/01/2012, razão pela qual o Fisco tinha o prazo até 31/12/2016 para lançá-las.

Com relação ao IRRF, cujo fato gerador mais antigo lançado é datado de 13/01/2011, não há falar que já estivesse decaído o direito de o Fisco constituí-lo, pois, conforme a impugnante teve ciência do auto de infração em 16/11/2016 (AR a fls. 709). A regra do art. 173, I, do CTN é clara, quando dispõe que o *dies a quo* do prazo decadencial será o primeiro dia do exercício seguinte ao que o Fisco poderia lançar. Para o fato gerador de 13/01/2011 (período mais antigo lançado do IRRF), o Fisco poderia efetuar o lançamento no próprio ano de 2011, logo, o primeiro dia do exercício seguinte foi 01 de janeiro de 2012. Por sua vez, sendo o dia de início de contagem 01/01/2012, tinha o Fisco o direito de constituir o crédito de IRRF do fato gerador de 13/01/2011 até 31/12/2016, razão pela qual deve ser afastada a alegação de decadência do lançamento efetuado em 16/11/2016.

### DA CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por afastar as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, negar provimento à impugnação.

Observo que o entendimento aqui adotado quanto à sistemática de cálculo da decadência para fatos geradores de Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, está em consonância com o prescrito pela Súmula CARF nº 114:

Súmula CARF nº 114

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

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

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

Alega a Recorrente que a incidência na fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa, cumulada com a glosa das despesas referentes a esses mesmos valores, configura dupla tributação sobre os mesmos fatos geradores.

Nota-se, que o art. 299 do RIR/99, que embasou a glosa de despesa, atua diretamente sobre aquele que procurou beneficiar-se do dispêndio, eis que, ao determinar a glosa, impõe a recomposição do resultado fiscal, tornando-o mais oneroso.

No caso da aplicação do disposto no art. 674 do RIR/99, entretanto, a situação é outra. Com efeito, referido dispositivo, que reproduz a norma trazida pelo art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, trata de incidência de imposto na fonte por presunção, isto é, ausentes a comprovação da operação, da sua causa ou a identificação de beneficiários de pagamentos, a determinação da lei, com base no pressuposto de que os recursos envolvidos seriam passíveis de tributação por parte dos destinatários finais, é a de que a fonte pagadora seja a responsável pelo recolhimento do tributo correspondente.

Vê-se, assim, que não estamos diante de duplicidade de exigência sobre um mesmo fato gerador, eis que no imposto decorrente da glosa da despesa a contribuinte tem relação direta com a situação que decreta a sua exigência, enquanto que na incidência na fonte a obrigação deriva de responsabilidade tributária em razão da aplicação da presunção prevista na lei.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e dar parcial provimento ao recurso, para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, aplicando o princípio da retroatividade benigna, e determinar a imputação dos pagamentos dos tributos efetuados pelo contribuinte no curso da ação fiscal (valores principais e disponíveis) aos créditos tributários mantidos nos autos - negando-se, portanto, provimento ao recurso voluntário quanto às exigências principais, à qualificação da multa, à alegação de decadência e ao pedido de exoneração da multa isolada exigida concomitantemente com a de multa de ofício.

*Assinado Digitalmente*

**Lizandro Rodrigues de Sousa**

**DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

Apesar de concordar com a maior parte do voto do Conselheiro Relator, divirjo de seus fundamentos no que tange à cobrança concomitante da multa isolada por estimativas não pagas juntamente com a multa de ofício do IRPJ e reflexos no mesmo exercício fiscal, que foi objeto de julgamento desempatado por voto de qualidade.

Assim, a presente declaração de voto se faz necessária para revelar as razões que levaram metade dos conselheiros a exonerarem a citada multa.

**DA EXONERAÇÃO DA MULTA ISOLADA EM CONCOMITÂNCIA À COBRANÇA COM A MULTA DE OFÍCIO**

O TVF indica o lançamento da multa isolada sobre a base de cálculo das estimativas de IRPJ e CSLL não pagas no período, no percentual de 50%, em conjunto com a multa de ofício de 75%, *que foi qualificada no caso em apreço*.

A exigência da multa isolada teve como fundamento o art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96, que assim dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

...

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.

Por sua vez, a exigência da multa de ofício de 75% encontra fundamento no inciso I do mesmo artigo 44 da Lei 9.430/96, a saber:

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 04. Remanesce no CARF relevante discussão em relação à exigência das multas de forma concomitante. De fato, a existência dos dispositivos legais leva a dois possíveis entendimentos. O primeiro mantém a aplicação de ambos para exigir conjuntamente tanto a multa de ofício quanto a isolada, enquanto o segundo afasta a exigência da multa isolada pelo fenômeno da consunção.

Estou convencido de que a exigência das duas multas alcança o mesmo fenômeno infracional: a falta de pagamento de determinado tributo sobre a mesma grandeza econômica.

Com efeito, as estimativas de tributos representam diferimento do momento em que o fato jurídico relacionado ao IRPJ e a CSLL ocorre, no caso, o último dia do ano. A legislação determina adiantamento desses tributos ao longo do exercício, vale dizer, exigem da contribuinte estimar uma expectativa de lucro durante os meses do ano para adiantar valores que serão consolidados ao final do período. Trata-se do mesmo tributo e mesma grandeza econômica: a renda, auferida com base no Lucro Real e no Lucro Líquido.

Assim, ausente o pagamento de estimativas, os montantes não quitados são incorporados à consolidação ao tributo devido no exercício, acrescido da multa de ofício de 75%, 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, nos termos acima indicados.

Porém, o Fisco exige uma segunda multa, no percentual de 50%, pelo fato das estimativas não terem sido quitadas em suas respectivas competências, sob o entendimento de que existe dispositivo expresso a esse respeito e não há como afastá-lo.

Entendo que há bis in idem sobre o mesmo fato, no caso, a ausência de pagamento do tributo, que é o mesmo, seja devido pelo adiantamento de estimativa, seja pela consolidação do lucro tributável ao final do exercício.

Por essa razão, conforme dispõe a Súmula CARF nº 82, “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”. Isso porque ela faz parte do tributo lançado em relação ao exercício encerrado, devendo o Fisco consolidar os valores globais para realizar o lançamento.

Daí exsurge a conclusão de que a multa isolada de 50% – que pode ser cobrada ao longo do exercício não encerrado, tanto quanto a própria estimativa não paga – é também incabível após o exercício encerrado, pois se aplica multa de ofício de 75%.

Na prática, a exigência de estimativas deixa de existir ao final do ano-calendário, tanto quanto seus consectários legais. Aquilo que não foi pago passa a ser objeto de lançamento de ofício autônomo, que contemple todo o exercício.

Aplica-se o princípio da absorção ou princípio da consunção, que decorre da conclusão de que a penalidade maior absorve a menor, quando tratarem do mesmo fato jurídico. Tem-se como objetivo aplicar assertivamente a legislação, pois, conforme leciona Fabio Brun Goldsmidt, *“admitir-se a possibilidade de incidência cumulativa de duas normas distintas, cada uma informadora de uma pena/sanção distinta para um mesmo e único fato/ação, implicaria, na*

*prática, na criação de uma terceira punição, não antevista (lex praevia) nem contemplada (lex certa) em diploma algum”<sup>1</sup>.*

Cite-se, ainda, esclarecimentos doutrinários que trazem luzes a evidenciar o equívoco em se pretender dar soluções diversas – e aqui as multas de ofício e isolada são soluções diversas – para alcançar o mesmo fato jurídico a ser sancionado, evidenciando-se o bis in idem:

O princípio *ne bis in idem* ou *no bis in idem* constitui infranqueável limite ao poder punitivo do Estado. Por meio dele procura-se impedir mais de uma punição individual – compreendendo tanto a pena como a agravante – pelo mesmo fato (a dupla punição pelo mesmo fato). É postulado essencial de natureza material ou substancial – conteúdo material relativo à imposição de pena -, ainda que se manifeste também no campo processual ou formal, quando diz respeito à impossibilidade de persecuções múltiplas. O conteúdo penal substancial do *ne bis in idem* exige a concorrência da denominada tríplice identidade entre sujeito (identidade subjetiva ou de agentes), fato (identidade fática) e fundamento (necessidade de se evitar a dupla punição, quando o desvalor total do fato é abarcado por apenas um dos preceitos incriminadores).<sup>2</sup>

De fato, não faz sentido penalizar duas vezes o mesmo fenômeno, qual seja, a falta de pagamento do tributo, seja ele destacado como adiantamento por estimativa, seja o que veio a ser consolidado no cômputo anual do tributado. Trata-se da mesma coisa!

Por isso mesmo, o CARF consolidou a Súmula nº 105, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 105 (aprovada pela 1ª Turma da CSRF 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.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, 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

<sup>1</sup> GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da proibição de bis in idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 316.

<sup>2</sup> PRADO, Luis Regis. *Bem jurídico-penal e constituição*. 8 ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2019. p. 123-124.

Importa registrar que a redação do citado dispositivo legal foi posteriormente substituído pelo texto do art. 44, II, "b", da Lei 9.430/96<sup>3</sup>, levando à possível interpretação literal de que a Súmula CARF 105 estaria revogada, pois trata de outro dispositivo.

Entendo que o racional da súmula é rigorosamente o mesmo e não houve nenhuma revogação do seu conteúdo. A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas é a mesma em ambas as redações e 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.

Com a vênua dos posicionamentos divergentes, entendo que a matéria tratada na súmula é clara e converge com os posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Cite-se os precedentes das duas turmas do STJ que objetivamente afastam a concomitância na cobrança das citadas multas:

#### **DECISÕES DA 2ª TURMA DO STJ**

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL QUE NÃO IMPUGNA FUNDAMENTO DA DECISÃO DE ORIGEM. AGRAVO INTERNO QUE DEIXA DE ATACAR FUNDAMENTO DA DECISÃO RECORRIDA. SÚMULAS 283 E 284 DO STF. INCIDÊNCIA. RECURSO NÃO PROVIDO.

...

**5. A Segunda Turma do STJ, em julgados mais recentes, continua a aplicar o entendimento de que a vedação à cumulação das multas "isolada" e "de ofício" persiste, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007.** Nesse sentido: AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 25.11.20.

(AgInt no AREsp 1878192 / SC, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, T2 - SEGUNDA TURMA, DJe 12/04/2022, unânime)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. **MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.**

<sup>3</sup> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

...

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

...

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.

...

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, **a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996.** Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

(AgInt no AREsp 1603525 / RJ, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, T2 - SEGUNDA TURMA, DJe 25/11/2020, unânime)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTIGOS 489 E 1.022, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. **MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.** RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

...

**5. Nesse sentido, no caso em apreço, me valho da linha argumentativa a muito difundida nessa Corte, segundo a qual preleciona pela aplicação do princípio da consunção ao exigir o cumprimento de medidas sancionatórias.** A rigor, o princípio da consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação). Dentro desse contexto, como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, prevalecendo a maior, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração.

Precedentes no mesmo sentido.

**6. Logo, o princípio da consunção ou da absorção é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas, hipótese em que a infração mais grave absorve as de menor gravidade, como no caso em apreço. Assim, em casos como o ora analisado, deve-se imperar a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir**

**concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.** Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo, em detrimento da multa prevista no artigo 12, inciso III, da Lei 8.218/1991.

7. Recurso Especial conhecido e não provido.

(REsp 2104963 / RJ, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, 2ª Turma, DJe 19/12/2023, unânime)

### **DECISÃO DA 1ª TURMA DO STJ**

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. **MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.**

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

**3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção.** Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido.

...

VOTO DO RELATOR

...

**Apesar de serem multas cominadas a hipóteses distintas, estou com a jurisprudência da Segunda Turma no que compreende pela impossibilidade de exigência cumulativa de tais multas. Com efeito, a infração que se pretende reprimir com a aplicação da multa isolada**

**prevista no inciso II já se encontra plenamente englobada pela multa de 75% prevista no inciso I, a qual visa coibir, de forma abrangente, todos os casos de falta de pagamento ou recolhimento, desde que, havendo tributos a serem lançados, seja possível a exigência da multa juntamente com os tributos devidos, não havendo, portanto, cogitar do cabimento concomitante da chamada 'multa isolada'. Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.**

...

(REsp 1708819 / RS, Relator Ministro SÉRGIO KUKINA, T1 - PRIMEIRA TURMA, DJe 16/11/2023, unânime)

O tema evidencia posicionamento consolidado no Poder Judiciário, mas também tem sido resolvido no mesmo sentido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, conforme os recentes acórdãos abaixo indicados:

#### **DECISÕES DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. 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”, 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. (Acórdão nº 9101-006.899 – CSRF / 1ª Turma, sessão de 3 de abril de 2024 )

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem. (Acórdão nº 9101-006.809 – CSRF / 1ª Turma, sessão de 16 de janeiro de 2024)

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. NÃO CABIMENTO. A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração. Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício. (Acórdão nº 9101-006.852 – CSRF / 1ª Turma, sessão de 6 de março de 2024)

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. O disposto na Súmula nº 105 do CARF é perfeitamente aplicável aos fatos geradores após a alteração de redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, aplicando-se, ao caso, o princípio da consunção. Iguamente inaplicável, quando cobrada após o encerrado o ano-calendário. (ACÓRDÃO 9101-007.042 – CSRF/1ª TURMA, SESSÃO DE 7 de junho de 2024)

Não bastando todo esse acervo de precedentes indicados, a aplicação do princípio da consunção é uma solução interpretativa que decorre da observância do princípio da proporcionalidade, que é condição do próprio Estado Democrático de Direito, mesmo que não esteja – e nem precisaria estar – positivado diretamente na Constituição Federal, mas exsurge em razão da necessidade de *preservar a ideia de justiça material diante do princípio da segurança jurídica*, conforme leciona Gilmar Ferreira Mendes<sup>4</sup>, sendo confirmado, ainda, por autores como Paulo Bonavides, que contempla a existência do princípio mediante cotejo das demais normas garantidoras de direitos fundamentais, a saber:

Embora não haja sido ainda formulado como ‘norma jurídica global’, flui do espírito que anima em toda sua extensão e profundidade o § 2º do art. 5º, o qual abrange a parte não-escrita ou não-expressa dos direitos e garantias, a saber, aqueles direitos e garantias cujo fundamento decorre da natureza do regime, da essência impostergável do Estado de Direito e dos princípios que este consagra e que fazem inviolável a unidade de Constituição.<sup>5</sup>

Exige-se a aplicação de tal princípio sempre que a controvérsia jurídica analisada demande a verificação da razoabilidade da medida proposta – nela consideradas a *necessidade e*

<sup>4</sup> MENDES, Gilmar. Jurisdição constitucional. São Paulo: Saraiva, 1996.

<sup>5</sup> BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

*adequação* que são partes do princípio da razoabilidade – e a realização da justiça – considerada como *proporcionalidade em sentido estrito*.

Ao se aplicar a proporcionalidade, considerando-se seu valor jurídico como princípio constitucional, o intérprete deve lhe conferir posição de destaque, a fim de que esteja no ápice da pirâmide normativa proposta por Kelsen e possa sublimar seus efeitos sob as situações jurídicas postas à análise interpretativa. Segue-se aqui à proposta doutrinária de Willis Santiago Guerra Filho, para que *o princípio da proporcionalidade é capaz de dar um ‘salto hierárquico’ (hierarchical loop) ao ser extraído do ponto mais alto da ‘pirâmide’ normativa para ir até a sua ‘base’, onde se verificam os conflitos concretos, validando as normas individuais ali produzidas, na forma de decisões administrativas, judiciais, etc.*<sup>6</sup>

E como alcançar os elementos da proporcionalidade? Como responder ao que é necessário, adequado e justo? O caso concreto dirá, mas há considerações gerais que podem responder a essas perguntas.

Este relator já teve oportunidade de manifestar seu posicionamento em artigo publicado que tratou sobre *a proporcionalidade e os limites ao poder sancionador tributário*, cujas razões ali indicadas apontam para a solução da presente demanda. Eis o resumo do que importa à presente análise (grifou-se):

Deverá o intérprete, assim, verificar se a norma infracional é alcançada pelo elemento da **adequação ou idoneidade, que consiste na condição de que o meio utilizado pelo legislador é apropriado e oportuno à finalidade pretendida**. Indaga-se a pertinência da norma ao objetivo pleiteado, considerando todos os parâmetros que o ordenamento jurídico determina, devendo ser afastada a norma quando o resultado pretendido pela sua aplicação demonstre inadequação com as garantias constitucionais e com os direitos da parte contra quem a norma infracional é dirigida ou que seja impertinente à obtenção de uma finalidade de interesse público.

...

Outrossim, além de adequado, **o ato normativo deve ser o menos gravoso à obtenção da finalidade lícita a que se destina, devendo-se perquirir se é possível alcançar a pretensão estatal de forma alternativa menos prejudicial, que leve a resultado semelhante, para que se tenha cumprido o segundo requisito: a necessidade ou exigibilidade**. Note-se que caberá ao intérprete analisar a existência de outros meios possíveis para o atendimento da finalidade pública perquirida.

<sup>6</sup> GUERRA FILHO, Willis Santiago. Princípio da Proporcionalidade e teoria do direito. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago. (Coord.). Direito Constitucional – estudos em homenagem a Paulo Bonavides. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 275.

Por fim, ainda que determinada circunstância passe pelo desafio do crivo da adequação e da necessidade, tem-se que **o ato normativo deverá atender à proporcionalidade em sentido estrito, a qual demanda que a medida escolhida entre duas possíveis seja a que menor dano cause àquela que se afaste, servindo à ponderação e ao balanceamento dos preceitos existentes no ordenamento jurídico**. Assim, “De um lado da balança, devem ser postos os interesses protegidos com a medida, e, do outro, os bens jurídicos que serão restringidos ou sacrificados por ela” (SARMENTO, 1996)<sup>7</sup>.

Traçados os parâmetros, observa-se que a cobrança concomitante das multas em questão não se amolda em nenhum fator do princípio da proporcionalidade, pelo evidente *bis in idem* que decorre de tal postura interpretativa.

Em primeira abordagem, não é possível identificar em que medida a aplicação é *necessária*, pois se preserva a aplicação da multa mais onerosa, no caso, a multa de ofício, que absorve a menor.

Quando ao segundo requisito da proporcionalidade, a *adequação* também está ameaçada com o lançamento duplo das multas sobre o mesmo fenômeno jurídico. O infrator está sendo devidamente penalizado nos termos do Ordenamento Jurídico, sendo inadequada a medida perpetrada pela administração tributária.

Ao fim, há de se investigar se quesito da proporcionalidade em sentido estrito foi atendido, ou seja, se o duplo lançamento de multas representa medida justa. Penso que o fator justiça não pode ser afastado em nenhuma hipótese e a solução que preserve o princípio da consunção resolve a questão de forma plena, mediante a aplicação da lei sem o excesso da dupla penalizada, porquanto indevida.

Para escolher o caminho certo a seguir – e aqui me valho de critério de sopesamento que não inflija direitos da contribuinte e também do próprio Fisco –, colho de antiquíssima lição de Aristóteles que propugna que *a justiça realiza “um certo tipo de proporção.(...) E o justo assim entendido é um meio com relação aos extremos, que prejudicam a proporção (o proporcional é de fato meio; e o justo, por outro lado, é proporcional).(...) Tudo isto nos possibilita concluir que o justo – em sentido em que aqui o entendemos – é o proporcional, e que o injusto, ao contrário, é o que nega a proporção. Na injustiça, um dos termos torna-se, então, muito grande e o outro, muito pequeno”*<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. A Proporcionalidade e os Limites ao Poder Sancionador Tributário. In: Novos Tempos do Direito Tributário, Coords.: VIANA FILHO, Jefferson de Paula; CESTINO JÚNIOR, José Osmar; FILGUEIRAS, Ingrid Baltazar Ribeiro; GOMES, Priscilla Régia de Oliveira. Curitiba: Editora Íthala, 2020, p. 74-76.

<sup>8</sup> ARISTÓTELES. Obra jurídica. Livro I. São Paulo: Ícone Editora, 1997.

Penso ser inteiramente desproporcional em seu sentido estrito, norteados pelo fator justiça, penalizar duplamente a mesma matriz fenomênica do qual exsurge o dever de pagar tributos.

Todos esses fundamentos revelam a necessidade de afastar a exigência concomitante da multa isolada em conjunto com a multa de ofício.

#### **DISPOSITIVO**

Ante o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para exonerar a multa isolada cobrada em concomitância com a multa de ofício.

É como declaro o voto.

*Assinado Digitalmente*

**Fredy José Gomes de Albuquerque**