



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.724818/2017-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.614 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2020
Recorrente CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S/A E OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

IRRF. FATO GERADOR. DIA DO PAGAMENTO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. INOCORRÊNCIA. TERMO DE VERIFICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. PEÇAS COMPLEMENTARES.

No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). A nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. As formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte (Leandro Paulsen).

O Termo de Verificação Fiscal (Relatório Fiscal) é parte integrante e inseparável do auto de infração; tem-se um conjunto, peças complementares, auto de infração e Termo de Verificação Fiscal. No caso do IR-Fonte, se os valores com as respectivas datas de pagamento, conforme preceitua o §2º do artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, são informados de forma correta no Termo de Verificação Fiscal não resta configurado prejuízo à ampla defesa, porquanto permite à defesa identificar o pagamento questionado pelo Fisco.

Também não há prejuízo em relação aos juros de mora porque, na espécie, o vencimento coincide com a data da ocorrência do fato gerador (Lei nº 11.196, de 2005, art. 70, I, a.2) e os juros começam a fluir somente a partir do mês subsequente a essa data (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §3º). Assim, para os lançamentos de ofício ocorridos dentro do mesmo mês não há alteração no cálculo dos juros.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 114. APLICAÇÃO.

De acordo com a Súmula CARF nº 114, “o Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN”. Em concreto, houve a decadência quanto ao lançamento de IRRF referente ao pagamento de 14/12/2011.

IR-FONTE. ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995. OPERAÇÃO E/OU CAUSA ILÍCITA. CONCOMITÂNCIA COM IRPJ E MULTA QUALIFICADA. COMPATIBILIDADE. DEDUÇÃO DO VALOR RETIDO E RECOLHIDO.

Caso o beneficiário do pagamento não seja identificado é devido o lançamento; caso o seja, necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. Não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido.

Pagamento decorrente de operação e/ou causa ilícita além de não encontrar acolhimento em nosso ordenamento jurídico vai de encontro aos requisitos de validade do negócio jurídico que exigem, dentre outros, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei. Logo, não figura como causa lícita a justificar eventual pagamento e elidir o IR-Fonte.

Concomitância do IR-Fonte e IRPJ. Infrações distintas. No IRPJ, a sociedade pratica o fato gerador, tais como, contabilização de custos/despesas indedutíveis, omissão de receita etc.. No IR-Fonte, essa mesma sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento. Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações.

Compatibilidade do IR-Fonte com a multa qualificada. A alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei nº 9.8981, de 1995, prevista em seu art. 8º, era 35%. O fato desta alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei nº 9.250, de 1995, e permanecido no mesmo patamar para o art. 61 da mesma lei é opção legislativa.

Por mais onerosa que seja a alíquota de 35%, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção. Assim, uma vez comprovado que houve simulação, fraude ou conluio, no pagamento de algumas das hipóteses prevista no art. 61 da Lei 8.981, de 1995, a multa qualificada deve ser aplicada. O que atrai a incidência dessa espécie de multa é a conduta praticada pelo sujeito passivo ao efetuar o referido pagamento. Deixar de aplicá-la ao argumento de dupla penalidade significa considerar tributo como sanção, ou, de outro modo, negar vigência ao texto legal por considerá-lo inconstitucional.

O IR-Fonte retido, recolhido e não compensado, referente ao pagamento considerado sem causa ou cuja operação não fora comprovada deve ser deduzido do IR-Fonte lançado de ofício. O fato de o pagamento efetuado estar sujeito ao IR exclusivamente na fonte, o que impede sua dedução na declaração de ajuste do beneficiário, não configura óbice à dedução daquele valor pela fonte pagadora. O art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, trata da incidência do IR-Fonte; assim, não há falar-se em dedução de demais tributos retidos na fonte além deste, tampouco do IRPJ e CSLL recolhidos pelo beneficiário.

IRRF. MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS.

Para a qualificação da multa são necessários os seguintes requisitos: i) conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, atos artificiosos, dentre outros; ii) conduta típica minuciosamente descrita no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal); iii) conjunto probatório robusto da conduta praticada pelo sujeito passivo e demais envolvidos, se for o caso. Preenchido tais requisitos é devida a qualificadora.

APLICAÇÃO DE JUROS COM BASE NA TAXA SELIC. APLICÁVEL.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Incidem juros de mora (com base na taxa Selic) sobre o crédito tributário constituído e a multa de ofício. Aplicável o teor da Súmula CARF nº 108.

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

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. POSSIBILIDADE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada mesmo após o encerramento do período-base de incidência.

Na consunção um dos crimes apresenta-se tão somente como meio necessário ao cometimento do crime fim, ocasião em que o fato previsto em norma mais abrangente é absorvido por outra menos abrangente. Na espécie, não há falar-se em consunção, haja vista a multa isolada não ser absorvida pela multa de ofício, tampouco pelo tributo devido ao final do período, porquanto tem suporte fático e legal distinto.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. CONSTRUÇÃO PROBATÓRIA. EFICIÊNCIA.

O artigo 135, III, do CTN, remete à figura do administrador de fato. E, em vista do próprio depoimento do Marcelo Odebrecht, juntamente com as demais provas dos autos não há quaisquer dúvidas da sua atuação em concreto como líder da holding e gestor do departamento de operações estruturadas com poder de mando com relação à dinâmica operacional envolvendo a Construtora Norberto Odebrecht e a beneficiária dos pagamentos, a empresa DM Desenvolvimento de Negócios Internacionais. A assertividade das provas trazidas no presente caso permite, em caráter excepcional, admitir a imputação de responsabilidade solidária, dado comprovado nexo causalidade entre a conduta do Marcelo Odebrecht e a exigência do crédito tributário em litígio.

A autoridade fiscal logrou êxito em demonstrar os elementos fáticos que a levaram a concluir que o recorrente tinha poder de gestão e decisão na CNO

durante os anos-calendário de 2011 a 2014, o que pode qualificá-lo como "administrador de fato" para fins de responsabilidade solidária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer dos recursos da empresa e do responsável solidário e: a) Por voto de qualidade, em afastar a alegada nulidade material por erro na data do fato gerador do IRRF. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa (Relatora), Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Melo Carneiro. Por maioria, em manter a tributação do IRRF. Vencidos os conselheiros Gisele Barra Bossa (Relatora), Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Melo Carneiro; b) Por maioria, em manter a responsabilidade de Marcelo Odebrecht, em relação ao IRRF e IRPJ/CSLL. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Melo Carneiro; c) Por maioria, deduzir o imposto retido na fonte quando dos pagamentos que redundaram no IRRF. Vencidos os conselheiros Allan Marcel Warwar Teixeira e Lizandro Rodrigues de Sousa; d) Por qualidade, em negar a dedução de eventuais impostos pagos pela DM. Vencidos os conselheiros Gisele Barra Bossa (Relatora), Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Melo Carneiro. Vencido o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, que votou por diligência neste ponto. e) Por qualidade, manter a multa qualificada e a multa isolada sobre estimativa. Vencidos os conselheiros Gisele Barra Bossa (Relatora), Alexandre Evaristo Pinto e Luis Henrique Marotti Toselli, que reduziam a multa para 75%. Vencida ainda a conselheira Bárbara Melo Carneiro, que reduzia a multa a zero; f) Por unanimidade, declarar a decadência quanto ao lançamento de IRRF referente ao pagamento em 14/12/2011. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Efigênio de Freitas Júnior. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Bárbara Melo Carneiro.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração (e-fls. 1418/1469) lavrados para a cobrança do IRPJ, CSLL e IRRF, em relação às competências de janeiro/2011 a fevereiro/2014. Os lançamentos foram acrescidos de multa de ofício de 150% e juros de mora, bem como da multa isolada prevista no artigo 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96, sob a acusação de que tais pagamentos não corresponderiam a operações reais, o que resultou na glosa das despesas para efeito de IRPJ e CSLL, tidas como inidôneas, e na exigência do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 cabível nas hipóteses de pagamento sem causa ou a beneficiários não identificados, bem como da multa isolada por suposta falta de pagamento das estimativas mensais.

2. Foi, ainda, elencado como responsável tributário solidário, com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN, o Sr. Marcelo Bahia Odebrecht.

3. A ação fiscal teve origem nos fatos apurados na Operação “Lava-Jato”, onde se demonstrou que a pessoa jurídica Recorrente celebrou contratos tanto com pessoas jurídicas inexistentes (“laranjas”) como com empresas “reais”, visando “irrigar” financeiramente agentes (públicos e privados) por meio do pagamento de propinas (Relatório Fiscal de e-fls. 1378/1417, detalhes da operação nos capítulos 1 ao 6).

4. De acordo com o Relatório Fiscal, as infrações constantes do presente PAF decorreram da glosa de despesas, pagas à empresa **DM Desenvolvimento de Negócios Internacionais**, uma vez que não foi comprovado que tais dispêndios correspondiam a bens ou serviços efetivamente recebidos e que os mesmos eram necessários, normais e usuais na atividade da empresa.

5. Em virtude das glosas referidas no parágrafo anterior, as bases de cálculo mensais do IRPJ e da CSLL das estimativas devem foram recompostas, cujo novo calculo redundou na apuração de diferença de IRPJ e CSLL a pagar e, consequentemente, no lançamento de ofício da multa isolada de que trata o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, sobre os valores do IRPJ e CSLL incidentes sobre as bases de cálculo estimadas que deixaram de ser efetuados.

6. Acrescentou a autoridade fiscal que tal operação também estaria sujeita à incidência do IRRF, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, na medida em que *“tal pagamento ao esquema criminoso se fez de forma sub-reptícia, camuflada em contrato inverídico, cujo resultado serviu para não identificar os beneficiários das propinas pagas pelo esquema criminoso. Portanto, trata-se de pagamento a beneficiário não identificado, pois os fluxos dos recursos da propina paga passam pelas pessoas jurídicas do operador, para em seguida chegar aos omitidos beneficiários das propinas”* (TVF, e-fl. 1.401).

7. No mais, diante de tais irregularidades, constatou a autoridade autuante que os fatos relatados no Relatório Fiscal caracterizariam a figura da sonegação fiscal, pois os

envolvidos tinham conhecimento da inidoneidade dos pagamentos realizados e da consequência tributária na apuração dos tributos devidos. Ainda assim, “*preferiram agir de maneira evasiva, registrando os pagamentos com histórico contábil falso, utilizando-se de documentação inidônea, de forma que se chegou à constatação de prática de atos que deliberada e sistematicamente demonstrariam a presença do DOLO, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação e agir em conluio com outras empresas, descritas nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%*” (TVF, e-fl. 1.409).

8. Por fim, para fins de imputação da responsabilidade tributária, nos termos do art. 135, inciso III do CTN, a douta autoridade fiscal valeu-se dos depoimentos públicos dos executivos e ex-executivos da Odebrecht, inclusive os do próprio Marcelo Odebrecht, que descrevem em detalhes o mecanismo de pagamento de propinas do Grupo e a atuação do citado executivo como líder do esquema, porquanto traçava e coordenava as estratégias para alavancar os negócios por meio da institucionalização do pagamento de propina (TVF, e-fls. 1.412/1.411).

9. Cientificado dos autos de infração, em 22/12/2017, a contribuinte **Construtora Norberto Odebrecht S/A**, apresentou a impugnação de fls. 1.483/1.515, em 23/01/2018.

10. Relevante consignar que, nessa ocasião, a ora Recorrente informou que, em virtude de sua adesão ao Programa de Regularização Tributária (PERT) instituído pela Medida Provisória nº 766/2017, não foram objeto de contestação **os autos de infração de IRPJ e CSLL pertinentes à glosa das despesas**. Dessa forma, a impugnação **somente abrangeu as exigências do IRRF e da multa isolada**.

11. Por sua vez, o **responsável solidário** Marcelo Bahia Odebrecht, foi cientificado dos autos de infração, em 27/12/2017, apresentou a impugnação de fls. 1.614/1.629, em 24/01/2018.

12. Em sessão de 28 de setembro de 2018, a 8ª Turma da DRJ/BSB, por unanimidade de votos, julgou improcedente as impugnações, nos termos do voto relator, Acórdão nº 03-081.988 (e-fls. 1.670/1.689), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA.

É legítima a glosa de custos quando não for efetivamente comprovado o pagamento e o recebimento de bens, direitos e mercadorias ou utilização do serviço consignado em documentos considerados inidôneos. É requisito essencial para a sua dedutibilidade a comprovação da efetiva prestação do serviço.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. NÃO CONCOMITÂNCIA.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

LANÇAMENTO DECORRENTE.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015

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

Sujeitam-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiro ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, ainda que esse pagamento resulte em redução do lucro líquido da empresa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA.

Para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, também responde solidariamente pelos tributos e multas apurados a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que seus poderes não constem expressamente do estatuto ou contrato social.

13. Cientificada da decisão (Portal e-CAC em 10/10/2018, e-fls. 1.705/1.706), a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1710/1740) em 08/11/2018 (e-fls. 1.708/1.709). Em síntese, reiterando os argumentos de defesa trazidos em sede de impugnação, a ora Recorrente traz as seguintes alegações e pleitos:

(i) **Da Improcedência da Exigência do IRRF:** Argumenta não ter restado caracterizada a hipótese do artigo 61 da Lei no 8.981/95, pois o beneficiário dos pagamentos é conhecido (DM Desenvolvimento de Negócios Internacionais, empresa não relacionada à ora Recorrente) e a causa do pagamento também foi comprovada, de modo que o fato de ter sido constatada a inexistência da prestação dos serviços contratados não autoriza a aplicação do mencionado dispositivo legal sob pena de tributação mais do que em dobro de um mesmo

rendimento (alíquota total de 87,85%), bem como transformá-la em sanção de ato ilícito, em clara violação ao art. 3º do CTN;

(ii) **Do Instituto da Responsabilidade Tributária:** No caso do IRRF a fonte pagadora da renda fica responsável pela retenção na fonte do imposto (ou parte dele) devido pelo beneficiário do pagamento, em razão da capacidade contributiva por ele manifestada, nos termos dos artigos 45 e 128, ambos do CTN. Assim sendo, alega que esse racional técnico deve ser observado quando da aplicação do artigo 61, da Lei nº 8.981/95;

(iii) **Da Aplicação do artigo 61, da Lei nº 8.981/95:** Sustenta que nos casos em que identificado o beneficiário e comprovada a causa do pagamento, ainda que se constate posteriormente não ser verdadeira a causa informada, desde que se saiba com certeza a natureza jurídica do pagamento efetuado, não há como se aplicar a norma do art. 61 da Lei nº 8.981/95, porque nesse caso é perfeitamente possível a regular fiscalização da adequada tributação do rendimento pelo beneficiário.

Ponderou que nos casos em que o beneficiário já efetivamente ofereceu à tributação o rendimento, levaria à tributação mais de uma vez de um mesmo rendimento, o que evidentemente não se justifica tendo em vista o disposto no art. 3º do CTN, segundo o qual o tributo não pode ser utilizado como sanção de ato ilícito. A aplicação da norma legal em questão nos casos em que conhecido o beneficiário e a causa do pagamento levaria à tributação do mesmo rendimento pela alíquota de 34% (IRPJ + CSL) já aplicada pelo beneficiário +53,8462% (35% com gross-up), num total de absurdos 87,85% só de principal, o que evidentemente não é o objetivo da norma legal, sob pena de manifesta ilegalidade/inconstitucionalidade;

(iv) **Do Beneficiário Identificado e da Causa Comprovada:** inaplicabilidade da norma legal sob pena de desvirtuamento da responsabilidade tributária.

Asseverou que no próprio Termo de Verificação Fiscal e na documentação que instrui o feito é perfeitamente identificada a destinatária dos pagamentos objeto de autuação (a empresa DM Desenvolvimento de Negócios Internacionais).

Argumentou que para a autoridade fiscal construir seu raciocínio, embora tenha conhecimento de que os pagamentos objeto de autuação foram efetuados pela ora Recorrente à empresa "DM Desenvolvimento de Negócios Internacionais, de Álvaro Luiz Vereda Oliveira, para prestação de serviços de consultoria" (Relatório Fiscal, fl. 1393), sustentou que como aqueles pagamentos seriam ulteriormente pagos a terceiros desconhecidos tal circunstância atrairia a aplicação da norma legal.

Assim, acredita que o pagamento de que trata o art. 61 da Lei nº 9.430/96 só pode ser aquele efetuado diretamente pela própria pessoa jurídica autuada, pois se o beneficiário do pagamento devidamente identificado posteriormente fizer algum pagamento a terceiro não identificado, será ele então que deverá ser autuado nos termos daquele dispositivo legal, pois a se admitir o contrário a norma em questão seria aplicada repetida e sucessivamente.

Aduziu que não pretendia questionar o fato de que os serviços em questão efetivamente não foram prestados, como já reconhecido no termo de leniência firmado.

Contudo, exatamente por esta razão, acredita que a fiscalização tem pleno conhecimento da real causa do pagamento realizado e da natureza jurídica dos valores pagos, o que lhes permite perfeitamente verificar sua adequada tributação pelo beneficiário dos pagamentos em questão, afastando a possibilidade de tributação exclusiva na fonte deste mesmo rendimento já devidamente tributado.

Alegou ainda que tais pagamentos foram objeto inclusive de retenção do imposto de renda na fonte, conforme comprovantes anexos (doc. 02), e portanto caso já não tenham sido devidamente tributados pelo beneficiário nada impede que dele sejam exigidos os tributos devidos, o que afastaria aplicação da norma do art. 61 da Lei nº 8.981/95, que tem por pressuposto a presunção de que os valores recebidos pelo beneficiário são rendimentos líquidos, o que no caso não seria verdade.

Concluiu que a infração ("pagamento sem causa"), não alcança situações em que a causa do pagamento é comprovada pelo sujeito passivo, mas a fiscalização não a aceita. Citou julgado da 7ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, acórdão nº 107-09.144, de 12.09.2007;

(v) Da Impossibilidade da Exigência de IRRF Concomitante com a Glosa de Despesas

Neste tópico suscitou que as circunstâncias materiais que autorizaram o lançamento do IRPJ e da CSLL, em decorrência da glosa da dedutibilidade dos montantes pagos pela à DM Desenvolvimento de Negócios Internacionais, afastariam a possibilidade de se exigir o imposto de fonte, com fundamento no § 1º do artigo 61 da Lei nº 8.981/95, uma vez que tal dispositivo deve ser interpretado sistematicamente com as demais normas legais e regulamentares que disciplinam a tributação do Imposto de Renda devido pelas pessoas jurídicas.

Acredita que a interpretação sistemática da legislação do Imposto de Renda conduz à conclusão de que as mesmas circunstâncias materiais que autorizam o lançamento do IRPJ sobre despesas consideradas indedutíveis não permite que se exija o IRRF sobre os mesmos valores, com fundamento artigo 61 da Lei nº 8.981/95, pois os valores glosados pela fiscalização são taxados pelo IRPJ, não cabendo sobre os mesmos a tributação na fonte.

Por fim, acrescenta que, em virtude da Recorrente ter efetuado a retenção e recolhimento do IRRF sobre os pagamentos efetuados à DM Desenvolvimento de Negócios Internacionais (doc. 02), daí decorre ao menos a necessidade de que sejam deduzidos do lançamento os valores de IRRF já pagos e o próprio imposto já pago pelo beneficiário, sob pena de tributação em duplicidade;

(vi) Da Impossibilidade da Exigência da Multa Isolada pelo não Pagamento de Estimativa em Concomitância com a Multa de Ofício pelo não Pagamento do Tributo e após o encerramento do ano base; e

(vii) Do não Cabimento de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício.

14. Cientificado da decisão (AR de 16/10/2018, e-fl. 1.707), o responsável solidário Marcelo Bahia Odebrecht interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1.744/1.769) em 16/11/2018 (e-fl. 1.743). Em síntese, reiterando os argumentos de defesa trazidos em sede de impugnação, a ora Recorrente traz as seguintes alegações e pleitos:

(i) Previamente, esclareceu que embora a ora Recorrente não tenha apresentado impugnação referente à glosa de despesas objeto dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL, em virtude da inclusão desses tributos no Programa de Regularização Tributária (PERT), pretende que a presente o seu recurso seja apreciado também quanto a esses débitos, afastando-se em caráter definitivo a responsabilidade tributária, uma vez que não teria sentido aguardar a quitação do referido parcelamento para ver afastada responsabilidade solidária que lhe foi imputada.

(ii) **Da Inaplicabilidade do artigo 135, do CTN:** Argumenta que a razão da autoridade fiscal ter invocado o inciso III, do art. 135 do CTN para justificar a sua responsabilidade pelos débitos de IRPJ, CSLL e IRRF lançados contra a Construtora Norberto Odebrecht S.A. (CNO) se deveu ao entendimento de que, na condição de “Diretor- Presidente” da “holding ODEBRECHT S.A.”, o Marcelo Odebrecht seria o “líder do Grupo” Odebrecht e o suposto responsável por traçar e coordenar “*as estratégias para alavancar os negócios através da institucionalização do pagamento de propina*” (e-fl. 1412).

Acrescentou que a autoridade fiscal, no entanto, limitou-se a fazer meras referências a processos penais em que o suposto responsável figuraria como denunciado e a transcrever parte de seu depoimento prestado no âmbito do acordo de delação premiada celebrado com o Ministério Público Federal. Contudo não teria demonstrado a prática de nenhum ato de gerência ou administração realizado pelo ora Recorrente na CNO durante os anos de 2011 a 2014.

Tampouco, a documentação acostada aos autos comprovaria que ele tenha tido qualquer participação efetiva nos pagamentos que deram origem à presente autuação.

Ressaltou que a Ata de Assembléia Geral Extraordinária da CNO, realizada em 14.01.2010, fls. 191/195, comprovaria inequivocamente que desde aquela data o suposto responsável já não mais fazia parte do quadro diretivo e administrativo da CNO, uma vez que ele naquela ocasião renunciou ao seu cargo de Diretor Presidente da pessoa jurídica autuada.

Concluiu que o simples fato de o Marcelo Odebrecht ter exercido o cargo de Diretor-Presidente da Odebrecht S.A., Holding do Grupo Odebrecht, não autoriza a fiscalização a imputar-lhe a condição de “líder do grupo” e muito menos a responsabilidade tributária por débitos supostamente devidos por outras sociedades desse grupo empresarial, especialmente quando se considera que cada uma dessas sociedades possui os seus próprios administradores.

Consequentemente, ao responsabilizar o ora Recorrente, a autoridade fiscal acabou por desconsiderar a personalidade jurídica da CNO sem, contudo, observar as exigências legais previstas no artigo 50 do Código Civil para tanto, pois não haveria, de fato ou de direito, qualquer demonstração no Relatório Fiscal acerca de abuso de personalidade jurídica da CNO, e tampouco quanto a atos praticados pelo Marcelo Odebrecht com excesso de poderes ou com

infração ao estatuto social daquela companhia, pautando-se única e exclusivamente em “*prática de infração à lei*”.

Assim, a autoridade fiscal autuante não teria trazido qualquer indício, muito menos elemento de prova de eventual participação do suposto responsável na decisão de realizar os pagamentos cujas despesas foram consideradas indedutíveis e tampouco de efetuar os pagamentos tidos como sem causa ou a beneficiários não identificados.

15. A União, por intermédio da Procuradoria da Fazenda Nacional, apresentou contrarrazões (fls. 1.780/1.824) aos Recursos Voluntários interpostos pela Recorrente, nas quais reforçou as questões fático-probatórias trazidas pelas autoridades fiscais para que seja mantido o acórdão proferido pela E. Delegacia de Julgamento e negado provimento ao Recurso Voluntário, bem como mantida a responsabilidade solidária do Executivo Marcelo Odebrecht, nos termos do artigo 135, III, do CTN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora.

16. Os Recursos Voluntários interpostos são tempestivos e cumprem os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento e passo a apreciar.

Das Razões trazidas pela Construtora Norberto Odebrecht S/A

17. Inicialmente, cumpre consignar que, a **Construtora Norberto Odebrecht S/A** aderiu ao Programa de Regularização Tributária (PERT) instituído pela Medida Provisória nº 766/2017¹ e, por conseguinte, não foram objeto de contestação os autos de infração de IRPJ e CSLL pertinentes à glosa das despesas. Dessa forma, a presente análise está adstrita às exigências do IRRF e da multa isolada.

Questões Preliminares

Do Vício no Lançamento Fiscal de IRRF à Alíquota de 35%

¹ MP nº 766/2017: “Art. 1º Fica instituído o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos desta Lei. [...]§ 4º A adesão ao Pert implica: I - a confissão irrevogável e irretratável dos débitos em nome do sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável, e por ele indicados para compor o Pert, nos termos dos arts 389 e 395 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (código de processo civil);”

18. Inicialmente, cumpre consignar que a doughta autoridade fiscal quando da lavratura do auto de infração considerou ocorrido o fato gerador no último dia de cada mês, e não no dia do pagamento.

19. O §2º do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 prevê que “*considera-se vencido o imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância*”.

20. Diante de disciplinamento exposto, resta evidente a ocorrência de vício material no lançamento.

21. Não podemos olvidar que, o lançamento de ofício consiste no “*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*”, como disciplina o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

22. Manoel Antonio Gadelha Dias², ex-presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, esclarece que o vício substancial compreende a determinação da matéria tributável e o cálculo do tributo:

“À luz do Código Tributário Nacional, fonte de direito material nacional, e do Decreto nº 70.235/1972, fonte de direito formal de âmbito restrito à União, entendemos que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos:

1º) o dos requisitos fundamentais ou estruturais; e

2º) o dos requisitos complementares ou formais. Se o defeito no lançamento disser respeito a requisito fundamental, estaremos diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no art. 142 do CTN, qual seja a valoração jurídica do fato jurídico tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo.

[...]

Já se o vício estiver presente no que denominamos de requisitos complementares do lançamento, ou seja, naqueles que devem compor a linguagem para a comunicação jurídica, consistente na notificação ao sujeito passivo, estaremos falando de vício formal.

Os requisitos complementares ou formais são aqueles exigidos por lei para o momento da edição do ato, por isso são denominados requisitos extrínsecos ao lançamento.

² O vício formal no lançamento tributário. In Direito Tributário e processo administrativo aplicados. TÔRRES, Heleno Taveira, QUEIROZ, Mary Elbe, FEITOSA, Raymundo Juliano (Coords.). São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 345-346.

23. O r. Acórdão nº 3202-000.633, relatado pelo Conselheiro Luís Eduardo Garrossini Barbieri, distingue o vício formal e o vício material, opinando que o erro no critério quantitativo é substancial:

Questão relevante que precisa ser enfrentada, neste ponto, consiste em saber se o lançamento deve ser declarado nulo por vício formal ou material. O ato administrativo tem a seguinte estrutura lógica (a partir da linha preconizada por Celso Antônio Bandeira de Mello e Fabiana Del Padre Tomé):

(i) elementos: forma, motivação e conteúdo;

(ii) pressupostos: agente competente, motivo, formalidades procedimentais, finalidade e causa. Nesse momento, para o deslinde do presente litígio, interessados analisar os elementos que compõem o ato de lançamento.

A “forma” refere-se ao suporte físico. Os atos administrativos devem revestir-se de formas próprias para se expressarem validamente (Hely Lopes Meirelles). Na esfera federal, os requisitos formais que devem ser observados estão prescritos nos artigos 10º e 11 do Decreto nº 70.235/72 (denominados “auto de infração” e “notificação de lançamento”, respectivamente).

A “motivação” está relacionada com a descrição dos pressupostos de fato (“motivo”). O Fisco deve demonstrar (e provar!) que a situação fática enquadrou-se perfeitamente no pressuposto de direito (dispositivo legal) que serve de fundamento ao ato administrativo. Em outras palavras, deve-se demonstrar que houve a subsunção do fato à norma, que o evento do mundo fenomênico, relatado na linguagem competente – fato jurídico, enquadra-se na situação na hipótese de incidência tributária (antecedente da norma), dando ensejo ao fato jurídico-tributário (consequente da norma).

Por fim, o “conteúdo” tem relação com o efeito imediato produzido pelo ato administrativo do lançamento, qual seja fazer “nascer” a obrigação tributária, de modo a estabelecer vínculo jurídico entre o Fisco e o particular, onde o primeiro (sujeito ativo) tem o direito subjetivo de receber o tributo (prestação pecuniária) e o segundo (sujeito passivo) o dever de pagá-lo. Desse modo, podemos dizer que o lançamento introduz (daí afirmar-se tratar de “veículo introdutor”) uma norma individual e concreta no ordenamento jurídico, instaurando relação jurídico-tributária prevista no consequente da norma geral e abstrata (a regra matriz de incidência tributária). Muito bem. A anulação de um lançamento, por vício formal, decorre do descumprimento de alguma formalidade necessária para a exteriorização ao ato (requisitos do artigo 10º do PAF, por exemplo), ou de irregularidade observadas durante o seu processo de formação (fase do procedimento fiscal), ou até mesmo, o não atendimento aos requisitos concernentes à publicidade do ato (ciência).

De outro lado, a nulidade de um lançamento, por vício material, decorre de um descompasso na aplicação da regra-matriz de incidência tributária, seja no antecedente da norma (“motivação”), seja em seu consequente (“conteúdo”). Na linha preconizada por Paulo de Barros Carvalho (Direito Tributário, Linguagem e Método, 1ª edição, p. 585), a regra-matriz de incidência pode ser explicada com base no seguinte esquema lógico: na hipótese/antecedente “haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério pessoal) e no espaço (critério espacial)”. No consequente “depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)”.

24. Assim, há vício material sempre que na formação ou declaração da vontade, traduzida no ato administrativo, for detectada uma desconformidade entre

os critérios prescritos na regra-matriz de incidência e aqueles informados na aplicação da norma individual e concreta inserida pelo Fisco.

25. Adicionalmente, vale referenciar a **Solução de Consulta Interna Cosit nº 8/2013** acerca do que seja vício formal, *verbis*:

"8. O vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato-fato administrativo). É quando o produto do lançamento está corretamente direcionado ao sujeito passivo, ou seja, está correto o critério pessoal da regra-matriz de incidência. Contudo, há erro formal no instrumento de lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento) que tem o condão de prejudicar o direito de defesa do autuado ou notificado. São os atos considerados anuláveis."

26. A mencionada Solução de Consulta avança então para o conceito de **erro material**:

" 10. Falta analisar a situação em que o erro na identificação do sujeito passivo é um **vício material**. Se o vício formal decorre do erro de fato, o material decorre do erro de direito.

No conceito de Paulo de Barros de Carvalho:

Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, internormativa.

(...)

Quer os elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, quer os elementos da relação obrigacional, no consequente, quer ambos, podem, perfeitamente, estar em desalinho com os enunciados da hipótese ou da consequência da regra matriz do tributo, acrescentando-se, naturalmente, a possibilidade de inadequação com outras normas gerais e abstratas, que não a regra padrão de incidência. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 486).

10.1. No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.

10.2. Desse modo, o erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.(nossos grifos)

27. Pela leitura deste trecho da consulta é possível observar que o conceito de vício material, no âmbito do lançamento tributário, se refere à matéria tributada pela fiscalização. O vício material diz respeito à própria obrigação tributária e não aos requisitos formais exigidos em lei para o válido lançamento tributário.

28. Envolve questões relacionadas com a interpretação das normas jurídicas aplicáveis, situações fáticas consideradas (motivação do lançamento), matéria tributável, dentre

outras. Assim, quando o auto de infração se mostra insubsistente em razão de erro relacionado à um dos aspectos da hipótese de incidência (pessoal, material, espacial, temporal e quantitativo), não há dúvidas que estamos diante de erro de natureza material.

29. Logo, é patente a improcedência dos lançamentos de IRRF à alíquota de 35%. A douta autoridade fiscal ignorou o teor §2º do artigo 61 da Lei nº 8.981/95, o que implica em vício material do lançamento, nos termos do artigo 142, do CTN c/c os artigos 10 e 593, do Decreto nº 70.235/72.

30. Na remota hipótese desta relatoria resta vencida por E. Colegiado, cumpre enfrentar as questões de mérito suscitadas em concreto.

Questões de Mérito

Da Decadência quanto ao Lançamento de IRRF referente ao Pagamento de 14/12/2011

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

32. Assim, partindo da contagem do prazo decadencial constante do artigo 173, I, do CTN - primeiro dia do exercício seguinte ao ano em que o lançamento poderia ter sido efetuado-, houve a decadência quanto ao lançamento de IRRF referente ao pagamento de 14/12/2011.

33. Isso porque, tendo em vista que o IRRF sobre o pagamento a beneficiário não identificado possui fato gerador e data de vencimento diários, o lançamento relativo ao pagamento de 14/12/2011 poderia ter sido efetuado no dia seguinte (15/12/2011), iniciando-se em 01/01/2012 o prazo previsto no artigo 173, I, do CTN.

³ “Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

34. Tendo a Recorrente sido intimada do lançamento em 22/12/2017, deve ser reconhecida a decadência com relação ao lançamento de IRRF referente ao pagamento de 14/12/2011.

Dos Pressupostos para a Aplicação do Artigo 61 da Lei nº 9.891/1995

35. A autuação tem como objeto a exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte, que é regulamentado pelos artigos 674 e 675 do Decreto nº 3000/1999 (RIR/99) e artigo 61 da Lei nº 9.891/1995, *verbis*:

Lei nº 8.981/1995

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, **todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado**, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos **pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa**, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Decreto nº 3000 (RIR/99)

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, **todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado**, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos **pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

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

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

Art. 675. A falta de identificação do beneficiário das despesas e vantagens a que se refere o art. 622 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários, implicará a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de trinta e cinco por cento (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 1º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

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

36. A partir da leitura dos dispositivos acima, especificamente o artigo 61 da Lei nº 9.891/1995, verifica-se que existem duas hipóteses para a cobrança de IRRF: (i) pagamentos a beneficiários não identificados (*caput*) e (ii) pagamentos cuja operação ou causa não for comprovada (prevista pelo §1º).

37. Da leitura dos dispositivos supra, conclui-se que cabe ao contribuinte, e não às autoridades fiscais, o ônus de comprovar/identificar os beneficiários e a ocorrência da operação ou causa dos pagamentos.

38. Caso a escrituração contábil e fiscal não permita a identificação dos beneficiários e o sujeito passivo não seja capaz de identificá-los, aplica-se o disposto no *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.891/1995. **Nesse caso, a cobrança de IRRF à alíquota de 35% é legítima em razão da impossibilidade de se apontar e tributar o verdadeiro titular dos rendimentos. Sem a identificação do beneficiário não há como rastrear os pagamentos de forma a permitir que a autoridade fiscal apure eventual omissão de receitas.**

39. Diante dessa hipótese, o Fisco deve demonstrar que o contribuinte se recusou a identificar os beneficiários, ou ainda, que os beneficiários não são idôneos, como é o caso de receptoras que sejam empresas de fachada.

40. De outra parte, na hipótese de os pagamentos serem efetuados para *terceiros ou sócios, acionistas ou titulares*, deve-se averiguar a causa ou a efetiva ocorrência da operação, conforme disposto no artigo 61, §1º, da Lei nº 9.891/95.

41. Note-se que, a comprovação da causa ou operação dos pagamentos prevista nesse dispositivo, **não possui as mesmas exigências da comprovação de necessidade** no caso de glosa de despesas (artigo 299, do RIR⁴). Não se pode confundir a não comprovação dos requisitos para fins de dedução dos dispêndios (causa para glosa) com a inoccorrência de causa ou da operação em si.

42. Uma vez identificado o beneficiário e demonstrada a ocorrência da operação (efetivo pagamento), não há que se falar em incidência do IR-Fonte nos termos do artigo 61, da Lei nº 9.891/1995.

⁴ Os requisitos para a dedutibilidade de despesas estão previstos no artigo 299 do RIR/99.

Confira-se: “Artigo 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º - O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.”

43. Diferente do caso da glosa de despesa, a natureza jurídica do pagamento não tem relevância. Pouco importa se a causa do pagamento é ligada ou não a atividade da empresa. Em se comprovando que existe uma causa ao pagamento, não se aplica a tributação e IRRF prevista no 61, §1º, da Lei nº 9.891/95.

44. Nesse sentido, é o estudo realizado por Luis Henrique Marotti Toselli⁵, *verbis*:

“Realmente a não comprovação da necessidade do dispêndio pela fonte pagadora (fato este que motiva a glosa), somada à hipótese de não identificação do destinatário do pagamento, evita o conhecimento de quem auferiu o rendimento correspondente. Nessa situação, é evidente que a pessoa jurídica que efetua os pagamentos possui relação direta com o fato gerador do imposto sobre a renda, afinal é ela que transfere a riqueza tributável. É dever, contudo, da fonte pagadora identificar individualmente os beneficiários das vantagens concedidas, sob pena de sujeição passiva por responsabilidade.

(...)

Ajeitando-se na estrutura lógica no qual inserido, cumpre observar que o artigo 61 da Lei nº 9.891/1995 continua tendo o propósito de evitar que empresas sejam utilizadas como “ponte” ou como fonte de pagamentos (ainda que sem causa) que não permitam identificar os efetivos beneficiários, inibindo, com isso, o rastreamento do destino da renda e sua tributação.

É a ausência de identificação para quem pagou, e não a que título que pagou, a hipótese de incidência da responsabilidade tributária pela retenção do IR-Fonte. Isso porque a ilicitude da causa, por si só, jamais poderia constar no antecedente da norma legal de incidência tributária sobre a renda (lembra-se do *non olet*), até mesmo porque tributo não constitui sanção.

É por isso que a aplicação dos artigos 61 e 62 da Lei nº 9.891/1995, segundo nosso ponto de vista, está restrita às hipóteses de pagamentos, ainda que já glosados por falta de comprovação de causa, para beneficiários não identificados.

A causa, conforme exaustivamente abordado, é irrelevante para fins de tributação da renda. Ainda que ilícita, não impede a cobrança por parte daquele que dispôs de seus efeitos econômicos.

O mesmo, porém, não ocorre com a não identificação do beneficiário. Se a pessoa jurídica (fonte pagadora) não informa para quem concedeu a vantagem ou para quem entregou recursos, impedindo, com isso, que o verdadeiro titular dos rendimentos seja apontado, legítima a imputação da tributação pelo IR-Fonte.”

45. Importante salientar que, a inaplicabilidade da tributação de IRRF nesse caso **não significa deixar de tributar esses valores**. Diante da constatação desses pagamentos, deve a fiscalização averiguar se os receptores declararam corretamente tais pagamentos e se os valores foram oferecidos à tributação, autuando eventual omissão de receitas.

⁵ TOSELLI, Luis Henrique Marotti. A tributação da “propina”, efeitos penais e práticas adotadas pela fiscalização”. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Coordenadores). Crimes Contra Ordem Tributária: Do Direito Tributário ao Direito Penal. São Paulo: Almedina, 2019, p. 121-148.

46. Adicionalmente, até para dar coerência e consistência a esse raciocínio, esta relatoria considera plenamente possível a exigência concomitante do IRRF e da glosa de despesas. Vejam que, estamos tratando de obrigações e sujeitos passivos distintos: (i) no caso do IRPJ e da CSLL o lançamento decorre da ausência de comprovação das respectivas despesas pelo próprio contribuinte; (ii) no caso do IRRF, a exigência se impõe ao responsável tributário por valores que deveriam ter sido objeto de retenção e recolhimento. Nesse linha, inclusive, já se pronunciou a Câmara Superior de Recursos Fiscais⁶.

47. E, sob essa perspectiva, repita-se, não podemos confundir, igualmente, os requisitos de dedutibilidade de despesa (artigo 299, do RIR) com os elementos fáticos capazes de legitimar ou não a causa do pagamento (artigo 61, da Lei nº 8.981/1995), tampouco utilizar os mesmos fundamentos para fins de manutenção da multa qualificada diante incidências distintas. Tratam-se hipóteses de incidência distintas e autônomas para todos os efeitos e não apenas para o que interessa ao Fisco.

48. Outro aspecto a se considerar quando superamos a questão da identificação do beneficiário e nos focamos na causa do pagamento é se a causa precisa ser necessariamente lícita.

49. A questão centra a ser respondida é: Por que o legislador incluiu a hipótese de pagamento sem causa? Em termos práticos, tal requisito é importante para determinar se os valores recebidos pelo beneficiário estão sujeitos à tributação ou se configuram mera transferência patrimonial, que se encontra fora o âmbito de incidência do IR. O legislador não colocou em pauta a licitude ou ilicitude da causa do pagamento para fins de incidência do IRRF.

50. Sobre esse aspecto, são cirúrgicas as colocações do Ricardo Mariz de Oliveira⁷ quando afirma que:

“ [...] se a incidência do imposto de 35% na fonte não pressupõe a existência de ilicitude, mas pode abranger-la, também **não ocorre necessariamente em todos os casos em que haja a prática de um crime ou de outra ilegalidade**, mas apenas naqueles em que a saída de recursos do caixa da fonte pagadora se dê nas circunstâncias descritas no artigo 61, isto é, quando não haja identificação do beneficiário do pagamento ou não comprovação da respectiva causa. **Isto é assim porque a licitude ou ilicitude não compõe a descrição das hipóteses de incidência da norma desse artigo, necessárias e suficientes para o nascimento da obrigação correspondente.**”

[...] o lançamento previsto no artigo 61 da Lei 8.981 somente é cabível quando não seja possível ao fisco exercer a competência tributária relativa ao pagamento ou à entrega em virtude da absoluta impossibilidade de identificação do beneficiário e de comprovação da operação e da respectiva causa. (grifos nossos)

⁶ Vide Acórdão nº 9202-003.879, Relator Luis Eduardo de Oliveira Santos, sessão de 12/04/2016.

⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. 6. Tributação em Torno de Atos Ilícitos. In: ADAMY, Pedro Augustin, FERREIRA NETO, Arthur M. Tributação do Ilícito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 125 e ss.

51. O doutrinador passa a trazer exemplos concretos análogos ao presente caso e faz questão de consignar que: “*o fato de o objeto, a causa ou o motivo do contrato ser ilícito ou irreal é irrelevante e não determina a incidência dessa norma, desde que a competência tributária possa ser exercida sobre o beneficiário do pagamento comprovado, e também sobre a fonte se houver imposto devido por este regime*”.

52. No curso da fiscalização e do presente PAF mostra-se incontroverso o fato de que os pagamentos aqui realizados foram para beneficiário identificado. Assim sendo, a d. SRFB teve plenas condições de fiscalizar e apurar eventual omissão de receitas por parte da DM Desenvolvimento de Negócios Internacionais. No mais, apenas a título argumentativo, a autuação de IRRF não pode servir como instrumento para suprir eventual ocorrência de decadência relativa à cobrança de receitas omitidas pelos beneficiários.

53. Em contraposição a essa interpretação, as d. autoridades fiscais e a PGFN (e-fls. 1806) consideram que:

[...] as expressões “operação” e “causa”, constantes do § 1º do art. 61 da Lei nº 8.981/95 pressupõem, por óbvio, a licitude, pois se referem aos atos praticados pela pessoa jurídica (neste caso, uma sociedade empresária), não havendo permissão legal para que uma sociedade empresária tenha por objeto social uma atividade ilícita. Ao contrário, seu objeto deve ser lícito e suas operações, o que inclui as respectivas causas dessas operações, devem ser lícitas, pois aqui estamos no contexto do negócio jurídico, instrumento utilizado para a exploração organizada da atividade econômica, tendo por pressuposto, também, um objeto lícito.

54. Data máxima vênia, em vista das razões supra, considero extremamente frágil e perigosa tal interpretação. O fisco vale-se de premissa que extrapola os limites do artigo 61, da Lei nº 8.981/95 de forma a permitir, sob qualquer circunstância fática e a partir exclusivamente das provas colhidas pelo Ministério Público, o *bis in idem*.

55. Ressalte-se que, o racional técnico da presente decisão não pretende trabalhar a licitude ou ilicitude da causa (até por ser irrelevante), mas mostrar que a interpretação pretendida pelo fisco claramente implica em bitributação econômica, o que é vedado à luz do artigo 3º, do CTN. Vejamos:

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

56. As normas devem ser interpretadas de forma harmônica, respeitando o princípio hierárquico e o *animus legis* deve ser compreendido a partir dos valores da proporcionalidade, razoabilidade e segurança jurídica para que, quando da aplicação do direito, potenciais antinomias sejam superadas.

57. De fato, sob o prisma constitucional temos o princípio da função social da empresa. De um lado a Constituição resguarda a exploração organizada da atividade econômica

(lícita) e de outro preserva a ordem econômica e a livre iniciativa (vedação ao *bis in idem*). Resta ao julgador, então, a missão de conformar esses valores e daí ser relevante buscar não só o posicionamento da doutrina como compreender os limites e efeitos práticos decorrentes da sua aplicação em concreto.

58. Dito isso, a consequência de desconsiderarmos a causa da operação quando ilícita é autorizar a prática do *bis in idem*, em afronta ao artigo 3º do CTN.

59. Mas não é só. Esse raciocínio externado pelas duntas autoridades fiscais mostra-se perigoso porque, mesmo quando o pagamento a beneficiário identificado **tem causa lícita**, as autoridades fiscais e julgadoras tendem a manter a autuação sob o fundamento a causa deve estar relacionada com a atividade operacional do sujeito passivo. Sobre esse tema, vale referenciar trecho do voto vencedor, constante do r. Acórdão nº 1201-002.684, sessão de 11 de dezembro de 2018, *verbis*:

Retornando ao caso dos autos, observa-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a causa dos pagamentos efetuados ao Sr. Osvaldo Piva, no sentido de que se tratava de recursos entregues a este para quitar obrigações da própria empresa.

Nos demais pagamentos objetos da tributação de IRRF neste processo, contudo, faltou robustez probatória diante das alegações feitas na peça recursal. Impõe-se, assim, a manutenção parcial do lançamento pelos fundamentos aqui expostos.

60. Sugerimos a leitura atenta desse r. Acórdão, pois a suposta exigência do IRRF pagamento sem causa (beneficiários identificados) **remanesceu**, por voto de qualidade, diante de operações lícitas, quais sejam: (i) pagamento à empresa Stecar America Ltda. como o objetivo suportar o ônus relativo à compra de um carro para Sócia Silvana Piva (cópia da nota fiscal às fls. 1.064); e (ii) pagamento a outros beneficiário identificados, tais como: Posto Riberãozinho, Centro Automotivo São João fornecedores diretamente relacionados com a atividade da contribuinte (distribuição de combustíveis) (e-fls. 15/17, Acórdão nº 1201-002.684).

61. Logo, fica claro que, também para o fisco (mas a *contrario sensu*), seja a causa lícita ou ilícita caberá o *bis in idem*. Em torno da figura “causa de pagamento”, o fisco está criando exigências à margem da lei, da razoabilidade e da proporcionalidade para fins de ver legitimada cobrança do IRRF à alíquota de 35%.

62. Diante desse cenário, colocando à parte a natural intenção humana de supostamente “fazer justiça”, não nos parece (nem de longe) que a pretensão do legislador foi excepcionar, nesta hipótese de responsabilidade tributária, a previsão constante do artigo 3º, do CTN. Vale lembrar que estamos aqui a aplicar a lei e não a fazer juízo moral.

63. No mais, para agravar ainda mais esse contexto fático e técnico, as duntas autoridades fiscais e julgadoras consignam, *in casu*, que a beneficiária DM é mera intermediária de outros beneficiários potencialmente não identificáveis e, por conseguinte, justifica-se a atuação também sob a perspectiva apenas do beneficiário. Confira-se (TVF, e-fls.1401):

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

64. Contudo, tal alegação, para além de não estar amparada por provas específicas a **respeito (mera conjectura)**, permite que a norma em análise tenha repercussão ao longo da cadeia.

65. Dito de outra forma, teria o legislador pretendido com o disposto no artigo 61, da Lei nº 9.891/95 atingir de supostos beneficiários para além da relação entre o sujeito passivo que paga e a pessoa jurídica ou física que recebe? Novamente, tal raciocínio seguramente está à margem da lei e da técnica. Qual garantia os contribuintes têm de que o fisco não irá exigir também da beneficiária (DM) o IRRF sob a justificativa de que ela pagou, aí sim, para supostos beneficiários não identificados? Nenhuma, por óbvio.

66. Vejam, se a beneficiária esta identificada, o pagamento tem rastreabilidade para fins de cobrança do IRPF ou IRPJ potencialmente não recolhidos por ela. Por sua vez, se esta beneficiária (DM), agora fonte pagadora, destinar recursos a outros beneficiários não identificados (os reais recebedores da propina), caberá ao fisco exigir, desta segunda fonte pagadora (DM), a retenção da fonte, mas não da ora Recorrente.

67. Mostra-se **incontroverso nos autos que a DM é empresa operacional** - não estamos tratando de empresa de fachada/inidônea - e, se a pretensão da douta autoridade fiscal é trabalhar a requalificação dos atos diante da potencial ocorrência de simulação, deveria ter fundamentado sua pretensão no auto de infração, bem como no relatório fiscal, nos termos do artigo 149, inciso VII⁸ e em observância das disposições contidas nos artigos 109⁹ e 114¹⁰, todos do CTN.

68. As citadas considerações constantes do TVF, escacaram a **cumulação de bis in idem** pretendida pelo fisco. Frise-se que, esse racional também vem sendo aplicado em situações que não envolvem a operação lava-jato. Pergunto, essa postura também é moralmente correta? Na linha freudiana¹¹, quem nos protege da vontade dos bons? Os bons podem cometer arbitrariedades e essas arbitrariedades também não corrompem o sistema? Não abalam instituições? Somos radicalmente contra a corrupção, o câncer do nosso país, mas também somos

⁸ CTN, "Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;"

⁹ CTN, "Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários."

¹⁰ CTN, "Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência."

¹¹ Nesse sentido, Totem e tabu (1912), Psicologia das massas e análise do Eu (1921).

contra arbitrariedades sob o manto das supostas “razões de Estado” e da relativização da legalidade.

69. Não podemos olvidar que nosso sistema jurídico contém assertivos mecanismos de combate à corrupção e não cabe ao Direito Tributário fazer às vezes do Direito Penal (*ultima ratio*). E, para além das sanções penais, os agentes públicos estão submetidos à Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.429/92) e as pessoas jurídicas à Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/13). Essa não é, definitivamente e sem mais delongas, a função do Direito Tributário.

70. Como se não bastasse, nos parece certa praxe nesses casos de lava-jato, que as provas trazidas pelas doutas autoridades fiscais se limitem às investigações criminais, procedimentos internos no Ministério Público, delações premiadas efetuadas pelos participantes dos ilícitos e respectivos depoimentos, bem como ao teor processo judicial penal e, em muitos casos, não há qualquer esforço no sentido de verificar: **(i)** se os beneficiários são ou não identificados; **(ii)** se já houve recolhimento a título de IRRF pelo sujeito passivo; **(iii)** partindo da real identificação do beneficiário, se houve efetiva contrapartida, ainda que parcial (prestação de serviços, venda de mercadorias, etc.); se já foi iniciado procedimento fiscal para fins de verificar se os beneficiários recolheram os tributos decorrentes desses pagamentos ou se restou evidenciada omissão de receitas; e se não está sendo exigido da suposta beneficiária identificada (intermediária), agora fonte pagadora, também o IRRF por pagamento a beneficiários não identificados (os reais recebedores da propina).

71. Tanto é verdade que, essa relatoria aguarda retorno diligência determinada pela Resolução nº **1201-000.652**, de 22 de novembro de 2018 (Caso UTC), no sentido de:

(i) Referente à **glosa de IRRF à alíquota de 35%**, a unidade preparadora deverá verificar internamente a existência de procedimento fiscal para exigência do IRPJ e Reflexos das empresas supostamente beneficiárias dos pagamentos e instruir o presente feito com cópia de eventuais autuações fiscais de omissão de receitas. Em última análise, precisa ficar claro para esta relatoria **se**: (i) os valores pagos às beneficiárias foram por elas contabilizados; (ii) os respectivos valores já foram submetidos à tributação ou se tais quantias estão sendo cobradas a título de omissão de receitas; e (iii) em última análise, é possível evidenciar que estamos diante de empresas de fachada. Se necessário, as beneficiárias deverão ser devidamente intimadas para tal fim.

(ii) Sobre o aspecto supra, a unidade preparadora, quando da elaboração de relatório conclusivo, deve se atentar aos indícios relativos à coincidência de valores e datas, a fim de demonstrar a existência ou não de rastreabilidade dos valores enviados pela ora Recorrente às supostas beneficiárias (se de fato identificadas, por restar afastada a hipótese de empresas de fachada (sem lastro)).

(iii) No mais, é relevante verificar se não houve efetiva prestação de serviços pelas citadas beneficiárias que justifique, ainda que em parte, os valores por elas recebidos (ex. documentos relacionados à prestação de serviços pela ROCK STAR; casos como da Loyalty e EPGN, onde houve recolhimento de tributos pela Recorrente sobre os valores transferidos). Nesta última hipótese, os valores devem ser apresentados de forma segregada (valores pagos em razão da efetiva prestação de serviços vs valores direcionados para o caixa 2). **O foco não é a valoração da prova relativa à suposta dedutibilidade ou não dos dispêndios, o que caberá a esta relatoria quando do retorno dos autos.**

72. E, por mais que a prova emprestada seja admitida por esse E. CARF¹², emprestada é a prova, não as conclusões, cabendo ao julgador valorá-las e bem observar se aplicáveis e/ou suficientes (mesmos elementos fáticos) para esclarecer ponto necessário à tomada de decisão no processo administrativo fiscal. Não é demais lembrar que as atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão devem ser realizadas de ofício pela autoridade fiscal, nos termos do artigo 29, da Lei nº 9.784/9913.

73. A partir de tais observações e ante a análise dos autos, mostram-se incontestáveis os seguintes aspectos: (i) o beneficiário e a causa são identificados; (ii) a prestação de serviços não foi comprovada pelo contribuinte que, inclusive, confirmou ser a causa o pagamento de propinas; (iii) quando da lavratura do auto de infração não houve o abatimento dos valores já recolhidos a título de IRRF pela ora Recorrente; (iv) ainda que provocado pela contribuinte, o fisco não cuidou de informar se a beneficiária recolheu os tributos decorrentes desses pagamentos (inclusive, potencialmente dedutíveis do presente lançamento, caso mantido) ou se restou evidenciada omissão de receitas - limita-se a consignar que, embora o beneficiário seja identificado, os montantes foram direcionados para outros beneficiários não necessariamente identificados (2º beneficiário da cadeia); e (v) a motivação probatória quase que exclusiva são os elementos extraídos do processo penal.

74. Assim sendo e em vista das razões acima expostas, resta demonstrado que o caso em tela não se enquadra na hipótese prevista no artigo 61 da Lei nº 9.891/1995 e, portanto, descabida a retenção na fonte à alíquota de 35%.

75. Repita-se, para esses casos, ser a causa da operação lícita ou ilícita é irrelevante, pois, conhecendo a verdadeira receptora dos valores e evidenciada que a causa foi o pagamento de propina, cabe a autoridade fiscal averiguar se os valores foram devidamente oferecidos à tributação pela DM ou se resta evidenciada efetiva omissão de receitas (princípio do *non olet*), bem como, se for o caso, exigir da DM o IRRF em razão do pagamento a beneficiários não identificados.

76. Na prática, a aplicação da norma legal em questão nos casos em que conhecido o beneficiário e a causa do pagamento leva à tributação do mesmo rendimento pela alíquota de 34% (IRPJ + CSL) já aplicada pelo beneficiário +53,8462% (35% com gross-up), num total de absurdos 87,85% só de principal, o que evidentemente não é o objetivo da norma legal, sob pena de manifesta ilegalidade/inconstitucionalidade.

¹² Ver Acórdão nº 1301-004.045, sessão de 14/08/2019; e Acórdão nº 2202-005.252, sessão de 05/06/2019.

¹³ Art. 29. As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulso do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias.

§ 1º O órgão competente para a instrução fará constar dos autos os dados necessários à decisão do processo.

§ 2º Os atos de instrução que exijam a atuação dos interessados devem realizar-se do modo menos oneroso para estes.

77. Não podemos admitir que o tributo figure como instrumento de sanção, sob pena de clara violação ao artigo 3º, do CTN. Por conseguinte, acolho o pleito da ora Recorrente para que seja afastada a exigência do IRRF à alíquota de 35%.

Da Responsabilidade Solidária do Marcelo Odebrecht

78. Ainda que a presente decisão afaste a exigência do IRRF à alíquota de 35%, diante do pedido do responsável solidário no sentido de também afastar sua responsabilidade com relação aos valores parcelados de IRPJ e CSLL (glosa de despesas), cabe a esta relatoria se manifestar a respeito.

79. Conforme já salientado, a adesão ao parcelamento tem efeito de confissão irretratável do débito e, por conseguinte, até sua conclusão (quitação de todas as parcelas), se mantida a responsabilidade solidária, o Executivo Marcelo Odebrecht deverá responder por eventuais parcelas em aberto.

Dos Pressupostos de Aplicação do Artigo 135 do CTN

80. A responsabilidade disciplinada no artigo 135, III, do CTN, não considera a personalidade jurídica do contribuinte, mas cuida de incluir pessoalmente no polo passivo da relação jurídico-tributária, o administrador responsável pela prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei.

81. Para que se configurar a responsabilidade prevista no referido artigo, devem estar presentes duas condições: (i) os sócios, os acionistas, os gerentes e/ou administradores devem **praticar atos de gestão** e (ii) a obrigação tributária deve decorrer de atos praticados com **abuso de poder ou contrários à lei, contrato social ou estatutos**. Logo, **o elemento doloso deve estar presente**.

82. Em razão da gravidade dessas práticas, o legislador apontou **expressamente** quais pessoas devem ser pessoalmente responsabilizadas, *verbis*:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.
(grifos nossos)

83. A partir da análise do dispositivo, verifica-se que apenas as pessoas elencadas podem ser responsabilizadas pessoalmente. No mais, caso a pessoa seja sócia, mas não tenha poderes de gestão, deve ser afastada a responsabilidade pessoal. Da mesma forma, ainda que tenha poderes de gestão, deve ser comprovado o nexo de causalidade entre a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos e a exigência do crédito tributário em litígio.

84. Neste sentido, é o posicionamento já consolidado em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal. Confira-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas **“as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma**. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. **A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser**

chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas físicas e jurídicas, o que, além de impor desconconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(Recurso Extraordinário nº 562276/PR, Tribunal Pleno, Relatora Ministra Ellen Gracie, Julgado em 03/11/2010, Dje nº 27, Publicado em 10/02/2011).

85. O artigo 135 do CTN aponta a necessidade de elemento subjetivo, mais especificamente, dolo ou fraude para a configuração da responsabilidade, cabendo à fiscalização demonstrar e provar que as pessoas indicadas praticaram diretamente ou toleraram o ato abusivo, ilegal ou contrário ao estatuto enquanto sócias com poder de gerência. Por fim, deve comprovar que os diretores, gerentes (**de fato ou de direito**) ou representantes da pessoa jurídica exerciam tais funções de gestão durante o período que ocorreu o fato gerador. Somente a partir desta construção probatória é possível imputar a responsabilidade pessoal constante do artigo 135, III, do CTN.

Das Análises do Caso Concreto

86. Conforme relatado, o ora Recorrente suscitou que não teria sido demonstrado a prática de nenhum ato de gerência ou administração realizado pelo Marcelo Odebrecht na CNO durante o período fiscalizado. Tampouco, a documentação acostada aos autos comprovaria que ele tenha tido qualquer participação efetiva nos pagamentos que deram origem à presente autuação.

87. Afirmou que não teria participado dos atos então praticados pela CNO, uma vez que não possuía cargo administrativo, diretivo ou mesmo de representação da pessoa jurídica no período autuado, fato que seria evidenciado pela análise da Ata de Assembleia Geral

Extraordinária da CNO, realizada em 14.01.2010 (fls. 191/195), a qual demonstraria que o Sr. Marcelo Bahia Odebrecht deixou de fazer parte dos quadros de diretores da CNO.

88. Defende que o fato de o ora Recorrente ter exercido o cargo de Diretor-Presidente da Odebrecht S.A., Holding do Grupo Odebrecht, não autorizaria a fiscalização a imputar-lhe a condição de “líder do grupo” e muito menos a responsabilidade tributária por débitos devidos por outras sociedades desse grupo empresarial. E nesse sentido, sustenta que r. DRJ “*introduziu alegação jamais formulada pela fiscalização, qual seja, a de que o Recorrente seria o administrador “de fato” da sociedade autuada*”.

89. Ao ver dessa relatoria o r. voto condutor da DRJ em nada inovou, especialmente porque tais colocações/conclusões **decorrem da análise do próprio relatório fiscal**, para além de ser de conhecimento **público a influência / administração de fato das operações do Grupo Odebrecht (incluída a CNO)**, dada a exaustiva veiculação da operação lava-jato na mídia e pela própria Procuradoria Geral da República.

90. Conforme consta do Relatório Fiscal (e-**fls. 1.410 a 1.412**), o Sr. Marcelo Bahia Odebrecht tornou-se presidente da holding ODEBRECHT S.A. em 2008, a qual controla a CNO e também as demais empresas do grupo, conforme se pode confirmar no “**ANEXO 1 - RA-Odebrecht-2014-FINAL PDF site PT**”, onde se encontra um panorama do grupo, bem como informações sobre seus administradores.

91. É incontroverso que o ora Recorrente supervisionava os Líderes Empresariais (LE) e os Diretores Empresariais (DE), os quais administram as diversas unidades de negócios do Grupo, entre elas a CNO.

92. Ademais, os depoimentos dos executivos e ex-executivos da ODEBRECHT, inclusive os de Marcelo Odebrecht, descrevem em detalhes o mecanismo de pagamento de propinas do Grupo e o envolvimento do próprio Sr. Marcelo no esquema de funcionamento do chamado “setor estruturado”. Tal fato também pode ser constatado nas diversas denúncias anexadas ao processo.

93. Em especial, vale trazer o seguinte trecho do Termo de Depoimento nº 37 do Sr. Marcelo Odebrecht com relação às operações simuladas com a **DM Desenvolvimento - PET 6784, verbis**:

“**Repassei o pedido a Luiz Mameri**, responsável pela área internacional da CNO, sugerindo a contratação de Álvaro Luiz Vereda Oliveira, enfatizando ter sido uma indicação de Luiz Eduardo Melin de Carvalho e Silva, e que o atendimento à solicitação desta **poderia ser útil à CNO na aprovação de financiamentos**. Seguramente, a empresa do Álvaro Luiz Vereda Oliveira só foi contratada pela equipe de Luiz Mameri por ter sido um pedido de Melin.

Durante as minhas investigações para a presente colaboração, pude conformar que o contrato foi celebrado em 18.06.2010 e encerrado em 31.12.2013. O valor total pago foi de aproximadamente R\$ 12,3 milhões.

94. O Sr. Marcelo Bahia Odebrecht foi o líder do Grupo, traçando e coordenando as estratégias para alavancar os negócios através da institucionalização do pagamento de propina.

95. Além disso, no relatório fiscal, na folha 1.388, há menção ao Processo Penal nº 5019727-95.2016.404.700015, também de domínio público, no qual o Sr. Marcelo Odebrecht foi denunciado por manter o funcionamento do Setor de Operações Estruturadas na Odebrecht (“setor estruturado”), que seria destinado especificamente à operacionalização e coordenação dos pagamentos sistemáticos de propina, tanto no Brasil como no exterior, cuja efetivação de tais pagamentos, segundo os procuradores, ocorriam com o intuito de ocultar a origem dos valores, bem como seus destinatários, dissimulando sua natureza ilícita.

96. Vejam, as condutas aqui descritas, acompanhadas do respectivo conjunto probatório, não deixam margem para afastar a responsabilidade solidária prevista no artigo 135, III, do CTN. E, por mais que o ora Recorrente tenha deixado de pertencer aos quadros da CNO, passou a ter ainda mais poder sobre o Grupo Odebrecht como Diretor-Presidente da *Holding*. Exercia atividade fática de gestão com excesso de poderes em afronta à lei. A denúncia crime e demais elementos de provas são claros no sentido de que o Marcelo Odebrecht liderava, com influência em todo grupo, o Setor de Operações Estruturadas.

97. Mas não é só. O artigo 135, III, do CTN, remete à figura do administrador de fato. E, em vista do próprio depoimento do Marcelo Odebrecht, juntamente com as demais provas dos autos não há quaisquer dúvidas da sua atuação em concreto como líder da *holding* e gestor do departamento de operações estruturadas com poder de mando com relação à dinâmica operacional envolvendo a **Construtora Norberto Odebrecht e a beneficiária dos pagamentos, a empresa DM Desenvolvimento de Negócios Internacionais**. A assertividade das provas trazidas no presente caso permite, em caráter excepcional, admitir a imputação de responsabilidade solidária, dado o comprovado nexo causalidade entre a conduta do Marcelo Odebrecht e a exigência do crédito tributário em litígio.

98. A autoridade fiscal logrou êxito em demonstrar os elementos fáticos que a levaram a concluir que o Recorrente tinha poder de gestão e decisão na CNO durante os anos-calendário de 2011 a 2014, o que pode qualificá-lo como “administrador de fato” para fins de responsabilidade solidária.

99. Assim sendo, em vista das premissas técnicas desenvolvidas nos itens 63 a 68 (pressupostos de aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN), **deve ser mantida *in totum* a responsabilidade pessoal do Sr. Marcelo Odebrecht.**

Das Demais Alegações

Dedutibilidade dos Valores Recolhidos a título de IRRF pela CNO e dos Tributos Recolhidos pela DM decorrentes desses Pagamentos

100. Na remota hipótese de restar vencida, ao menos deve ser atendida a reivindicação da ora Recorrente no sentido de que sejam deduzidos dos valores lançados a título de IRRF os montante já recolhidos sobre os pagamentos efetuados à DM Desenvolvimento de Negócios Internacionais (doc. 02), sob pena de tributação em duplicidade.

101. E, por mais que a r. DRJ sustente que tal dedução não é possível por se tratarem de *“fontes diferentes, uma vez que não se sabe quais são os reais destinatários das propinas que deram azo ao lançamento previsto no artigo 61 da Lei 8.981/95”*, tal entendimento, em mais essa ocasião, não afasta a realidade da bitributação.

102. Ademais, com a devida vênia, não há que se falar no caso em *“fontes diferentes”*, já que para a tributação na fonte objeto da presente autuação só é relevante a pessoa que fez o pagamento que a fiscalização entende ter sido “sem causa”, e não o pagamento pela DM aos *“reais destinatários”*, que justificaria, se fosse o caso, outra exigência do IRRF da DM.

103. Realmente, se o que está sendo tributado é o rendimento pago à DM (foi esta a base de cálculo do lançamento, sujeita ao “gross up”), é evidente que **não se pode simplesmente desconsiderar a retenção na fonte já feita sobre esse mesmo rendimento, muito menos o tributo já pago pela DM.**

104. Ademais, quanto à dedução solicitada, certamente a DM Desenvolvimento de Negócios Internacionais deve ter abatido tais retenções da sua própria apuração de Imposto de Renda anual, fato este, alias, que deveria ter sido confirmado pelas próprias autoridades fiscais.

105. Do exposto, acolho o pedido da contribuinte para que, quando da liquidação do presente acórdão, **sejam deduzidos os valores já comprovadamente recolhidos a título de IRRF**, bem como confirmado e deduzido, na linha do próprio fisco que considerou a DM não identificada em razão da cadeia de beneficiários e levou esse raciocínio até as últimas consequências, **o valor recolhido pela DM.**

Da Impossibilidade da Exigência da Multa Isolada em Concomitância com a Multa de Ofício

106. Na hipótese desta relatoria restar vencida, cabe também julgar a possibilidade ou não da exigência de multa isolada em concomitância com a multa de ofício.

107. Na decisão de piso e nas contrarrazões da União o entendimento apresentado é que as multas de ofício e isoladas não decorrem da mesma infração e, portanto, não configuram *bis in idem*. Em face de dois ilícitos distintos, estaria correta a aplicação das multas conjuntamente. Entretanto, tal entendimento não deve prevalecer.

108. Em que pese ser aplicável a multa de ofício na hipótese da manutenção das glosas, não cabe aqui a aplicação de multa isolada de forma concomitante, conforme pretendem as autoridades fiscais, com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996 (redação dada pela Lei nº 11.488/2007).

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..

109. Por mais que a redação original do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996 tenha sofrido alterações ao longo do tempo, estas não foram capazes de afastar a aplicação da Súmula CARF nº 105. Vejamos:

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

Redação Original do artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...) § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (Vide Medida Provisória nº 303, de 2006)

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

110. As alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/07, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual.

111. A própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351/07, limitou-se a esclarecer que a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, efetuada pelo artigo 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

112. E, caso se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, subsiste o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importa o afastamento da penalidade menos gravosa.

113. Nessa linha foi o entendimento desse E. Conselho em casos semelhantes a este, *verbis*:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO ACRESCIDO DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA EM RELAÇÃO ÀS ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de estimativas ou carnê-leão. Encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferecer os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplica-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN. Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de cálculo e sobre o montante dos tributos devidos aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

A alteração do artigo 44, II, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não teve o condão de cumular a multa de ofício com a multa isolada, mas sim reduzir o percentual desta, quando devida, por se tratar de infração de menor gravidade.

Ademais, o item 8 da exposição de motivos da citada Medida Provisória fala em “multa lançada isoladamente nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa.” Assim, se estamos falando de multa isolada ela não pode ser cumulada com outra multa, sendo a primeira exigida, no decorrer do ano-calendário, nas circunstâncias em que o contribuinte deixar de recolher os valores devidos a título carnê-leão ou de estimativas e a segunda quando verificado omissão após o período de apuração e prazo para entrega da declaração Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte”.

(Processo nº 10920.004434/2010-31, Acórdão nº 1402-001.369, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 10 de abril de 2013, Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva).

“MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal”. (Processo nº 16561.720157/2014-43, Acórdão nº 1401-002.076, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 19 de setembro de 2017, Relator Daniel Ribeiro Silva)

114. Assim sendo, diante da impossibilidade da exigência da multa isolada pelo não pagamento da estimativa em concomitância com a multa de ofício pelo não pagamento do tributo e após o encerramento do ano base, acolho o pleito da ora Recorrente.

Da Ausência de Elementos para a Aplicação de Multa Qualificada no Lançamento de IRRF

115. Novamente, na remota desta relatoria restar vencida, passo a analisar a questão relativa à qualificação da multa de ofício no lançamento de IRRF à alíquota de 35%.

116. Preliminarmente, cabe registrar que os ora Recorrentes apenas tangenciam a discussão sobre a multa qualificada especialmente quando da distinção entre os institutos da responsabilidade solidária (artigos 135, III, 126 e 45, todos do CTN) e da existência de conduta dolosa apta a ensejar a qualificação a multa de ofício (artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/95). Contudo, para essa relatoria, o tema multa qualificada, é questão de ordem pública. Inclusive, já manifestei esse posicionamento no Acórdão nº 1201-003.334, sessão de 13 de novembro de 2019.

117. Sobre esse tema, vale citar trechos do voto da Conselheira Relatora Semíramis de Oliveira Duro, constantes do r. Acórdão nº 3301004.787, de 23/07/2018:

A lição abaixo esclarece o papel da multa qualificada:

“É a espécie de multa que tem por conteúdo a agravamento de penalidade em decorrência de dolo, fraude ou simulação na prática do ato jurídico tributário. É aplicada quando a Administração Pública demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco. Para caracterizar a multa agravada, é necessário, outrossim, a existência de fato doloso, fraudulento ou simulado, devidamente provado, norma autorizadora do agravamento da penalidade.”

(CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 6.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2015, p. 894).

À luz do Decreto nº 70.235/1972 (art. 16, II e 17), que rege o processo administrativo fiscal, cumpre aos julgadores apreciar as matérias expressamente recorridas. A despeito disso, é pacífico o entendimento que é dever do colegiado apreciar de ofício as matérias de ordem pública, ou seja, ainda que não tenham sido contestadas, bem como corrigir os erros materiais que, porventura, agravarem incorretamente a exigência fiscal.

Diante do papel da multa qualificada no ordenamento jurídico, é inegável seu caráter de matéria de ordem pública. A rigor, a aplicação de penalidades tributárias são matérias de ordem pública, pois, o Estado não pode punir indevidamente os administrados, por imperativo do art. 37, caput, da CF/88 e art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei nº 9.784/99.

As questões de ordem pública são aquelas que condicionam a legitimidade do próprio exercício de atividade administrativa. Por isso, não precluem e podem, a qualquer tempo, ser objeto de exame, em qualquer fase do processo e em qualquer grau de jurisdição, sendo passíveis de reconhecimento de ofício pelo julgador, nos termos do art. 303, II e III do CPC/73 e, 342, II e III do CPC/2015.

A aplicação de penalidade, sendo matéria de ordem pública, integra a lide de forma implícita, razão pela qual sua inclusão *ex officio*, pelo julgador, não caracteriza julgamento extra ou ultra petita, hipótese em que prescindível o princípio da congruência entre o pedido e a decisão.

O CARF já se manifestou nesse sentido, veja-se:

“MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APLICAÇÃO DA MULTA DE PENALIDADE. APRECIÇÃO DE OFÍCIO. As matérias de ordem pública podem ser suscitadas pelo colegiado e apreciadas de ofício, ou seja, mesmo que não tenha sido objeto do recurso voluntário. Isso se aplica à exigência de penalidades, dentre elas a multa de ofício isolada por falta de recolhimento do tributo por estimativa, que foi lançada em concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ano-calendário. Embargos conhecidos e rejeitados. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acórdão nº 1402000.246, julg. 04/08/2010.”

118. Vejam que, da análise do Autos de Infração, a douta autoridade fiscal limitou-se a imputar a multa qualificada a partir dos mesmos elementos de prova que ensejaram a exigência do IRPJ e da CSLL (glosa de despesas).

119. Com efeito, duas premissas técnicas devem ser bem compreendidas: **(i)** pode ser cabível a multa qualificada quando da manutenção da exigência do IRPJ e da CSLL (glosa de despesas), mas esta ser afastada quando da exigência do IRRF, vez que, conforme já salientado no curso deste voto, estamos tratando de hipóteses de incidência distintas e com efeitos próprios, cujos pressupostos de uma circunstância não devem ser automaticamente aplicados à outra diversa; e **(ii)** pode ser mantida a responsabilidade solidária dada a verificação de conduta infracional e afastada a multa qualificada no lançamento de IRRF por ausência de elementos capazes de justificar tal exigência; também nessa hipótese, estamos cuidando de institutos jurídicos distintos.

120. Já em outras oportunidades¹⁴, essa relatoria se manifestou sobre o tema de acordo às citadas premissas e, também aqui, cabe tecer alguns comentários.

121. *In casu*, diante das provas acostadas aos autos acompanhada, fica clara a intenção do agente de **deduzir despesas decorrentes de pagamentos de propina**, tanto é que a ora Recorrente optou por formalizar parcelamento. Logo, às condutas volitivas do agente deve ser imputada multa qualificada, prevista no artigo 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/96¹⁵, vez que são

¹⁴ Acórdãos nº 1201002.509 e 1201-000.975 (Caso Labogen).

¹⁵ Lei nº 9.430/96. “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”.

facilmente enquadráveis nas práticas de sonegação, fraude e conluio, constantes dos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64¹⁶.

122. Ocorre que, diferente dos casos em que se exige IRPJ e CSLL decorrente da indedutibilidade de despesas, está **explícito** no dispositivo que a exigência **excepcional** do IRRF **decorre justamente do fato de o contribuinte ter realizado pagamento para beneficiários não identificados ou sem causa**. Frise-se, são incidências distintas, conjuntos probatórios distintos e penalidades distintas.

123. Sabemos, por óbvio, que não deve ser o ente que realiza o pagamento recolher o IRPJ e Reflexos, mas o recebedor da quantia (quem auferir rendimentos) e, por essa razão, a exigência do IRRF à alíquota de 35% só tem lugar quando o contribuinte não demonstra por meio da adequada escrituração fiscal e contábil, bem como mediante outros meios de prova, para quem paga (identifica o beneficiário) e à que título paga (causa do pagamento). No presente caso, conforme exaustivamente consignado, estamos diante de beneficiário e causa identificados.

124. Ademais, não tenho dúvidas que a hipótese do artigo 61, da Lei nº 8.981/95 enseja a tributação pelo IRRF de 35%, acrescido de multa de 75%, como determina o próprio artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/95:

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;

125. Dito isso, evidencio, aliás, **ser patente a natureza sancionatória desta exigência**. O artigo 61, da Lei nº 8.981/95, ao imputar a responsabilidade tributária à fonte pagadora, **já está qualificando** a conduta do agente de não manter sua regular e transparente escrituração fiscal e contábil de forma a permitir que a autoridade fiscal tenha clareza das operações realizadas. Adotar aqui uma **segunda qualificadora**, por meio da imputação da multa de ofício de 150%, implica, **novamente**, em utilizar o tributo como mecanismo de sanção, o que é vedado pelo artigo 3º do CTN.

¹⁶ Lei nº 4.502/64:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

126. Em termos práticos e numéricos, estamos falando na incidência de 34% (IRPJ + CSL) já aplicada pelo beneficiário + 53,8462% (35% com gross-up), num total de 87,85% só de principal. Se isolarmos esse raciocínio à ora Recorrente temos 53,846% (35% com gross-up) + 150% + Retenções de IRRF de 15% não deduzidas. Seguramente, não me parece ser esta a intenção do legislador, tampouco a melhor interpretação quando buscamos conformar o artigo 61, da Lei nº 8.981/95 com o artigo 3º do CTN.

127. O entendimento em questão, inclusive, foi acompanhado pela então I. Presidente Ester Marques Lins de Sousa (vide Acórdão nº 1201-002.509, fls. 2939/2940). Quando da prolação do voto de qualidade, inclusive alvo de matéria publicada no site de notícias jurídicas JOTA, a I. Conselheira se manifestou nesse exato sentido¹⁷:

"Para a turma decidir de forma favorável ao contribuinte nesta tese, foi decisivo o voto da presidente da turma, conselheira Ester Marques Lins de Sousa. A presidente entendeu que a multa qualificada somada à cobrança do IRRF à alíquota máxima de 35% serviria como uma dupla sanção relativa à mesma conduta de fazer pagamentos sem causa." (grifos nossos)

128. Diante dessa mesma interpretação, os elementos que comprovam a conduta infracional do Executivo Marcelo Odebrecht e justificam a manutenção da responsabilidade solidária, **não são capazes de qualificar a multa de ofício especificamente** na hipótese do artigo 61 da Lei nº 8.981/95, sob pena de **sancionar duas vezes a mesma conduta da contribuinte que**, de antemão, já ensejou/materializou a incidência do IRRF à alíquota de 35%.

129. Repita-se, uma coisa é o enquadramento como responsável solidário a partir da aplicação do artigo 135, III, do CTN e outra é a exigência de IRRF à alíquota de 35%, instituto da responsabilidade (CNO) a ser interpretado à luz dos artigos 45 e 128, ambos do CTN.

130. Do exposto, afasto a aplicação da multa qualificada nos lançamentos relativos ao IRRF à alíquota de 35%.

Da Incidência dos Juros Selic sobre a Multa de Ofício

131. Outro ponto questionado pela Recorrente é a aplicação de juros de mora, com base na taxa SELIC, sobre a multa. Segundo ela, os juros de mora incidem ou sobre o tributo ou sobre a multa e não sobre ambos.

¹⁷ RACANICCI, Jamile. Carf: doleiros envolvidos na Lava Jato devem pagar IRRF sobre operações ilícitas. JOTA. www.jota.info, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2MVgMN7>. Acesso em: 06/06/2019.

132. A taxa SELIC é aplicada aos juros dos créditos fiscais, conforme disposto no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

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

133. Os artigos 113, §1º e 139, do Código Tributário Nacional, determinam que o crédito tributário, de onde decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária:

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

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

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

134. Logo, a expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições”, disposta no artigo 61 supra descrito, deve englobar a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva. É assim que a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.” (Acórdão da CSRF nº 9101-000.539, Sessão de 02/07/14).”

135. A partir de tais esclarecimentos, resta evidente que a multa de ofício proporcional lançada juntamente com os tributos devidos, se não paga no vencimento, se sujeita aos juros de mora por força do disposto no artigo 61, da Lei nº 9.430/96.

136. Por fim, nessa linha de entendimento, foi aprovada a Súmula CARF nº 108, que assim dispõe: "*incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício*".

137. Do exposto, deixo de acolher o pedido da Recorrente.

Conclusão

138. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO interposto e: (i) dar-lhe provimento para afastar a exigência do IRRF à alíquota de 35%, dada a ocorrência de vício material no lançamento e, se superada tal questão, também pelas razões de mérito constantes do presente voto, nos termos do artigo 59, §3º, do Decreto nº 70.235/72; (ii) reconhecer a decadência quanto ao lançamento de IRRF referente ao pagamento em 14/12/2011; e (iii) manter a responsabilidade solidária do Executivo Marcelo Odebrecht.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

Voto Vencedor

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Redator Designado.

2. Não obstante o substancioso voto da Eminente Relatora, o Colegiado, por maioria ou voto de qualidade, divergiu em relação às seguintes matérias: nulidade material por erro na data do fato gerador do IR-Fonte; tributação do IR-Fonte; dedução de demais impostos pagos pela DM Desenvolvimento de Negócios Internacionais; multa qualificada e multa isolada sobre estimativa.

3. A seguir as razões pelas quais o Colegiado adotou tal posicionamento.

Preliminar de nulidade material por erro na data do fato gerador do IR-Fonte

4. Acerca do equívoco da autoridade fiscal ao informar a data do fato gerador do IR-Fonte no auto de infração, a Ilustre Relatora, entendeu tratar-se de nulidade material, nos seguintes termos:

18. Inicialmente, cumpre consignar que a douta autoridade fiscal quando da lavratura do auto de infração considerou ocorrido o fato gerador no último dia de cada mês, e não no dia do pagamento.

19. O §2º do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 prevê que “considera-se vencido o imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância”.

20. Diante de disciplinamento expresso, resta evidente a ocorrência de vício material no lançamento.

[...]

29. Logo, é patente a improcedência dos lançamentos de IRRF à alíquota de 35%. A douta autoridade fiscal ignorou o teor §2º do artigo 61 da Lei nº 8.981/95, o que implica em vício material do lançamento, nos termos do artigo 142, do CTN c/c os artigos 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72.

5. Pois bem. No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a “declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte”¹⁸.

6. No caso em análise, necessário verificar se houve prejuízo para a Recorrente.

7. Em relação ao contraditório e à ampla defesa, tal fato não impediu a Recorrente de defender-se e apresentar suas razões de defesa, tanto que a referida nulidade não fora arguida; mas por entender tratar-se de questão de ordem pública foi aventada pela Ilustre Relatora. No ponto, cumpre esclarecer que os valores com as respectivas datas de pagamento, conforme preceitua o §2º do artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, foram informados com riqueza de detalhes (CNPJ do tomador do serviço; data contábil; valor bruto; data do pagamento; valor líquido) no Relatório Fiscal, parte integrante e inseparável do auto de infração, conforme consta na descrição dos fatos do próprio auto de infração. Tem-se, portanto, um conjunto, peças complementares, auto de infração e Relatório Fiscal.

8. Em relação ao cálculo de juros de mora, também não houve prejuízo para a Recorrente, porquanto os pagamentos foram informados dentro do mesmo mês da data da ocorrência do fato gerador. Explico.

9. Os juros de mora, nos termos do art. 61, §3º da Lei nº 9.430, de 1996, são calculados de acordo com a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. No caso do IR-Fonte, como o vencimento coincide com a data da ocorrência do fato gerador¹⁹, os juros começam a fluir somente a partir do mês subsequente a essa data. Assim, para

¹⁸ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475

¹⁹ Lei nº 11.196, de 2005. Art. 70. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2006, os recolhimentos do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF e do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e

os lançamentos de ofício ocorridos dentro do mesmo mês não há alteração no cálculo dos juros. Portanto, sem prejuízo para a Recorrente.

10. Comprovado não haver prejuízo para a Recorrente rejeita-se a preliminar arguida.

Tributação do IRRF e dedução de IR-Fonte

11. Segundo a autoridade fiscal os fatos comprovados pela auditoria permitem o enquadramento tanto de pagamento a beneficiário não identificado como pelo pagamento sem causa. Veja-se:

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

De outra parte, cabe também a capitulação da infração de pagamento sem causa. Isto porque a causa justificada pela autuada em nada diz com a verdade. Aduziu a fiscalizada que se trataria de consultoria e outras prestações de serviços e/ou aquisição de produtos ou mercadorias, **mas a fiscalização comprovou que serviço e aquisições não houve.** Bastaria esta prova para ser caracterizado o pagamento sem causa, mas as provas desvelaram uma plêiade de crimes perpetrados pelos envolvidos. O conjunto probatório infirma a veracidade do objeto contratado.

[...]

A análise dos fatos comprovados pela auditoria, ao fim, resulta no enquadramento tanto de pagamento a beneficiário não identificado como pelo pagamento sem causa, considerando que tais infrações podem ser inquinadas pelas fraudes contratuais caracterizadas em um mesmo contrato, quais sejam, da falta de identificação dos recebedores finais das propinas pagas em seus montantes, como também da falsa causa motivadora dos pagamentos.

12. A incidência do IR-Fonte está prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, matriz legal do art. 674, do RIR/1999, nos seguintes termos:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de **trinta e cinco por cento**, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a **beneficiário não identificado**, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, **aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular**, contabilizados ou não, **quando não for comprovada a operação ou a sua causa**, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF serão efetuados nos seguintes prazos: I - IRRF: a) na data da ocorrência do fato gerador, no caso de: [...] 2. pagamentos a beneficiários não identificados;

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto. (Grifo nosso)

13. Extrai-se do diploma legal três hipóteses distintas sujeitas à incidência do IR-Fonte, todas cumulativas com o pagamento: i) beneficiário não identificado; ii) quando não comprovada a operação e iii) quando não comprovada a causa.

14. Caso o beneficiário do pagamento não seja identificado é devido o lançamento; caso o seja, necessário verificar se a operação e a causa do pagamento foram comprovadas. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte.

15. Ao tratar da transparência fiscal, Ricardo Lobo Torres²⁰ observa que o dever de transparência incumbe ao Estado e à Sociedade. Enquanto o Estado “deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas e contribuições e empréstimos, como na feitura do orçamento e no controle de sua execução”, a Sociedade, por seu turno, “deve agir de tal forma transparente, que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva”.

16. Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, contrato etc., é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. E mais, a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita, tal qual “propina”, possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte.

17. A argumentação da Recorrente no sentido de que “*não há que se falar em pagamento sem causa quando a própria fiscalização, para efetuar a glosa das despesas, atribuiu ao pagamento uma causa, que, embora em tese ilícita, não deixa de ser uma causa*”, vai de encontro aos requisitos de validade do negócio jurídico que exigem, dentre outros, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei²¹. Pagamento decorrente de causa/operação ilícita é conduta que não tem acolhimento em nosso ordenamento jurídico. E não há argumentar-se em tributação de ato ilícito, porquanto, como veremos mais adiante, o que se tributa na fonte é o pagamento efetuado pela fonte pagadora recebido por terceiro, e não o ato ilícito praticado.

²⁰ LOBO TORRES, Ricardo. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 148.

²¹ Lei nº 10.406, de 2002. Código Civil. Art. 104. A validade do negócio jurídico requer: I - agente capaz; II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III - forma prescrita ou não defesa em lei.

18. Em relação à concomitância do IR-Fonte e IRPJ/CSLL, têm-se infrações distintas. No IRPJ/CSLL, a sociedade pratica o fato gerador, tais como, contabilização de custos/despesas indedutíveis, omissão de receita etc.. Ela é contribuinte e responde por fato gerador próprio. No IR-Fonte, essa mesma sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento²². Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações.

19. Assim, ainda que haja identificação dos destinatários dos pagamentos, a tributação é devida porquanto, conforme dito, tais pagamentos revelaram-se sem causa lícita o que atrai a incidência do IR-Fonte.

20. Em relação a eventuais autos de infração em face dos contribuintes destinatários/beneficiários dos pagamentos, o que poderia configurar *bis in idem*, cumpre esclarecer que este feito refere-se tão somente às infrações apuradas pela Recorrente. É dizer, a discussão nestes autos versa sobre a tributação na fonte pagadora em relação a pagamento a beneficiário não identificado, operação ou causa não comprovada. Portanto, eventual tributação nos destinatários dos pagamentos (*bis in idem*) e compensação com o valor aqui tributado é matéria que deve ser discutida naqueles autos e não nestes, e por ocasião da liquidação.

21. Quanto ao suposto antagonismo do IR-Fonte seja com multa ofício ou qualificada e o seu caráter punitivo, o argumento ganha força em face da onerosidade da alíquota de 35%, a qual se agrava com o reajustamento da base de cálculo. Concorro que se trata de uma tributação pesada. No entanto, esta era a alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei nº 9.8981, de 1995, prevista em seu art. 8º. O fato desta última alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei nº 9.250, de 1995 e aquela permanecido no mesmo patamar é opção legislativa.

22. Por mais onerosa que seja a alíquota, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo²³ não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção. Assim, uma vez comprovado que houve simulação, fraude ou conluio, no pagamento de algumas das hipóteses prevista no art. 61 da Lei 8.981, de 1995, a multa qualificada deve ser aplicada. O que atrai a incidência dessa espécie de multa é a conduta praticada pelo sujeito passivo ao efetuar o referido pagamento. Deixar de aplicá-la à hipótese vertente, ao argumento de dupla penalidade, significa considerar tributo como sanção, ou, de outro modo, negar vigência ao texto legal por considerá-lo inconstitucional, o que é vedado a este CARF.

23. Partindo-se da premissa de que tributo não é sanção, o IR-Fonte retido, recolhido

²² CTN. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

²³ CTN. Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

e não compensado, referente ao pagamento considerado sem causa ou cuja operação não fora comprovada deve ser deduzido do IR-Fonte lançado de ofício. O fato de o pagamento efetuado estar sujeito ao IR exclusivamente na fonte²⁴ significa que esse pagamento não está sujeito à antecipação para fins de ajuste anual, ou seja, o IR-Fonte decorrente desse pagamento não poderá ser deduzido na declaração de ajuste do beneficiário, o que não configura óbice à dedução do valor retido e recolhido por ocasião do pagamento efetuado pela fonte pagadora.

24. Tendo em vista que o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, trata da incidência do IR-Fonte sobre pagamentos sem causa ou cuja operação não fora comprovada, a meu ver, há de se permitir a dedução somente do IR-Fonte retido pela fonte pagadora sobre tais pagamentos. Portanto, não há falar-se em dedução de demais tributos retidos na fonte além do IR-Fonte, tampouco do IRPJ e CSLL recolhidos pelo beneficiário, como pretende a Recorrente.

25. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

Multa qualificada

26. Em relação à multa qualificada de 150%, a despeito das várias alterações do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, na essência, sempre prevaleceu a redação no sentido de que tal percentual aplica-se nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, é dizer, nos casos de sonegação, fraude e conluio.

LEI Nº 4.502, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964.

Art . 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art . 73. **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (Grifo nosso)

27. Como se vê, tanto na sonegação quanto na fraude há uma ação ou omissão dolosa por parte do contribuinte vinculada ao fato gerador da obrigação principal. Tal conduta visa impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, no

²⁴ IN. RFB nº 1500, de 1994.

Art. 12. Consideram-se rendimentos tributados exclusivamente na fonte os não sujeitos a antecipação para fins de ajuste anual, cuja retenção e recolhimento tenham sido efetuados pela fonte pagadora.

[...]

Art. 20. Consideram-se rendimentos sujeitos à tributação definitiva os não sujeitos a antecipação para fins de ajuste anual, cujo recolhimento tenha sido efetuado pelo próprio sujeito passivo.

caso da sonegação, ou da ocorrência do próprio fato gerador, no caso da fraude. No conluio tem-se a prática tanto da fraude ou de sonegação mediante ajuste entre duas ou mais pessoas.

28. Importante observar, porém, que para a caracterização da sonegação, não basta uma simples conduta para impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Faz-se necessária uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. Ademais, os fatos devem estar minuciosamente descritos no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal) e acompanhado de robusto lastro probatório. Em resumo, para a qualificação multa são necessários os seguintes requisitos:

- i) conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, atos artificiosos, dentre outros;
- ii) conduta típica minuciosamente descrita no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal);
- iii) conjunto probatório robusto da conduta praticada pelo sujeito passivo e demais envolvidos, se for o caso.

29. No caso em análise, os documentos colacionados aos autos demonstram em detalhe a conduta típica perpetrada pela Recorrente perante o Fisco, o que atrai a incidência da multa qualificada. Os fatos foram bem descritos no TDF, veja-se:

Qualificamos, nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14, da Lei nº 11.488/07, o percentual da multa de ofício aplicável aos tributos apurados em decorrência das infrações descritas neste Relatório Fiscal, uma vez que constatamos a **ocorrência da conduta prevista nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.**

A presente fiscalização também é um desdobramento do enorme esforço que está sendo desenvolvido pelo Ministério Público Federal, Polícia Federal, Receita Federal do Brasil e outros órgãos federais no âmbito da denominada Operação Lava Jato, a qual, nas palavras do Ministério Público Federal, “*é a maior investigação de corrupção e lavagem de dinheiro que o Brasil já teve*”.

Os fatos relatados neste Relatório Fiscal caracterizam a figura da sonegação fiscal. Os envolvidos tinham conhecimento da inidoneidade dos pagamentos realizados e da consequência tributária na apuração dos tributos devidos, mas preferiram **agir de maneira evasiva, registrando os pagamentos com histórico contábil falso, utilizando-se de documentação inidônea.** Desta forma, tais pessoas praticaram atos que deliberada e sistematicamente demonstram a presença do DOLO, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação e agir em conluio com outras empresas, descritas nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%. (Grifo nosso)

30. Ao agir de maneira evasiva, registrando os pagamentos com histórico contábil falso, utilizando-se de documentação inidônea, de forma totalmente consciente e voluntária, a Recorrente incorreu em fraude, sonegação e conluio, conforme definido acima, o que atrai a incidência da multa qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430, de 1996 c/c arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

31. Portanto, correta a qualificação da multa de ofício.

Multa isolada concomitante com a multa de ofício

32. Sustenta a Recorrente a inaplicabilidade da multa isolada ao amparo dos seguintes argumentos:

Primeiramente, tendo sido cobrada da Recorrente a multa prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, não cabe a exigência concomitante da multa isolada prevista no seu inciso II em razão do princípio da consunção em razão do qual a imposição de penalidade inerente a uma conduta de maior gravidade (no caso o suposto não pagamento dos tributos) absorve a penalidade correspondente à conduta de menor gravidade (no caso o não pagamento das estimativas mensais), sobretudo quando ambos decorrem da mesma infração.

Em segundo, porque uma vez encerrado o período base não cabe o recolhimento de estimativas, e, por consequência, também se torna incabível a aplicação de multa isolada sobre estimativas supostamente não recolhidas.

33. Nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei nº 9.430 de 1996, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de apuração trimestral. O legislador, entretanto, **facultou** à pessoa jurídica **optar** pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese – apuração anual – o fato gerador ocorre em 31.12 de cada ano.

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, **o imposto de renda das pessoas jurídicas será** determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, **por períodos de apuração trimestrais**, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no **lucro real poderá** optar pela **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...]

§ 3º A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior. (Grifo nosso)

34. Feita a opção pelo lucro real anual, a pessoa jurídica somente poderá deixar de efetuar o pagamento mensal se demonstrar, mediante balanço ou balancete de suspensão, levantados com observância das leis comerciais e fiscais, que o valor acumulado já pago excede o imposto devido no período ou no caso de apuração de prejuízo fiscal.

Art. 35. A pessoa jurídica **poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de **balanços ou balancetes**

mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) **deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;**

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º **Estão dispensadas do pagamento** de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a **existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário**. (Grifo nosso)

35. Com vistas a garantir o cumprimento do mandamento legal, em especial o recolhimento da estimativa, o legislador, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007, estabeleceu sanções específicas de acordo com a conduta praticada.

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

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

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

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

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

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

36. A multa de 75% é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração e declaração inexata, por exemplo, glosa de despesa, omissão de receita, e somente poderá ser exigida após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração anual (art. 44, I e §1º). Lembrando-se de que a multa será duplicada nos casos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964).

37. A multa de 50%, por sua vez, é devida nas hipóteses em que o legislador houve por bem especificar, *in casu*, falta de recolhimento da estimativa mensal, inclusive no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CPLL, e deverá ser exigida, isoladamente, tão logo encerrado o mês a que se refere a estimativa; daí o fato de poder ser exigida após o encerramento do ano-calendário (art. 44, II).

38. Caso o contribuinte, por exemplo, mesmo sabendo tenha prejuízo fiscal durante determinado mês, opte por não levantar balancete/balanco de suspensão, deverá recolher o tributo estimado; caso contrário está sujeito à multa isolada. Daí o lucro real anual ser uma opção e não imposição legal. Entretanto, ao fazer tal opção as regras devem ser obedecidas.

39. Como se vê, as multas têm suporte fático e legal diversos e são aplicadas em momentos distintos. O que significa dizer que é possível a convivência harmônica de ambas as multas, a de ofício (qualificada ou não) e a isolada; com efeito, não há falar-se em *bis in idem*.

40. O entendimento firmado na Súmula CARF nº 105 no sentido de que “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”, restou superado com a edição da Lei nº 11.488, de 2007 que atribuiu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430, de 1996.

41. De igual forma não há falar-se em aplicação do princípio da consunção à espécie. A propósito, veja-se o conceito de consunção:

Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime. Em termos bem esquemáticos, **há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta.** Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de *minus* e *plus*, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio *major absorbet minorem*. [...] A norma consuntiva exclui a aplicação da norma consunta, por abranger o delito definido por esta. Há consunção, quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente²⁵. (Grifo nosso)

42. Verifica-se, pois, que na consunção um dos crimes apresenta-se tão somente como meio necessário ao cometimento do crime fim, ocasião em que o fato previsto em norma mais abrangente é absorvido por outra menos abrangente. Na espécie, não há falar-se em consunção, haja vista a multa isolada não ser absorvida pela multa de ofício, tampouco pelo tributo devido ao final do período, porquanto tem suporte fático e legal distinto.

43. Nesse sentido tem-se posicionamento este CARF, veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

²⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Volume 1- Parte Geral. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 211/213.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007. (Acórdão CARF 9101-002.947, de 08 de junho de 2017).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (Acórdão CARF 9101-003.915, de 04 de dezembro de 2018)

44. Ante o exposto, nego provimento em relação à matéria.

Conclusão

45. Ante o exposto, voto no sentido de conhecer dos recursos voluntários e, no mérito, negar-lhes provimento quanto à tributação do IR-Fonte, dedução de demais impostos pagos pela DM Desenvolvimento de Negócios Internacionais, multa qualificada e multa isolada sobre estimativa.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior

Declaração de Voto

Conselheira Bárbara Melo Carneiro.

Com a devida vênia ao voto do ilustre relator, apresento as razões pelas quais discordo da posição adotada pela maioria, no que diz respeito à possibilidade de cumular a glosa das despesas com a exigência do IRRF previsto no art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Inicialmente, vale relembrar as lições de Ricardo Guastini²⁶ sobre o fenômeno interpretativo no Direito, assim como o próprio sentido da norma jurídica, *in verbis*: *[a] norma é um enunciado que constitui o produto do resultado da interpretação. Nesse sentido, as normas são – por definição – variáveis dependentes da interpretação.* O processo interpretativo é, portanto, inerente a qualquer atividade jurídica, em especial ao processo decisório, tendo em vista que é apenas a partir da atividade interpretativa que se torna possível a atribuição de sentido ao dispositivo, de modo que a norma decorre necessariamente de uma interpretação.

A norma deve ser construída a partir da interpretação sistemática dos dispositivos normativos, não bastando a análise isolada de um único preceito legal para que se chegue a uma adequada formulação normativa. Nos dizeres de Eros Grau, não se interpreta o direito em tiras.²⁷

Essa introdução é necessária para evidenciar que a natureza jurídica de uma exigência não deve ser determinada pela nomenclatura utilizada pelo legislador, mas sim pela análise do conjunto de suas características e pelo respectivo enquadramento delas no ordenamento.

Sendo assim, o fato de o legislador ter enquadrado a exigência como “imposto de renda retido na fonte” não significa que ela tenha essa natureza, pois a natureza jurídica dessa incidência será evidenciada pela análise dos seus elementos, principalmente se o que se visa alcançar é a renda auferida.

Antes da edição da Lei nº 8.981/95 (que foi fruto da conversão da Medida Provisória nº 812/94), a Lei nº 8.541/92, em seu artigo 44, já determinava consequência similar à prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95, para os casos em que as receitas fossem consideradas omitidas, por qualquer procedimento que implicasse redução indevida do lucro líquido. Em decorrência disso, tais receitas omitidas seriam consideradas automaticamente recebidas pelos sócios e tributadas de forma exclusiva na fonte. Confira-se:

Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

²⁶ Guastini, Riccardo. Das fontes às normas. Trad. Edson Bini - Apresentação: Heleno Taveira Tôres - São Paulo: Quartier Latin, 2005.

²⁷ GRAU, Eros Roberto. Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. São Paulo: Malheiros, 2016.

§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão ou da redução indevida.

A análise detida do dispositivo acima evidencia que ele era voltado para a hipótese específica em que fosse constatada pelo Fisco a redução indevida do lucro líquido (ponto de partida para apuração do lucro real), inclusive mediante a dedução indevida de despesas. Ademais, o dispositivo presumia que tais valores seriam distribuídos ou repassados aos sócios, razão pela qual foi instituída a referida exigência cumulativa do IRRF. Era o caso, portanto, de cumulação entre a glosa das despesas consideradas indedutíveis e a previsão de tributação de tais valores na fonte.

Interessante notar que o dispositivo supracitado se encontrava inserido no “Título IV – Das Penalidades”, evidenciando o caráter sancionador da norma. Não obstante a própria legislação caracterizar a exigência como penalidade, ela evidenciava a hipótese em que a redução indevida de lucro (que daria ensejo à glosa de despesas) também ensejaria a exigência de IRRF, à alíquota de 25%. Essa é a descrição do presente caso: houve cumulação de glosa de despesas com a exigência de IRRF.

Portanto, a previsão contida no art. 44, da Lei nº 8.541/92, cuidava exatamente do cenário fático que permeia a presente autuação, todavia, fundamentada no artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Cabe destacar, ainda, que o art. 44 da Lei nº 8.541/92 esteve vigente enquanto também vigente o art. 61 da Lei nº 8.981 (de 20 de janeiro de 1995), já que tal artigo foi revogado pela Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995. É exatamente por isso que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 determinava que sua aplicação estaria restrita aos casos não contemplados em normas especiais. Confira-se:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Ora, se a exigência aqui analisada ocorresse na vigência dos dois dispositivos normativos, é evidente que o art. 44 da Lei nº 8.541/92 afastaria a aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981/95, eis que mais específico ao caso. Entretanto, o art. 44 da Lei nº 8.541/92 foi revogado pela Lei nº 9.249/95. Isso já seria suficiente para entender pela inaplicabilidade da exigência do art. 61 da Lei nº 8.981/95, eis que os casos em que haja cumulação de exigência pela redução indevida do lucro do IRRF foram tratados em normas especiais e já revogadas.

Mais uma vez, a conclusão acima decorre da atividade interpretativa, imprescindível diante de duas proposições jurídicas que prescrevem, para uma determinada situação, duas consequências que reciprocamente se excluem. Registra-se, nesse ponto, que mesmo na hipótese em que tal exclusão não é expressamente prevista, a conclusão é de que uma repele a outra. Nesse sentido são as lições de Karl Larenz (1991)²⁸, em que a “missão da interpretação da lei é evitar a contradição entre normas, responder a questões sobre o concurso de normas e concurso de regulações e delimitar, uma face às outras, as esferas de regulação, sempre que tal seja exigível”.

Desse modo, é possível afirmar que o comando do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 já foi concebido com alcance inferior àquele anteriormente previsto no art. 44 da Lei nº 8.541/92, sendo que a revogação deste dispositivo não o amplia nem o modifica. Diante disso, o art. 61, adotado pela fiscalização como fundamento do Auto de Infração, não poderia ser aplicado cumulativamente nas autuações em que a fiscalização efetua a glosa de despesas, uma vez que a sua abrangência não alcança tal situação.

Não fosse tal argumento o bastante, é importante trazer à discussão o caráter de penalidade dessas normas. Explica-se: quando houve a revogação do art. 44 da Lei nº 8.541/92, vários contribuintes questionaram a aplicabilidade da retroatividade benigna aos seus casos, eis que tal exigência se tratava de penalidade. O STJ, por diversas vezes, pronunciou-se no sentido de que a exigência não tinha relação com a materialidade do imposto sobre a renda, mas visava penalizar o contribuinte que omitiu renda tributável. Esse posicionamento foi mantido em ambas as turmas da Primeira Seção:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. DECISÃO AGRAVADA. FUNDAMENTOS INATACADOS. PRECLUSÃO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. ART. 44 DA LEI 8.541/92. PENALIDADE. REVOGAÇÃO PELA LEI 9.249/95. APLICAÇÃO DO ART. 106, II, DO CTN. RETROATIVIDADE BENIGNA. 1. Os pontos não impugnados da decisão agravada tornam-se definitivos por força da preclusão. 2. A discussão relativa à retroatividade da Lei 9.249/95, nos termos do art. 106, II, do CTN, foi expressamente examinada no acórdão que julgou os embargos de declaração na origem, o que afasta a ausência de prequestionamento adotada como fundamento da decisão agravada. Agravo regimental provido para conhecer do recurso especial nessa parte. 3. **O art. 44 da Lei 8.541/92 não estabeleceu critérios para o cálculo do imposto de renda, mas impôs penalidade ao contribuinte que omitiu receita. Essa conclusão fica ainda mais evidente quando se examina a própria estrutura da Lei 8.541/92, pois o dispositivo está inserido no Título IV (“Das Penalidades”), Capítulo II (Da Omissão de Receitas).** 4. **Se o art. 44 da Lei 8.541/92 impunha penalidade no caso de omissão de receita, e tendo sido o dispositivo revogado pelo art. 36 da Lei 9.249/95, deve ser obedecida a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, do CTN.** 5. Agravo regimental provido para conhecer do recurso especial apenas em parte e dar-lhe provimento”. (AgRg no REsp 716.208/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/11/2008, DJe 06/02/2009).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA. IRPJ. BASE DE CÁLCULO. OMISSÃO DE RECEITAS. REVOGAÇÃO DOS ARTS. 43 E 44 DA LEI 8.541/92. PENALIDADES. RETROAÇÃO DA LEI MAIS BENIGNA. APLICABILIDADE. ART. 106 DO CTN. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA

²⁸ LARENZ, Karl. Metodologia Da Ciência Do Direito. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2019.

SEÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. ENTENDIMENTO DA CORTE ESPECIAL DO STJ. 1. Posicionamento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção deste Tribunal no sentido de reconhecer a retroatividade benigna (art. 106 do CTN) provocada pela revogação dos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, que continham normas com caráter de penalidade e estabeleciam a incidência em separado do imposto de renda sobre o valor da receita omitida. (...)”. (AgRg no REsp 1106260/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/02/2010, DJe 04/03/2010)

A exigência prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95 também evidencia o seu caráter de penalidade, uma vez que a materialidade da exigência não tem relação com acréscimo patrimonial e sim com o fato de a fonte pagadora não ter demonstrado a causa ou o beneficiário daquele pagamento. Sendo assim, o mesmo entendimento do STJ sobre o caráter de penalidade do art. 44 da Lei nº 8.541/92 deveria ser aplicado ao art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Há, portanto, clara violação ao art. 3º do CTN, pois o dispositivo ora questionado estipula “consequência sancionatória para a conduta que contribui para inviabilizar a identificação da causa ou do beneficiário de pagamento realizado pela pessoa jurídica. Com essa natureza de penalidade, é impraticável o manejo da regra mediante o uso da técnica da substituição tributária” (Minatel, 2006).²⁹

Tanto é assim que a jurisprudência desta Corte sumulou o entendimento no sentido de que a exigência prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95 está sujeita a regra decadencial prevista no art. 173, I, do CTN (Súmula Carf nº 114). Ao analisar os acórdãos subjacentes a esse entendimento, verifica-se que a inteligência da súmula levou em consideração o fato de que a essa exigência decorre necessariamente dos procedimentos de fiscalização, não sendo possível que o contribuinte antecipe a exigência que decorreria dos pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados.

Em outras palavras, esse lançamento seria necessariamente de ofício, eis que nunca haveria o caso de o contribuinte recolher espontaneamente esse “imposto”. Confirma-se o acórdão nº 2301004.531 (um dos acórdãos precedentes da Súmula Carf nº 114), da sessão de 08 de março de 2016:

Por sua vez, o lançamento que versa sobre a falta de recolhimento do IRRF sobre pagamentos sem causa ou operação não comprovada, nos expressos termos legais, é de tributação exclusiva na fonte:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplicase, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

²⁹ MINATEL. José Antônio. In Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza: Questões Pontuais do Curso da APET. MARTINS, Ives Gandra da Silva. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) São Paulo. Ed., 2006.

Tal regime jurídico é incompassível com o pagamento antecipado, pois decorre, sempre, de procedimentos investigatórios levados a efeito pela administração tributária, não sendo razoável supor que a contribuinte, espontaneamente, promova pagamentos sem explicitação da causa ou a beneficiários não identificados e, em razão disso, antecipe o pagamento do imposto à alíquota de 35%. O lançamento só pode se dar de ofício, à luz do art. 149 do CTN, sendo que o prazo decadencial é o definido no art. 173, I, do CTN.

Resta evidente que a materialidade atingida pelo art. 61 da Lei nº 8.981/95 (pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado) não corresponde a acréscimo patrimonial, tanto é assim que o contribuinte não conseguiria sequer realizar o lançamento para posterior homologação. Trata-se, portanto, de sanção ao contribuinte que não evidenciou a causa ou o beneficiário de seu pagamento.

Ademais, é importante refutar eventual argumento no sentido de se tratar de substituição tributária. Em breve resumo, eis que esse tema não é necessário para o deslinde dessa controvérsia, o substituto tributário não arca com o ônus econômico do tributo exigido, ao contrário do que acontece nesse caso. O fato de o art. 61, §3º, da Lei nº 8.981/95 determinar o reajustamento da base de cálculo implica a necessária assunção do ônus econômico pelo substituto, o que inviabiliza a interpretação dessa penalidade como técnica de substituição tributária.

Não obstante esse impeditivo, a substituição tributária não teria o condão de alterar a natureza da exigência do imposto sobre a renda. Não é demais lembrar que o pagamento, quando muito, pode caracterizar receita para quem recebe – conceito distinto de acréscimo patrimonial. Em outras palavras, o pagamento não constitui renda do beneficiário, mas, no máximo, receita bruta. Em se tratando de pessoa jurídica, por exemplo, o lucro, se houver, seria apurado em momento posterior, quando se apurasse o resultado da equação “receitas menos despesas” (de forma simplificada). Inclusive, é possível que ao final dessa operação apure-se prejuízo. Nesse caso, não haveria que se falar em imposto sobre a renda, uma vez que não existiu renda.

Todavia, a verificação desses pontos é impraticável na hipótese prevista no *caput* do art. 61 da Lei nº 8.981/95, uma vez que ocorreria em momento posterior e apenas se fosse possível identificar o beneficiário do pagamento, o que não é o caso da hipótese normativa. Diante desse cenário, evidencia-se, novamente, o caráter sancionatório da medida. Sendo assim, mesmo que se ignorassem todos os argumentos acima, a interpretação dessa exigência como técnica de substituição tributária teria sentido apenas se o tributo tivesse materialidade relacionada à receita (tal como a contribuição ao PIS e à Cofins).

O imposto sobre a renda, cuja materialidade pressupõe o confronto de receitas e despesas, não admitiria que a exigência recaísse apenas sobre a suposta receita (decorrente da presunção de que o pagamento seria receita para quem o recebeu). O fato de ser a causa ou o beneficiário não identificados não é suficiente para tentar alcançar a receita, em vez de a renda. Caso fosse a intenção do legislador instituir um imposto sobre a renda nesse caso, deveria ter instituído uma tributação com base em lucro arbitrado, justamente em razão do desconhecimento da origem e das despesas que seriam confrontadas com a receita supostamente omitida pelo beneficiário do pagamento e não ignorado a parte negativa do aspecto material do imposto (as despesas).

Em síntese, não vejo como interpretar a norma extraída do art. 61 Lei nº 8.981/95 como técnica de substituição tributária para exigência de imposto sobre a renda.

Em virtude do exposto, seja em razão de a norma específica a ser aplicada ao caso estar consolidada no revogado art. 44 da Lei nº 8.541/92 – o que inviabilizaria a aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981/95 ao caso; seja em razão de a norma ter caráter sancionatório, deve ser afastada a exigência cumulativa entre a glosa das despesas e o IRRF.

Nesse sentido, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar a exigência.

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro