



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13896.721177/2017-12</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-008.206 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	NOVA ENGEVIX ENGENHARIA E PROJETOS S.A. FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2013

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

Tendo em vista que o valor do crédito tributário exonerado pela DRJ é inferior ao previsto na Portaria MF nº 2/2023, o Recurso de Ofício não deve ser conhecido.

PRELIMINAR DE NULIDADE. EXIGÊNCIA BASEADA EM NOTÍCIA JORNALÍSTICA. IMPROCEDÊNCIA.

Alegação de nulidade por ausência de base idônea para o lançamento de ofício, o qual estaria fundamentado em notícia jornalística. Improcedência. Exigência decorrente da falta de apresentação de documentos hábeis e idôneos para comprovar efetiva prestação de serviços durante o procedimento fiscalizatório.

EXISTÊNCIA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ANTERIOR RELATIVO AO MESMO PERÍODO. IMUTABILIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

A revisão de lançamento prevista no art. 149 do CTN não se confunde com o reexame do período objeto de fiscalização anterior. No primeiro caso, há modificação posterior de um mesmo lançamento, o que só pode ser feito nos termos do dispositivo legal citado. No reexame do período há lançamento distinto, baseado em premissas fáticas diversas.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2013

GLOSA DE DESPESAS DE IRPJ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO MATERIAL DO SERVIÇO.

A comprovação da despesa deve ser feita por meio de documentos hábeis (art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77), os quais devem demonstrar a

efetiva prestação dos serviços que ensejaram os pagamentos. Ausente tal demonstração pelo contribuinte, deve ser mantida a glosa das despesas.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2013

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. NECESSIDADE DE ATOS ADICIONAIS À INFRAÇÃO.

A omissão de receitas dá ensejo à qualificação da multa de ofício quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a situação do Fisco. Ausente tal demonstração, com a imputação de atos já abrangidos pela própria infração fiscal, deve ser cancelada a penalidade majorada.

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, da prevê duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer o Recurso de Ofício. Quanto aos Recursos Voluntários, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade. Quanto aos seus méritos, acordam os membros do colegiado em lhes dar parcial provimento para (i) por unanimidade de votos, (i.1) manter os lançamentos, (i.2) cancelar a qualificação da multa de ofício e (i.3) excluir a responsabilidade tributária das pessoas físicas com relação às exigências de IRPJ, CSLL e IRRF relativas às glosas das despesas com a Guerra Advogados Associados e Jacoby Fernandes Advogados Associados, bem como com em relação às multas decorrentes por ausência de recolhimento de estimativas mensais; e (ii) por voto de qualidade, manter as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais, em razão da possibilidade de sua cumulação com a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Eduardo Monteiro Cardoso (Relator), José Eduardo Dornelas Souza e Eduarda Lacerda Kanieski, que foram pela impossibilidade de cumulação. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins.

*Assinado Digitalmente*

**Eduardo Monteiro Cardoso** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Taranto Malheiros** – Presidente

*Assinado Digitalmente*

**Iágaro Jung Martins** – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## RELATÓRIO

1. Trata-se de Recursos Voluntários interpostos por ENGEVIX ENGENHARIA E PROJETOS S/A (fls. 19.552/19.596), GERSON DE MELO ALMADA (fls. 19.521/19.549), JOSÉ ANTUNES SOBRINHO (fls. 19.599/19.607) e CRISTIANO KOK (fls. 19.610/19.632) em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DRJ/BSB) que julgou parcialmente procedentes as Impugnações apresentadas, mantendo parte do crédito tributário cobrado.
2. Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 19.179/19.225) lavrados para exigir IRPJ, CSLL, e IRRF do ano-calendário de 2013 da contribuinte ENGEVIX, em função de despesas cuja efetiva prestação e licitude não teriam sido comprovadas. Os tributos foram acrescidos de juros de mora e multa de ofício qualificada. Também houve a exigência de multas isoladas em razão da falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas, relativas aos anos-calendário de 2011 e 2013.
3. A Fiscalização também imputou responsabilidade tributária às pessoas físicas JOSE ANTUNES SOBRINHO, CRISTIANO KOK e GERSON DE MELLO ALMADA, com fundamento no art. 135 do CTN.
4. Por bem sintetizar as razões da autuação, adoto parte do relatório presente no acórdão recorrido:

### I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

Extraem-se do Termo de Verificação Fiscal de Fls. 19.077 a 19.178, parte integrante dos presentes autos de infração, em síntese, as seguintes informações.

A ação fiscal iniciou-se em 09/01/2015 e foi motivada pelo fato de a ENGEVIX estar envolvida na operação denominada “Lava Jato”, deflagrada pelo Ministério Público Federal, Polícia Federal e Receita Federal para investigação de um esquema de corrupção e lavagem de dinheiro, em que empreiteiras, organizadas em cartel, pagavam propina para que altos executivos da Petrobrás e outros agentes públicos permitissem fraudes à licitação em contratos com a estatal.

Importa observar que já foram lavrados autos de infração de IRPJ, CSLL e IRRF, controlados no processo administrativo fiscal de autos nº 13896-723.568/2015-00, cujo o julgamento por esta primeira instância administrativa ocorreu em 3 de junho de 2016. A seguir, transcreve-se o acórdão e a respectiva ementa.

[...]

Neste processo, como continuidade da referida ação fiscal, a autoridade autuante utilizou a ECD – Escrituração Contábil Digital – do ano-calendário de 2013, apresentada pela CONTRIBUINTE no sistema SPED – Sistema Público de Escrituração Digital e as informações por esta prestadas em sua DIPJ – DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA – do exercício de 2014, relativas ao ano-calendário de 2013.

Observe-se que o lucro real e a base de cálculo da CSLL, apurados na referida DIPJ da contribuinte, foram alterados, de ofício, por meio dos autos de infração controlados pelo processo administrativo fiscal nº 13896-723.568/2015-00 (Fls. 17.397 a 17.566).

Conforme dados extraídos da DIPJ do anos-calendário de 2013 e das fichas cadastrais obtidas junto à JUCESP, o controle e a administração da ENGEVIX era exercida de forma plena, no período sob fiscalização, pelos sócios administradores CRISTIANO KOK, CPF xxx.xxx.xxx-xx, GERSON DE MELLO ALMADA, CPF xxx.xxx.xxx-xx, e JOSE ANTUNES SOBRINHO, CPF xxx.xxx.xxx-xx (Fls. 11.548 a 11.609).

Observa-se também que, no período sob fiscalização, as pessoas físicas CRISTIANO KOK, CPF xxx.xxx.xxx-xx, GERSON DE MELLO ALMADA, CPF xxx.xxx.xxx-xx, e JOSE ANTUNES SOBRINHO, CPF xxx.xxx.xxx-xx, exerciam o controle societário e a administração da ENGEVIX de forma indireta, por meio das suas participações na empresa JACKSON EMPREENDIMENTOS LTDA, CNPJ: 02.357.415/0001-42 (Fls. 11.610 a 11.617).

Durante a fiscalização, a autoridade lavrou, entre outros, diversos Termos de Intimação Fiscal, dos quais resultaram diversas respostas por escrito fornecidas pela contribuinte.

Promoveu também o Fisco diligências nas pessoas jurídicas apontadas como prestadoras de serviços à contribuinte.

### **I.1 Das operações da ENGEVIX S/A com a Empresa Guerra Advogados Associados e Jacoby Fernandes Advogados Associados.**

Nesse tópico, registre-se a seguinte solicitação do Fisco à ENGEVIX S/A durante o procedimento fiscal (Fls. 1.333):

*(...) 1. As tabelas da sequência mostram lançamentos contábeis extraídos da ECD 2013, relativos a despesas e pagamentos contendo históricos vinculados às empresas BECHARA COMUNICACOES E ARTES LTDA, GUERRA ADVOGADOS ASSOCIADOS e JACOBY FERNANDES ADVOGADOS*

*ASSOCIADOS, sobre os quais solicitam-se os documentos e esclarecimentos relacionados na sequência.*

*1.a. Cópias digitalizadas dos documentos fiscais, tais como notas fiscais, notas de débito, recibos e outros documentos que tenham embasado as despesas e pagamentos relacionados, ou justificativa expressa para a falta.*

*1.b. Cópias digitalizadas dos contratos de prestação de serviços ou justificativa expressa para a falta.*

*1.c. Cópias digitalizadas dos documentos bancários que comprovam os pagamentos ou justificativa expressa para a falta.*

*1.d. Carta esclarecendo detalhadamente quais foram os serviços prestados ou quais bens foram adquiridos.*

*Cabe observar que os esclarecimentos devem ser minuciosamente detalhados, não ficando limitados à simples e genérica descrição eventualmente contida no corpo das notas fiscais ou dos contratos. Assim, a título de exemplo, caso se trate de serviços de advocacia, devem ser informados os serviços prestados, os processos administrativos ou judiciais envolvidos, os profissionais utilizados, o número de horas gastas, as petições e demais documentos elaborados no curso dos trabalhos, os resultados obtidos nas ações, como foi feita a medição dos valores devidos, como foi calculado o valor devido, bem como os demais elementos que evidenciem a efetiva realização dos serviços.*

*1.e. Demonstrativo identificando e qualificando os profissionais utilizados na prestação de serviços.*

*1.f. Cópia digitalizada dos processos administrativos ou judiciais envolvidos, bem como das petições, ações, iniciais, despachos, relatórios, pareceres, demonstrativos, análises, estudos técnicos, memoriais, planilhas, atas de reunião, publicações, e-mails, correspondências, comprovantes de despesas com transporte, hospedagem e alimentação, e dos demais documentos gerados no curso dos trabalhos, de modo a evidenciar a efetiva prestação dos serviços. Cabe observar que a apresentação isolada de notas fiscais, contratos e comprovantes de pagamento não é suficiente para comprovar a efetiva prestação dos serviços.*

*1.g. Caso as mencionadas empresas não tenham efetivamente prestado serviços ou fornecido bens para o CONTRIBUINTE, apresentar declaração informando expressamente esta condição.*

*1.h. Comprovar a necessidade para a atividade da empresa e para a manutenção da respectiva fonte produtora, na forma prevista nos artigos 290 e 299 do Decreto 3.000/99, das despesas lançadas em sua escrituração.*

*1.i. Declaração informando em quais linhas, das fichas 04A – Custo dos Bens e Serviços Vendidos ou das fichas 05A – Despesas Operacionais, da DIPJ 2014/2013 foram incluídos os lançamentos das despesas relacionadas.*

*1.j. Em complemento ao item anterior, informar se tais custos e despesas foram considerados como parcelas dedutíveis ou não dedutíveis na apuração do lucro real. Caso tenham sido considerados como indedutíveis, comprovar a sua exclusão na apuração do lucro real do período.*

(...)

#### **I.1.1 Da prestação de serviços não comprovados da Sociedade Guerra Advogados Associados à ENGEVIX ENGENHARIA S/A**

Segundo a autoridade fiscal, em resposta a reiteradas intimações, a contribuinte informou que os serviços do escritório GUERRA ADVOGADOS ASSOCIADOS consistiram em consultoria jurídica, acompanhamento e execução de medidas dentro do processo nº 008.748/2000-9 do TCU – Tribunal de Contas da União.

Para comprovar os serviços, limitou-se a apresentar cópias dos seguintes documentos (cópias transcritas no presente TVF):

- contrato de prestação de serviços (DOC. 5);
- acórdão nº 1717/2010 do TCU (DOC. 8);
- acórdão nº 2.420/2013 do TCU (DOC. 4);
- cópia de memorial assinado por ERENICE GUERRA (DOC. 6);
- procuração da ENGEVIX (DOC. 7);e - nota fiscal 123 (DOC. 9).

O processo nº 008.748/2000-9, do TCU, é relativo à prestação de contas do exercício de 1999 das Centrais Elétricas do Norte do Brasil – ELETRONORTE, dentro do qual foram auditados os serviços prestados pelo Consórcio ENGEVIX-THEMAG (ENGEVIX ENGENHARIA S/A – CNPJ 00.103.582/0001-31 e THEMAG ENGENHARIA E GERENCIAMENTO LTDA. – CNPJ 00.366.080/0001-01), dentro do Contrato DT-TUC 004/75, relativo às obras da Usina Hidrelétrica de TUCURUÍ.

O contrato de prestação de serviços apresentado pela contribuinte foi assinado em 17/07/2012 por JOSÉ ANTUNES SOBRINHO, sócio da ENGEVIX e por MARIA EURIZA ALVES DE CARVALHO, sócia da empresa GUERRA ADVOGADOS ASSOCIADOS, tendo como objeto, em suas palavras, “...consultoria jurídica, acompanhamento e execução de medidas cabíveis em face do processo de TC n. 008.748/2000-9, em curso na Primeira Turma do tribunal de Contas da União, visando o reconhecimento da prescrição da condenação de ressarcimento de valores à Eletronorte, conforme Acórdão 1.717/2010, os quais se encontram retidos...”.

A autoridade fiscal estacou as seguintes peças de interesse ao esclarecimento dos fatos: Acórdãos 1.717/2010 e 2.420/2013, do TCU, e Embargos de Declaração protocolizados em 15/04/2010, 30/11/2011 e 29/05/2012.

O item 9.4 do acórdão nº 1.717/2010 determinou à ELETRONORTE a adoção de medidas administrativas e judiciais para ressarcimento do prejuízo decorrente das vantagens que teriam sido auferidas pelo Consórcio ENGEVIX/THEMAG na subcontratação de cooperativa de trabalho para a realização de serviços de acompanhamento e fiscalização de obras de construção e montagem eletromecânica.

O referido consórcio teria recebido indevidamente da ELETRONORTE, no âmbito do Contrato DT-TUC 004/75, valores resultantes da aplicação do fator K às suas faturas, correspondentes a encargos incidentes sobre contratações submetidas ao regime CLT, mas que, de fato, o consórcio não recolheu, visto que subcontratou cooperativa de trabalho para a realização dos serviços.

O Consórcio ENGEVIX/THEMAG opôs quatro embargos de declaração, cabendo destaque para os protocolizados em 15/04/2010, assinado pelo advogado IRINEU DE OLIVEIRA FILHO (OAB/DF 5.119), e em 30/11/2011 e 29/05/2012, ambos assinados pelo advogado JOSÉ CARLOS BARRETO, OAB/RJ 16.263, cujas cópias seguem transcritas neste TVF.

Por meio do acórdão nº 2.420/2013, o TCU decidiu favoravelmente ao Consórcio ENGEVIX/THEMAG, tornando sem efeito o item 9.4 do acórdão nº 1.717/2010, o qual havia determinado à ELETRONORTE a adoção de medidas administrativas e judiciais contra o consórcio para ressarcimento do prejuízo.

Segundo o Fisco, a contribuinte informou que apresentou, no TCU, memorial, elaborado pela sociedade GUERRA ADVOGADOS ASSOCIADOS (DOC. 6), cujo conteúdo influenciou a decisão do TCU quanto ao reconhecimento da prescrição da condenação ao ressarcimento de valores à ELETRONORTE.

Porém, segundo o Fisco, o referido memorial não consta dos documentos juntados ao processo nº 008.748/2000-9, do TCU.

Conforme consta do sistema CNPJ e dos contratos sociais, a empresa GUERRA ADVOGADOS ASSOCIADOS, CNPJ 13.574.765/0001-87, foi constituída em 18/03/2011 para prestação de serviços advocatícios, com capital de R\$20.000,00, dividido entre duas sócias, ambas com poderes de administração, a saber, ERENICE ALVES GUERRA, CPF xxx.xxx.xxx-xx, detendo 90%, e MARIA EURIZA ALVES DE CARVALHO, CPF xxx.xxx.xxx-xx, detendo 10%.

A sociedade sofreu a 1ª alteração contratual em 14/06/2012, por meio da qual foi admitido o sócio ANTONIO EUDACY ALVES CARVALHO, CPF xxx.xxx.xxx-xx. A sócia MARIA EURIZA ALVES DE CARVALHO cedeu R\$1.000,00 de suas quotas, e foi aumentado o capital em R\$80.000,00, totalmente integralizado pela sócia ERENICE ALVES GUERRA, a qual passou a deter 98% e a administração isolada da empresa.

Por meio da 3ª alteração contratual, firmada em 01/06/2015, a sócia MARIA EURIZA ALVES DE CARVALHO retirou-se da sociedade, cedendo suas quotas para o

sócio ANTONIO EUDACY ALVES CARVALHO, mantendo a sócia ERENICE ALVES GUERRA a administração isolada da empresa.

Em diligência à sociedade GUERRA ADVOGADOS ASSOCIADOS, a diligenciada apresentou declaração, supostamente firmada em 21 de outubro de 2016, pelo Procurador-Geral do MPTCU (Fls. 19.112), dando conta de que ERENICE GUERRA esteve, em 2012, por diversas vezes, despachando assuntos referentes ao processo nº 008.748/2000-9, no interesse da empresa ENGEVIX.

No entendimento da autoridade fiscal, a tese da prescrição já havia sido fartamente alegada nos autos, dentro dos embargos opostos em 30/11/2011 e 29/05/2012 pelo advogado JOSÉ CARLOS BARRETO.

Além do mais, segundo a autoridade fiscal, a Corte de Contas acolheu os referidos embargos por razão diversa da exposta no referido memorial, o que a levou à conclusão de que a contribuinte não conseguiu comprovar a efetiva prestação de serviços lançados em sua escrituração contábil como despesa em 2013, bem como a sua lícitude.

Pelos mesmos motivos, o Fisco procedeu à glosa dos pagamentos efetuados à sociedade GUERRA ADVOGADOS ASSOCIADOS, em 2013, por entender que a contribuinte não conseguiu comprovar a causa dos referidos pagamentos.

#### **I.1.2 Da prestação de serviços não comprovados da Sociedade Jacoby Fernandes Advogados Associados à ENGEVIX ENGENHARIA S/A**

Segundo a autoridade fiscal, em resposta a reiteradas intimações, a contribuinte informou que os serviços do escritório JACOBY FERNANDES ADVOGADOS ASSOCIADOS consistiram na realização de parecer analítico acerca dos efeitos jurídicos do acórdão nº 2.420/2013, dentro do processo nº 008.748/2000-9 do TCU, ou seja, versam sobre o mesmo processo que envolveram os alegados serviços do escritório GUERRA ADVOGADOS ASSOCIADOS.

Informou que, para comprovar os serviços, a contribuinte limitou-se a apresentar cópias do contrato de prestação de serviços, da nota fiscal nº 3.270 e do contrato de cessão direitos da empresa REOLON & JACOBY FERNANDES ADVOGADOS ASSOCIADOS para a empresa JACOBY FERNANDES & REOLON ADVOGADOS ASSOCIADOS (DOC 3), além de cópias dos Acórdãos 1717/2010 e 2.420/2013, do TCU.

O contrato de prestação de serviços apresentado pela contribuinte foi firmado em 06/06/2013 e contém, somente, a assinatura de JOSÉ ANTUNES SOBRINHO, sócio da ENGEVIX. Os campos destinados à assinatura de JAQUES FERNANDO REOLON, indicado como diretor presidente da REOLON & JACOBY FERNANDES ADVOGADOS ASSOCIADOS, e das testemunhas, encontram-se em branco (Fls. 19.142).

O referido contrato estabelece, como objeto, a prestação de serviços de assessoria jurídica para análise dos efeitos jurídicos do acórdão nº 2.420/2013, da 1ª. Câmara do Tribunal de Contas da União, prolatado no âmbito do processo nº

008.748/2000-9, referente ao contrato DT-TUC 004/75, sob a forma de orientação aos contratantes, bem como estabelece o pagamento de honorários de êxito de 10% do valor bruto total que vier a ser recebido pela ENGEVIX da ELETRONORTE.

Informou a autoridade fiscal que os recursos sob litígio no TCU, no valor de R\$13.757.958,55, foram transferidos da ELETRONORTE para a ENGEVIX em 03/07/2013, conforme consta do item 34 da carta de 19/10/2016 da contribuinte (Fls. 17.796).

Segundo a autoridade fiscal, a contribuinte informou que seria possível os serviços jurídicos serem prestados de forma não escrita, por meio de orientações presenciais e verbais.

Informou a contribuinte, ainda, que contratou a referida empresa para prestação do serviço da “advocacia preventiva”, para o fornecimento de parecer oral ou escrito, a fim de evitar quaisquer prejuízos futuros para a empresa.

Disse a contribuinte ao Fisco que a prestação de serviços advocatícios não se concretiza, apenas, em trabalhos escritos, mas também verbais, e que seria possível afirmar que uma consultoria jurídica tem por escopo fornecer um parecer para sanar questionamentos feitos pelo cliente sobre determinado assunto, ou dar conselhos jurídicos a um cliente, ainda que verbalmente, o que teria acontecido no caso em tela.

Em resposta à diligência do Fisco ao escritório JACOBY FERNANDES ADVOGADOS ASSOCIADOS, o diligenciado apresentou carta, informando que foi contratado pela ENGEVIX, em 2013, para auxílio na liberação de valores junto à ELETRONORTE, em decorrência do Acórdão nº 2.420/2013 do TCU.

Disse que o problema era complexo, pois o item 9.4 do acórdão 1.717/2010 considerou indevidas parcelas de pagamento cobradas pela ENGEVIX. Assim, quando o acórdão nº 2.420/2013 anulou o entendimento anterior, não foi imposta obrigação de pagamento. Nesse cenário, houve fundadas dúvidas dos diretores da ELETRONORTE para liberar os referidos valores, porque, em termos de lógica jurídica, a suspensão da ordem de não pagar não seria equivalente à ordem para pagar, além disso, poderia haver ações judiciais trabalhistas, ou até mesmo do Ministério Público, questionando os atos de pagamento dos referidos valores à ENGEVIX e a seu consórcio.

Disse que recebeu o material e procedeu a estudos, e, na seqüência, realizou despachos com dirigentes da ELETRONORTE, convencendo-os da legalidade da liberação dos valores para a ENGEVIX e assegurando-os de que não seriam admoestados por ações judiciais.

Informou o diligenciado que as audiências ocorreram na sede da empresa, em quatro reuniões com duração superior a uma hora cada.

No tocante aos documentos comprobatórios, informou o diligenciado que não localizou o contrato firmado com a ENGEVIX, mas que reconhecia a sua existência,

e anexou cópia da nota fiscal nº 3.270 e cópia de memorial, ofertado aos dirigentes da ELETRONORTE, tendo alertado que vários argumentos, no exercício da advocacia, decorrem de exposições orais e não obrigatoriamente constam de papéis (Fls. 18.622 e ss).

O memorial que teria sido ofertado aos dirigentes da ELETRONORTE, cuja cópia já foi anexada no presente termo, é uma carta com timbre da AJ & JACOBY FERNANDES, assinada em 05/06/2013 pelos sócios JAQUES FERNANDO REOLON e JORGE ULISSES JACOBY FERNANDES, representando a ENGEVIX, endereçada ao presidente da ELETRONORTE e seus dirigentes, sem qualquer protocolização ou comprovação de sua entrega, na qual a ENGEVIX estaria expondo as razões que demonstrariam a legalidade dos pagamentos realizados no âmbito do contrato DT-TUC 004/75.

Observou a autoridade fiscal que o escritório JACOBY FERNANDES ADVOGADOS ASSOCIADOS e seus sócios já haviam defendido os interesses da ELETRONORTE nos autos do processo do TCU.

Anexou aos presentes autos a petição protocolada em 23/02/2010 pela ELETRONORTE, assinada por JORGE ULISSES JACOBY FERNANDES, por meio da qual é encaminhado parecer, e a petição protocolada pela ELETRONORTE em 13/04/2010, assinada por JORGE ULISSES JACOBY FERNANDES, por meio da qual pede certidão de pleno teor para atestar uma sustentação oral.

O Fisco questionou o fato de que a carta, defendendo os interesses da ENGEVIX, tenha sido assinada em 05/06/2013, uma vez que o contrato de prestação de serviços com a ENGEVIX foi firmado em 06/06/2013.

Questionou a autoridade fiscal também o fato de que não há qualquer comprovação da entrega ou protocolização dessa carta memorial junto à ELETRONORTE.

Questionou, ainda, o fato de, após anos de longa batalha nos autos, a ELETRONORTE e seus dirigentes não dirimirem suas dúvidas pelas vias processuais, por meio de embargos de declaração ou outra via cabível, para esclarecimento dos efeitos da decisão.

Por fim, questionou a autoridade fiscal o fato de a ELETRONORTE e seus dirigentes, diante de uma dúvida jurídica dita complexa, terem se conformado com meras explicações da ENGEVIX, Empresa que seria justamente a beneficiada com a liberação dos recursos.

Observou, ainda, o Fisco que o escritório JACOBY FERNANDES ADVOGADOS ASSOCIADOS e seus sócios, os quais já haviam atuado no processo como defensores da ELETRONORTE, informaram que o caso sob tela era complexo, por ter implicações jurídicas contra os dirigentes da ELETRONORTE, com eventual responsabilização por encargos trabalhistas.

No entanto, apesar da alegada complexidade e das consequências que isso traria contra a ELETRONORTE e seus dirigentes, os advogados da Empresa não levaram o questionamento ao TCU, uma vez que não há qualquer petição no processo de autos nº 008.748/2000-9, solicitando esclarecimentos sobre o teor e efeitos da decisão do acórdão nº 2.420/2013.

Concluiu a autoridade fiscal que a contribuinte não conseguiu comprovar a efetiva prestação de serviços, lançados em sua escrituração contábil como despesa em 2013, bem como a sua licitude.

Pelos mesmos motivos, o Fisco procedeu à glosa dos pagamentos efetuados à sociedade JACOBY FERNANDES ADVOGADOS ASSOCIADOS, em 2013, por entender que a contribuinte não conseguiu comprovar a causa dos referidos pagamentos.

### **I.2 DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA**

Segundo a autoridade fiscal, em decorrência dos fatos descritos nos itens 3 a 5 do TVF e sintetizadas neste relatório, sobre os pagamentos às sociedades GUERRA ADVOGADOS ASSOCIADOS e JACOBY FERNANDES ADVOGADOS ASSOCIADOS em 2013 e sobre as correspondentes despesas incorridas, a contribuinte incorreu na conduta dolosa de sonegação e fraude a que se referem os artigos 72 e 73, ambos da Lei nº 4.502, de 1964, respectivamente fraude e conluio. Razão pela qual aplicou a qualificação à multa de ofício prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, em relação ao IRRF, IRPJ e CSLL.

### **I.3 Das exigências de multa isolada por ausência de recolhimento estimativas de IRPJ e de CSLL**

Em razão da glosa de despesas na apuração ex officio do IRPJ e da CSLL nas autuações do presente processo (2013) e nos autos de infração controlados no processo administrativo fiscal de autos nº 13896-723.568/2015-00 (2011 e 2013), a autoridade fiscal apurou ausência de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL nos referidos períodos.

Procedeu a autoridade fiscal, então, com fundamento no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, ao lançamento das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL (Fls. 19.170 a 19.174).

### **I.4 DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA**

Em relação às multas isoladas de IRPJ e CSLL, decorrentes da recomposição das bases de cálculo das estimativas mensais, em decorrência das despesas e exclusões irregulares glosadas em 2011 e 2013 nas autuações do processo de autos nº 13896-723.568/2015-00, pelos fundamentos descritos no respectivo TVF, a autoridade fiscal responsabilizou solidariamente os sócios CRISTIANO KOK, CPF xxx.xxx.xxx-xx, GERSON DE MELLO ALMADA, CPF xxx.xxx.xxx-xx, e JOSE ANTUNES SOBRINHO, CPF xxx.xxx.xxx-xx, com base no inciso III do art. 135 do CTN.

Em relação aos presentes autos (2013), a autoridade fiscal também responsabilizou solidariamente os sócios CRISTIANO KOK, CPF 197.438.828-04, GERSON DE MELLO ALMADA, CPF 673.907.068-72, e JOSE ANTUNES SOBRINHO, CPF 157.512.289-87, com base no inciso III do art. 135 do CTN, pelo crédito tributário destes autos.

Entendeu o Fisco que os referidos sócios tinham conhecimento do processo da ELETRONORTE no TCU, bem como tinham conhecimento de que estavam contratando serviços advocatícios das sociedades GUERRA ADVOGADOS ASSOCIADOS e JACOBY FERNANDES ADVOGADOS ASSOCIADOS, para atuar no processo da ELETRONORTE no TCU, e de que nenhum dos respectivos patronos interveio com alguma peça processual nos respectivos autos.

5. Inconformados, os sujeitos passivos ENGEVIX, CRISTIANO KOK, GERSON DE MELLO ALMADA e JOSÉ ANTUNES SOBRINHO apresentaram as suas respectivas impugnações, as quais foram parcialmente acolhidas pela DRJ, por meio de acórdão (fls. 19.435/19.477) ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO. REVISÃO. NULIDADE. HIPÓTESE.

Não há que se tratar como hipótese de revisão de lançamento, nova exigência tributária decorrente da mesma escrituração contábil a qual lastreou outros créditos tributários em outro processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI. PROVA.

Existindo prova cabal de que os administradores do contribuinte pessoa jurídica agiram com infração de lei, exsurge a responsabilidade tributária solidária prevista no art. 135, inciso III, do CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É requisito essencial para a sua dedução a comprovação da efetiva prestação do serviço, com documentação hábil e idônea.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

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

**MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. 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.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 2013

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

Sujeita-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.

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

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

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

O ajuste do valor bruto sobre o qual recairá o IRRF ocorre por expressa determinação legal.

**IRRF. NATUREZA JURÍDICA. TRIBUTO.**

O IRRF é tributo, cobrado do substituto tributário por Lei, conforme previsto no parágrafo único do art. 45 do CTN.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

6. Em síntese, a DRJ cancelou parte do crédito tributário e da responsabilização das pessoas físicas, para: (i) afastar a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais nos valores de R\$ 629.169,58 (IRPJ) e R\$ 229.021,05 (CSLL), em razão da decadência; e (ii) afastar parcialmente a responsabilidade das pessoas físicas, para a sua exclusão com relação à multa isolada decorrente da glosa de exclusão de despesas com inovação tecnológica no ano-calendário

de 2013, tendo em vista o decidido no PAF nº 13896.723568/2015-00. Diante do cancelamento parcial, houve interposição de Recurso de Ofício, com fundamento no art. 34 do Decreto nº 70.235/72.

7. O contribuinte e os responsáveis interpuseram Recursos Voluntários (fls. 19.552/19.596, 19.521/19.549, 19.599/19.607 e 19.610/19.632), alegando em síntese o seguinte: preliminarmente, teria sido utilizada prova ilícita; teriam sido lavrados Autos de Infração relativos ao mesmo período cobrando os mesmos tributos, violando a “imutabilidade dos lançamentos”; havia “abuso do direito” de lançar, pois reconhecida a licitude da prática pela própria Fiscalização; os beneficiários e a causa teriam sido confirmados durante a ação fiscal, sendo ilegítima a exigência de IRRF; a recomposição da base de incidência do IRRF seria indevida; não há que se falar em qualificação da multa de ofício; a exigência da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais é ilegal, pois não pode ser cumulada com a multa de ofício; não estariam presentes os pressupostos para aplicação da responsabilidade tributária com base no art. 135, III, do CTN.

8. É o relatório.

#### VOTO VENCIDO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

9. Conforme conclusão da DRJ, houve cancelamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de junho/2011 e julho/2011, nos valores totais de R\$ 629.169,58 (IRPJ) e R\$ 229.021,05 (CSLL). Além disso, foi excluída parcialmente a responsabilidade dos responsáveis, tão somente com relação a parte da multa isolada remanescente, decorrente de glosa de despesas com inovação tecnológica discutidas no PAF nº 13896.723568/2015-00.

10. Portanto, o deferimento das defesas apresentadas se deu exclusivamente com relação às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais. Consultando os Autos de Infração (fls. 19.179/19.225), verifico que tais penalidades foram aplicadas no montante de R\$ 7.833.338,59 (IRPJ) e R\$ 3.018.639,75 (CSLL), totalizando o montante de R\$ 10.851.978,34. Portanto, ainda que a DRJ tivesse cancelado integralmente as penalidades – o que não foi feito –, o montante seria inferior ao valor de alçada de R\$ 15.000.000,00, definido pela Portaria MF nº 2/2023.

11. Diante disso, não conheço do Recurso de Ofício.

12. Os Recursos Voluntário foram interpostos (i) em 10/04/2018, pelo responsável GERSON DE MELLO ALMADA (fls. 19.549); (ii) em 16/04/2018, pela contribuinte ENGEVIX (fls. 19.551) e pelos responsáveis JOSÉ ANTUNES SOBRINHO (fls. 19.597) e CRISTIANO KOK (fls. 19.608), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados das suas intimações (fls. 19.505, 19.501, 19.504, 19.643), por procuradores habilitados. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço dos Recursos Voluntários.

13. Preliminarmente, os Recorrentes alegam que a prova utilizada pela RFB para fundamentar a exigência seria ilícita, pois não poderia ter considerado “[...] reportagem tirada da Revista Época, porquanto fundada em irresponsável e criminosa divulgação de pseudo-fatos”, não podendo também emprestar tratativas de acordo de colaboração não homologado em processo penal. Afirma que a DRJ não teria analisado a questão.

14. Consultando o acórdão recorrido, porém, fica evidente que a DRJ efetivamente apreciou a discussão, entendendo que a Autoridade Fiscal não se baseou nos elementos mencionados pelos Recorrentes, mas sim na ausência de documentos idôneos para suportar as despesas contabilizadas:

A partir do julgamento deste item, também concluo que a autoridade fiscal baseou-se na ausência de documentos idôneos, os quais dessem sustentação à exclusão de despesas na apuração do IRPJ e da CSLL e à falta de recolhimento do IRRF, e não em provas ilícitas, como quis fazer crer a impugnante.

15. De fato, o procedimento fiscal girou em torno da ausência de comprovação das despesas, sendo esse o fundamento empregado no Termo de Verificação Fiscal (p. 91):

O fiscalizado não logrou apresentar documentos hábeis para comprovar a efetiva prestação e a licitude dos serviços das empresas GUERRA ADVOGADOS ASSOCIADOS e JACOBY FERNANDES ADVOGADOS ASSOCIADOS, ensejando a glosa das despesas relacionadas na tabela da sequência, na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL, em procedimento efetuado nos Autos de Infração de IRPJ e CSLL formalizados no processo administrativo 13896.721177/2017-12.

16. Portanto, não há que se falar na lavratura de exigência com base em prova ilícita, devendo ser rejeitada a alegação.

17. No mérito, os Recorrentes alegam que a exigência violaria o “princípio da imutabilidade do lançamento”, pois a Fiscalização já havia lavrado autos de infração de IRPJ, CSLL e IRRF para os anos-calendário de 2011 e 2013 (PAF nº 13896.723568/2015-00), períodos abrangidos também por esta exigência. Afirmam que haveria “[...] modificação do critério jurídico adotado nos lançamentos anteriores”, inexistindo hipótese de revisão de lançamento aplicável no caso.

18. Ocorre que a revisão prevista no art. 149 do CTN diz respeito ao *mesmo lançamento*, não se aplicando na hipótese de existência de outro ato administrativo, com fundamentos fáticos e jurídicos distintos. Não há qualquer nulidade na circunstância de a Autoridade Fiscal reexaminar o mesmo período objeto de autuação anterior, enquanto não transcorrido o prazo decadencial, conforme precedente desta Turma Ordinária:

REEXAME PERÍODO FISCALIZADO E REVISÃO DE LANÇAMENTO. PROCEDIMENTOS DISTINTOS. O REEXAME de período já fiscalizado, na circunstância em que cuida tão somente de complementação de constituição de crédito tributário em relação a matérias diversas das alcançadas pelo procedimento fiscal anterior, não se confunde com REVISÃO DE LANÇAMENTO, não se submetendo, assim, às

disposições do art. 149 do CTN. (Acórdão nº 1301-006.557, Rel. Cons. Rafael Taranto Malheiros, Sessão de 19/09/2023)

19. Assim, acertou a DRJ ao entender o que segue:

Equivocou-se a impugnante, pois o presente lançamento não se trata de revisão de lançamento anterior, mas, resulta de continuidade da mesma ação fiscal do Processo Administrativo nº 13896.723568/2015-00. Os presentes autos apuram a multa exigida isoladamente por insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL, nos anos-calendário de 2011 e 2013, em decorrência da glosa de despesas naquelas.

Do mesmo modo, não procede a alegação de que a autoridade fiscal, por ter examinado a escrituração contábil por ocasião daqueles autos, não poderia revê-los.

Ora, como dito, trata-se de reexame da mesma escrituração contábil para exigência de outro crédito tributário, qual seja, a multa por insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL, em 2011 e 2013, sujeita, apenas, ao prazo do art. 173, inciso I, do CTN.

Razão pela qual rejeito a arguição de nulidade da presente impugnação.

20. Portanto, rejeito a alegação.

21. Em seguida, os Recorrentes alegam “abuso de direito” pela Autoridade Fiscal na realização da glosa das despesas. Afirmam que houve esclarecimento, em Impugnação, de que o escritório Guerra Advogados teria sido “[...] contratado devido ao conhecido bom trânsito daquele escritório junto ao TCU”, não havendo ilicitude neste fato, pois ausente qualquer comprovação de prática ilícita. Afirmam que existiria prova da contratação e pagamento. Defendem que, no caso do escritório Jacoby Fernandes, existiria parecer e “[...] envolvimento do escritório com a matéria objeto da contratação”.

22. Neste ponto, vale destacar que a comprovação da despesa deve ser feita por meio de documentos hábeis (art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77), os quais devem demonstrar a efetiva prestação dos serviços que ensejaram os pagamentos. Segundo RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA,<sup>1</sup> “a lei exige que as despesas sejam registradas em escrita com forma contábil, devendo ser devidamente identificadas através de requisitos formais e de requisitos extrínsecos”. O mesmo autor destaca ainda que o lançamento contábil deve ter lastro em documento que identifique “as partes, a natureza da despesa, a quantidade de bens ou utilidades e as respectivas identificações, o valor respectivo, e outros elementos essenciais a evidenciar a vinculação do gasto com as atividades ou a fonte produtora da pessoa jurídica que nela tenha incorrido”. Ou seja, o fundamental é que a despesa esteja comprovada por meio de documento que permita identificar com precisão a sua origem, o destinatário dos recursos, o valor respectivo e, no caso de serviço, a

<sup>1</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda (2020). - São Paulo: IBDT, 2020, p. 893-896.

*utilidade fornecida*, viabilizando a confrontação com a escrituração contábil e a verificação dos seus efeitos fiscais.

23. Sobre as despesas com a Guerra Advogados Associados, a DRJ bem destacou que não houve a comprovação da efetiva prestação de serviços:

Não podemos perder de vista que a autoridade fiscal intimou e reintimou tanto a ENGEVIX quanto o escritório Guerra Advogados Associados a comprovar a efetiva prestação de serviços, contudo, nem a Impugnante, muito menos o escritório diligenciado conseguiram provar a prestação dos serviços, conforme já relatado.

Não há sequer um único documento anexo aos autos do processo do TCU de origem do escritório Guerra Advogados Associados. A cópia do memorial assinada pela sócia do referido escritório (Fls. 19.097 a 19.100), e dirigida a um Ministro do TCU, e que não consta dos referidos autos não contém a data da sua elaboração.

E mais. A suposta declaração de terceiro sobre visitas a este da sócia do referido escritório sem nenhuma peça processual anexada àqueles autos não constitui documento idôneo para considerar os valores excluídos na apuração do IRPJ como despesas a que se refere o art. 299 do RIR, de 1999.

Por sua vez, a nota fiscal apresentada (Fls. 19.102) não produz efeitos tributários, pois quem a emitiu não conseguiu comprovar a efetiva prestação dos serviços, conforme dispõe o art. 217, parágrafo único, do RIR, de 1999, verbis: [...]

Portanto, agiu acertadamente a autoridade fiscal ao glosar os valores excluídos pela impugnante na apuração do IRPJ, nos termos do disposto no art. 249, inciso I, do RIR, de 1999.

24. Os Recorrentes, em suas razões, limitam-se a apontar a legitimidade da contratação do escritório para a realização de *lobby* junto ao TCU, sem comprovar materialmente a efetiva prestação do serviço. Assim, entendo que a análise da DRJ deve ser mantida, com a rejeição das alegações.

25. Sobre os serviços que teriam sido prestados por Jacoby Fernandes Advogados Associados, os Recorrentes defendem o prestígio do sócio titular e a efetiva elaboração de parecer sobre a matéria objeto da contratação. Porém, a DRJ bem destacou que não houve a demonstração de *entrega* de qualquer documento ou a sua atuação *concreta*:

Não podemos perder de vista que a autoridade fiscal intimou e reintimou tanto a ENGEVIX quanto o escritório Jacoby Fernandes Advogados Associados a comprovar a efetiva prestação de serviços, contudo, nem a impugnante, muito menos o escritório diligenciado conseguiram provar a prestação dos serviços, conforme já relatado.

Conforme já relatado, a autoridade fiscal enumerou quais tipos de documentos deveria a impugnante apresentar, os quais, mais uma vez, transcreve-se:

(...)

*Cabe observar que os esclarecimentos devem ser minuciosamente detalhados, não ficando limitados à simples e genérica descrição eventualmente contida no corpo das notas fiscais ou dos contratos. Assim, a título de exemplo, caso se trate de serviços de advocacia, devem ser informados os serviços prestados, os processos administrativos ou judiciais envolvidos, os profissionais utilizados, o número de horas gastas, as petições e demais documentos elaborados no curso dos trabalhos, os resultados obtidos nas ações, como foi feita a medição dos valores devidos, como foi calculado o valor devido, bem como os demais elementos que evidenciem a efetiva realização dos serviços.*

(...)

*1.f. Cópia digitalizada dos processos administrativos ou judiciais envolvidos, bem como das petições, ações, iniciais, despachos, relatórios, pareceres, demonstrativos, análises, estudos técnicos, memoriais, planilhas, atas de reunião, publicações, e-mails, correspondências, comprovantes de despesas com transporte, hospedagem e alimentação, e dos demais documentos gerados no curso dos trabalhos, de modo a evidenciar a efetiva prestação dos serviços. Cabe observar que a apresentação isolada de notas fiscais, contratos e comprovantes de pagamento não é suficiente para comprovar a efetiva prestação dos serviços.*

(...)

Não há sequer um único documento anexo aos autos do processo do TCU de origem do escritório Jacoby Fernandes Advogados Associados.

Não há qualquer comprovação de entrega do memorial dirigido aos dirigentes da ELETRONORTE (Fls. 19.156 a 19.159), no qual a ENGEVIX estaria expondo as razões que demonstrariam a legalidade dos pagamentos realizados no âmbito do contrato DT-TUC 004/75.

Limitou-se a impugnante a argumentar que contratou a referida empresa para prestação do serviço da “advocacia preventiva”, para o fornecimento de parecer oral ou escrito e, dessa forma, restaria fundamentada a exclusão dos valores a título de despesa na apuração do IRPJ.

Por sua vez, a nota fiscal apresentada (Fls. 19.102) não produz efeitos tributários, pois quem a emitiu não conseguiu comprovar a efetiva prestação dos serviços, conforme dispõe o art. 217, parágrafo único, do RIR, de 1999, verbis: [...]

Portanto, agiu acertadamente a autoridade fiscal ao glosar os valores excluídos pela impugnante na apuração do IRPJ, nos termos do disposto no art. 249, inciso I, do RIR, de 1999.

26. Em suas razões, os Recorrentes reiteram os pontos já alegados em defesa, os quais foram bem rechaçados pela DRJ por meio da fundamentação mencionada, sem acrescentar

elemento relevante apto a infirmar a conclusão adotada. Assim, entendo que é o caso de rejeição da alegação.

27. Com relação ao IRRF, os Recorrentes alegam que não seria o caso de exigência, pois identificado o beneficiário e demonstrada a causa das operações. Ainda, afirmam que a exigência não poderia se dar de forma concomitante ao IRPJ por glosa de despesas e que seria impossível a recomposição da base de incidência do IRRF, devendo se limitar aos contratos.

28. Sobre a exigência do IRRF, o art. 674 do RIR/99 prescreve o seguinte:

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).

29. Como mencionado anteriormente, não houve a comprovação da prestação dos serviços, razão pela qual também não ficou demonstrada a causa dos pagamentos realizados, sendo cabível a exigência.

30. Também não há que se falar em *bis in idem* na exigência cumulativa com o IRPJ e a CSLL sobre a glosa das despesas, vez que os fundamentos da incidência de cada tributo são distintos, conforme precedente da 1ª Turma da CSRF do Carf:

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS E/OU SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU SUA CAUSA. CONCOMITÂNCIA COM PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS A PARTIR DE PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS. Procedente o lançamento que exige imposto de renda na fonte na situação em que o contribuinte, devidamente intimado, não logrou identificar os beneficiários de pagamentos e, cumulativamente, comprovar a operação correspondente e/ou sua causa. Não há qualquer incompatibilidade intrínseca entre a tributação do lucro e do faturamento, em face da presunção de omissão de receitas por falta de escrituração dos pagamentos, e o lançamento de IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa. As bases jurídicas para tais incidências são completamente distintas. (Acórdão nº 9101-007.023, Rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, Sessão de 06/06/2024)

31. O reajustamento da base de cálculo questionado pela Recorrente, por sua vez, encontra expressa previsão no art. 674, § 3º, do RIR/99 acima transcrito, editado com base legal no art. 61, § 3º, da Lei nº 8.981/95, não havendo qualquer irregularidade na sua realização.

32. Em seguida, os Recorrentes questionam a qualificação da multa de ofício, defendendo a inexistência de conduta dolosa, sem o objetivo de sonegação, limitando-se a pagar honorários advocatícios.

33. Com efeito, a caracterização da sonegação, para fins de aplicação do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1995, depende da comprovação da ocorrência de *atos adicionais* à infração tributária, praticados dolosamente com o fim de ocultar o conhecimento da sua ocorrência. A falta de comprovação das despesas, neste caso, constitui a própria infração fiscal, sendo imprescindível a demonstração, por parte da Fiscalização, de que o sujeito passivo foi além da falta de recolhimento dos tributos, agindo também para esconder o fato gerador do conhecimento da autoridade fiscal. Nesse sentido:

IRRF. PAGAMENTO PARA BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a infração, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a infração. A emissão de notas fiscais inidôneas e a interposição de terceiros para iludir a realização de pagamentos, além dos atos que materializam a infração (omissão), é ato que exterioriza e evidencia o dolo do contribuinte, dando ensejo à qualificação da multa de ofício, mesmo no caso de presunção legal de omissão. (Acórdão nº 1201-005.640, Rel. Cons. Gisele Barra Bossa, Red. Desig. Cons. Neudson Cavalcante Albuquerque, Sessão de 17/11/2022)

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO. A omissão de receitas dá ensejo à qualificação da multa de ofício quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão do Fisco, praticando atos preparatórios para a omissão, como uma simulação, praticando atos contemporâneos à omissão, como o subfaturamento, ou praticando atos posteriores à infração, como a ocultação de documentos ou registros contábeis. (Acórdão nº 1201-002.724, Rel. Cons. Neudson Cavalcante Albuquerque, Sessão de 20/02/2019)

34. Neste caso, entendo que a Fiscalização não se desincumbiu do ônus probatório quanto aos mencionados atos adicionais, limitando-se a apontar circunstâncias já abrangidas pela própria infração, vinculadas à contabilização de despesas sem comprovação. Veja-se a fundamentação da multa de ofício qualificada (p. 99 do TVF):

Esta fiscalização procedeu à qualificação do percentual da multa de ofício aplicável aos tributos apurados em decorrência das infrações descritas nos itens 3 a 5 do presente termo, relativas a despesas e pagamentos para as empresas GUERRA ADVOGADOS ASSOCIADOS e JACOBY FERNANDES ADVOGADOS ASSOCIADOS, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, com a redação dada

pelo art. 14, da Lei 11.488/07, posto que constatada a ocorrência de sonegação e fraude, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64, conforme textos legais transcritos na sequência, contendo grifos desta fiscalização. [...]

A sonegação é constatada na dedução, na apuração do IRPJ e pela CSLL, de despesas cujas operações e licitude não foram comprovadas, reduzindo de forma ilegal o resultado tributável. Do mesmo modo, a fraude é constatada na realização de pagamentos relativos a operações, cuja efetividade e licitude não foram comprovadas.

35. Veja-se que a Fiscalização se limitou a apontar pressupostos de fato que compõem as próprias infrações que levaram à autuação fiscal – dedução ilegítima e pagamentos sem comprovação de efetividade e licitude –, sem demonstrar a efetiva ocorrência de *ato adicional* apto a indicar a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio. Deste modo, entendo que a qualificação da multa deve ser cancelada, com a aplicação da multa de ofício no seu patamar ordinário de 75%.

36. Os Recorrentes também questionam a concomitância de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e da multa de ofício, defendendo o cancelamento da primeira.

37. Consultando o TVF (p. 95/96), verifico que parte da multa isolada por estimativas mensais não recolhidas diz respeito aos mesmos fatos que ensejaram as exigências – pagamentos feitos aos dois escritórios de advocacia citados. As demais penalidades isoladas decorrem de autuação lavrada no PAF nº 13896.723568/2015-00, decidida por esta Turma Ordinária no Acórdão nº 1301-002.618, na qual também houve a exigência de multa de ofício sobre as glosas realizadas. Assim, está demonstrada a efetiva aplicação cumulativa das penalidades.

38. De fato, entendo indevida a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas cumulada com a multa de ofício, por conta da aplicação da 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."*

39. Vale destacar que não ignoro a existência de manifestações, neste Carf, no sentido de que tal enunciado não seria aplicável após a alteração feita pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. No entanto, entendo que o racional da súmula permanece aplicável, pois não se trata de penalidades para condutas distintas. Nesse sentido há precedentes desta C. Turma Ordinária:

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE. Não é cabível a multa isolada de forma cumulativa com a multa de ofício sobre as faltas de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, de forma cumulativa, com a multa de ofício. (Acórdão nº 1301-003.347, Rel. Cons. Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Sessão de 18/09/2018)

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 105. ALCANCE. A

Súmula CARF 105, que anuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no artigo 44, §1º, IV, da Lei 9.430/96, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL, apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. Em que pese o entendimento sumulado ter sido construído antes da alteração promovida pela MP 351/2007, sua aplicação deve alcançar os casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão nº 1301-005.681, Rel. Cons. Lucas Esteves Borges, Sessão de 15/09/2021 – decisão com base no art. 19-E da Lei nº 10.522/02)

40. Além disso, a Segunda Turma do E. STJ tem se manifestado no mesmo sentido, vedando a exigência cumulativa das referidas multas, inclusive após a edição da Lei nº 11.488/07:

[...] 5. A Segunda Turma do STJ, em julgados mais recentes, continua a aplicar o entendimento de que a vedação à cumulação das multas "isolada" e "de ofício" persiste, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007. Nesse sentido: AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 25.11.20. (Aglnt no AREsp n. 1.878.192/SC, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 28/3/2022, DJe de 12/4/2022)

41. Destaco, por fim, que a matéria vem sendo decidida desta forma pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Carf, por maioria:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO POR FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. (Acórdão nº 9101-007.277, Rel. Cons. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Sessão de 21/01/2025)

42. Assim, entendo que é o caso de acolher as alegações, para cancelar as multas isoladas pela falta de recolhimento das estimativas mensais.

43. Por fim, os Recorrentes defendem que a responsabilização com fundamento no art. 135, III, do CTN seria indevida, pois não teria sido provado “[...] elemento concreto da existência de ação fraudulenta” que teria gerado as infrações tributárias.

44. Com efeito, a responsabilização de sócios e administradores pelo crédito tributário está prevista no art. 135, III, do CTN, dependendo da comprovação da prática de atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Para aplicação do referido dispositivo, não basta a indicação da circunstância que levou à falta de recolhimento do tributo e à constatação da infração. É necessária a comprovação de ato específicos dos administradores que comprovem os ilícitos praticados. Nesse sentido, o E. STJ firmou a seguinte tese vinculante no REsp 1.101.728/SP (Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 11/03/2009):

A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

45. De igual forma, a Súmula nº 430 do STJ prescreve que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Assim, para a aplicação do art. 135, III, do CTN é fundamental avaliar se há prova dos atos ilícitos que transbordem a falta de recolhimento do tributo, conforme já entendeu esta Turma:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE INDICAÇÃO OBJETIVA DAS IRREGULARIDADES PRATICADAS A interpretação sistemática do CTN faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art. 135 do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais. A Autoridade Fiscal deve indicar de forma objetiva as irregularidades supostamente praticadas, comprovar os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto e demonstrar o nexo causal entre as irregularidades e a obrigação tributária delas decorrente. (Acórdão nº 1301-006.253, Rel. Cons. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Sessão de 13/12/2022)

46. Como mencionado na análise da qualificação da multa de ofício, entendo que a Fiscalização não demonstrou a prática de atos dolosos além daqueles que caracterizaram a infração, relativa à falta de comprovação dos serviços e glosa das despesas correspondentes. Veja-se a fundamentação adotada (p. 99/100 do TVF):

8. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA Restou evidenciada a prática de infração à lei, na forma de sonegação e fraude, nas irregularidades descritas nos itens 3 a 5 do presente termo, relativas a despesas e pagamentos para as empresas GUERRA ADVOGADOS ASSOCIADOS e JACOBY FERNANDES ADVOGADOS ASSOCIADOS, motivo pelo qual esta fiscalização responsabilizará, pelos correspondentes créditos tributários lançados, de forma solidária com o CONTRIBUINTE, os SUJEITOS PASSIVOS – RESPONSÁVEIS identificados nos quadros 03, 04 e 05 do presente termo, a saber, os sócios administradores da empresa à época dos fatos geradores, CRISTIANO KOK, CPF xxx.xxx.xxx-xx, GERSON DE MELLO ALMADA, CPF xxx.xxx.xxx-xx, e JOSE ANTUNES SOBRINHO, CPF xxx.xxx.xxx-xx.

A responsabilidade dos citados é evidenciada pela sua condição de sócios administradores da empresa, pela assinatura de JOSÉ ANTUNES SOBRINHO nos contratos de prestação de serviços firmados com as empresas GUERRA ADVOGADOS ASSOCIADOS e JACOBY FERNANDES ADVOGADOS ASSOCIADOS, e pelas assinaturas de CRISTIANO KOK e GERSON DE MELLO ALMADA na procuração da ENGEVIX estabelecendo poderes para os advogados da empresa GUERRA ADVOGADOS ASSOCIADOS, evidenciando que todos tinham conhecimento do

processo da ELETRONORTE no TCU, bem como tinham conhecimento de que estavam contratando serviços advocatícios prestados fora do âmbito do processo, prestados por pessoas com poder para exercer tráfico de influência. Nesse sentido cabe recordar a notícia veiculada na imprensa, dando conta de que JOSÉ ANTUNES SOBRINHO afirmou, em sua proposta de delação, que a ausência de documentos jurídicos demonstrava o tráfico de influência de ERENICE GUERRA, posto que não houve nenhuma petição assinada pela mesma, demonstrando que o problema foi resolvido internamente, sem usar os caminhos do processo.

No tocante aos créditos tributários detalhados no item 6 do presente termo, relativos a multas isoladas de IRPJ e CSLL, decorrentes da recomposição das bases de cálculo das estimativas mensais, em decorrência das despesas e exclusões irregulares glosadas nas autuações dos processos 13896-723.568/2015-00 e 13896.721177/2017-12, nas quais restou evidenciada a prática de infração à lei, esta fiscalização também responsabilizará, pelos correspondentes créditos tributários lançados, de forma solidária com o CONTRIBUINTE, os SUJEITOS PASSIVOS – RESPONSÁVEIS identificados nos quadros 03, 04 e 05 do presente termo, a saber, os sócios administradores da empresa à época dos fatos geradores, CRISTIANO KOK, CPF xxx.xxx.xxx-xx, GERSON DE MELLO ALMADA, CPF xxx.xxx.xxx-xx, e JOSE ANTUNES SOBRINHO, CPF xxx.xxx.xxx-xx.

Conforme relatado no item 13 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, restou evidenciada a prática de infração à lei, na forma de sonegação, fraude e conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, nas irregularidades constatadas nas despesas e exclusões glosadas nas autuações do processo 13896-723.568/2015-00, relativas a despesas com as empresas JAMP, JD, ENTRELINHAS, COSTA GLOBAL, SOTERRA, TREVO S, SELTON, AP ENERGY, EMPMAR, FLEXSYSTEM, CIGMA, LINK PROJETOS, ARATEC, com as empresas JAMP e RIGIDEZ no CONSORCIO URC, com as empresas LFSN, M.O. CONSULTORIA e EPGN no CONSORCIO RNEST, e relativas a exclusões de benefícios fiscais com dispêndios com inovação tecnológica.

A responsabilidade dos mencionados sócios administradores é atribuída com base no Inciso III do art. 135 do CTN, a seguir transcrito, posto que os mesmos praticaram atos com infração à lei.

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:

(...)

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

Os sócios administradores CRISTIANO KOK, CPF xxx.xxx.xxx-xx, GERSON DE MELLO ALMADA, CPF xxx.xxx.xxx-xx, e JOSE ANTUNES SOBRINHO, CPF xxx.xxx.xxx-xx, serão cientificados pessoalmente dos créditos tributários ora lançados e de sua

sujeição passiva solidária, com abertura de prazo para que, se assim o desejarem, apresentem impugnação contra o feito, na forma do art. 3º da Portaria RFB 2.284/10.

47. Inicialmente, destaque-se que a conduta dos ditos responsáveis de contratar serviços advocatícios que não foram efetivamente comprovados já compõem as infrações que levaram à exigência tributária. Vale destacar que a falta de comprovação dos serviços não leva, automaticamente, à conclusão da falsidade ideológica das notas fiscais e demais documentos, uma vez que a ausência de prova do fato é diferente da prova de sua falsidade. Por isso, entendo que, no caso das despesas glosadas nestes autos com os dois escritórios de advocacia, apesar da ausência de prova cabal e efetiva dos serviços, não há elementos para se concluir pela falsidade. Deste modo, entendo que, ao menos quanto a essas glosas e as estimativas mensais correspondentes, deve ser excluída a responsabilidade tributária.

48. É necessário diferenciar tais exigências das estimativas mensais decorrentes das glosas feitas no PAF nº 13896.723568/2015-00. Ao julgar referido processo (Acórdão nº 1301-002.618), esta Turma Ordinária concluiu que os próprios “[...] recorrentes confessaram que não houve comprovação de serviços da forma e nos valores constantes dos contratos e das notas fiscais”, havendo conclusão pela falsidade das declarações. Assim, por decorrência, deve ser mantida a responsabilidade tributária relativa às estimativas mensais decorrentes das glosas feitas naqueles autos.

49. Diante do exposto, não conheço do Recurso de Ofício.

50. Ainda, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar e, no mérito, dou-lhe provimento parcial, para (i) cancelar a qualificação da multa de ofício, (ii) cancelar as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais, em razão da impossibilidade de sua cumulação com a multa de ofício; (iii) excluir a responsabilidade tributária com relação às exigências de IRPJ, CSLL e IRRF relativas às glosas das despesas com a Guerra Advogados Associados e Jacoby Fernandes Advogados Associados, bem como com relação às multas decorrentes por ausência de recolhimento de estimativas mensais.

*Assinado Digitalmente*

**Eduardo Monteiro Cardoso**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, redator designado

Entendeu o i. Relator, com base em precedente deste CARF e do STJ, não ser cabível a multa pelo não recolhimento da estimativa mensal, por ser essa uma etapa preparatória do ato

de reduzir o imposto no final do ano, que foi sancionado com multa de ofício vinculada, isto é, que pelo princípio da consunção aquela primeira infração restaria absorvida pela segunda.

Ainda que se compreenda o argumento de natureza econômica sobre a impossibilidade de incidência cumulativa das duas multas exigidas em decorrência de omissão de tributo, uma vinculada ao tributo lançado e outra isolada, incidente sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão da omissão identificada pela Fiscalização (denominado princípio da concomitância), a solução do tema deve ser jurídica.

Assim, dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

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: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)**

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

Note-se que embora a antiga e a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pareçam similares, elas têm conteúdo distintos. A redação anterior previa multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, fato que permitia concluir que as estimativas estariam contidas no tributo apurado ao final do período. A nova redação, contudo, tem redação mais clara e objetiva, distinguindo as duas condutas típicas, que têm consequências jurídicas distintas.

O lançamento foi efetuado com a imputação da multa isolada de 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007, portanto a Súmula CARF nº 105 não se aplica ao presente caso, pois editada em precedentes que analisaram lançamentos efetuados com base em legislação revogada à época do presente lançamento.

Há, portanto, duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incurrendo, portanto, o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista para cada uma delas.

Nessa linha, destaca-se o seguinte precedente deste CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

(Acórdão nº 1302-001.080, sessão de 07.05.0213, relator Conselheiro Alberto Pinto)

Pela profunda análise do tema, destacam-se os seguintes excertos do voto:

#### **Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção**

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

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a

possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

#### **Das condutas infracionais diferentes**

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

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

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

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

todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

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

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **Da negativa de vigência de lei federal**

Peço vênua aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais comezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei nº 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expresso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2.

*Assinado Digitalmente*

**Iágaro Jung Martins**