



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13896.723091/2016-35
ACÓRDÃO	9101-007.126 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	4 de setembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL ECOVIX CONSTRUÇÕES OCEÂNICAS S/A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

Pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

MULTA QUALIFICADA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONHECIMENTO – DESSEMELHANÇA

Quando o acórdão recorrido e o paradigma possuem dessemelhança fática a suscitar questões jurídicas diversas, inexiste divergência jurisprudencial a ser dirimida. No recorrido, a qualificação da multa e a atribuição de responsabilidade foram afastadas por ausência de fundamentação específica pela autoridade fiscal. Já, no paradigma, foram mantidas as atribuições de responsabilidade e qualificadora da multa justamente com base na descrição das circunstâncias fáticas que levaram a autoridade fiscal a tecer a acusação.

EXIGÊNCIA CONCOMITANTE DE TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O LUCRO E PAGAMENTOS SEM CAUSA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, que contempla a desconstituição de exigência sobre pagamentos sem causa em razão da comprovação da operação original, distintamente do

acórdão recorrido, no qual não foi provada a causa dos pagamentos e, ademais, a incidência sobre o lucro decorreu de glosa de despesas, e não de omissão de receitas, como no paradigma.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso; e (ii) relativamente ao Recurso Especial do Contribuinte, por maioria de votos, conhecer parcialmente do recurso apenas em relação à matéria “multas isoladas concomitantes”, vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (relator) e Luis Henrique Marotii Toselli que votaram pelo conhecimento integral do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso do Contribuinte para cancelar a exigência das multas isoladas, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de dois recursos especiais, um do contribuinte, outro da Fazenda. Começamos pelo contribuinte.

Recurso do contribuinte

O recorrente, contribuinte, inconformado com a decisão proferida, por meio do Acórdão nº 1302-003.342, fls. 4.256-4.305, integrado pelo Despacho de Embargos de fls. 4.323-4.332, interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência em relação três matérias, das quais se deu seguimento a duas: (i) *Interpretação Divergente do Artigo 674 do RIR (artigo 61 da Lei nº 8.981/95): exigência do IRRF concomitantemente à autuação de IRPJ derivada da glosa de despesas*; e (ii) *“Interpretação Divergente quanto à aplicação do artigo 44, inciso II, alínea b da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007): multa isolada concomitante à multa de ofício*.

Em apertada síntese, a autuação de IRPJ e CSLL foi relativa à glosa de despesas não comprovadas, as quais embasaram também a autuação de IRRF em razão da não comprovação do beneficiário e/ou da causa das operações.

Deixo de reproduzir a ementa do recorrido, em razão de não constar trecho representativo dos dissídios. No seu lugar, transcrevo trechos do voto condutor:

Relativamente à primeira divergência:

A exigência do IRRF sobre o pagamento sem causa em conjunto com a glosa de despesas não comprovadas encontra amparo na lei.

Tratam-se de exigências distintas, quanto derivadas dos mesmos fatos.

O IRPJ e a CSLL são exigidos por decorrência legal da glosa de despesas não comprovadas que afetam diretamente a base tributável apurada pela pessoa jurídica.

O IRRF, de outra parte, decorre da previsão legal de que não comprovada a efetividade da operação e a causa indicada pelo contribuinte na sua escrituração, responde a fonte pagadora pelos tributos devidos pelos beneficiários.

Assim, entendo que a exigência de IRRF deve ser mantida, excluindo-se tão somente o IRRF lançado em face do pagamento efetuado à empresa REMAZEL, conforme já reconhecido neste voto.

Relativamente à segunda divergência:

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

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 1052, porquanto o lançamento da multa isolada foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Em relação à primeira divergência (**exigência do IRRF concomitantemente à autuação de IRPJ derivada da glosa de despesas**) foi oferecido, como paradigma de interpretação divergente, o Acórdão nº 9202-00.686, assim ementado:

Imposto de Renda Retido na Fonte – IR Fonte IRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI N°8.981, DE 1995 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LÍQUIDO – MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE.

A aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real.

O despacho de fls. 4.574-4.588 deu seguimento ao recurso, nos seguintes termos:

O paradigma apresentado, Acórdão nº 9202-00.686, atende os requisitos mencionados nas letras "e" a "g" da página 3 deste despacho, e ele também serve para demonstrar a divergência alegada.

Enquanto o acórdão recorrido admitiu a cobrança do IRRF sobre pagamento sem causa, cumulado com a exigência de IRPJ e CSLL em razão de glosa de despesas, o paradigma consignou que a “aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real. Precedente da CSRF. Acórdão nº CSRF/04-01 094. Jul. 03/11/2008 Rel. Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.”

Cientificada, a Procuradoria apresentou contrarrazões tempestivas às fls. 4.616-4.622, em que questiona apenas o mérito do recurso ao reproduzir jurisprudência do próprio CARF, bem como argumentar que:

Depreende-se dos julgados acima que **a exigência de IRPJ e de CSLL se dá pela glosa das despesas inexistentes e a exigência do IRRF incide sobre pagamentos efetivamente realizados** a beneficiário não identificado (caput do art. 674 do RIR/99) ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa (§ 1º do art. 674 do RIR/99).

Vale salientar que, caso não houvesse pagamento das despesas, estas ainda sim seriam glosadas, mantendo-se a exigência de IRPJ e de CSLL, não ocorrendo o mesmo em relação à exigência de IRRF, pois o fato gerador previsto em tal

dispositivo não teria ocorrido, qual seja, o pagamento (sem causa ou a beneficiário não identificado).

Portanto, há expressa determinação legal (§ 3º do art. 61 da Lei nº 8.981/94) que vincula a atividade da autoridade fiscal (art. 142 do CTN) ao lançamento do IRRF.

Quanto à segunda divergência (***multa isolada concomitante à multa de ofício***) foram oferecidos, como paradigma de interpretação divergente, os Acórdãos nº 1402-002.146 e 1401-001.860, assim ementados:

AC nº 1402-002.146

Ano-calendário: 2008

[...]

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA.

INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas no que for concomitante com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007. Precedentes do STJ: AgRg no REsp 1.499.389/PB e REsp 1.496.354/PR.

AC nº 1401-001.860

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2009

[...]

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO. A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Tratando-se de mesmo tributo, esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

O despacho de fls. 4.574-4.588 deu seguimento ao recurso, nos seguintes termos:

Tanto o recorrido quanto os paradigmas trataram de fatos ocorridos após 2007, quando já vigentes as regras estabelecidas pela Lei nº 11.488/2007, mas os paradigmas, diferentemente do acórdão recorrido, não admitiram a cobrança concomitante das referidas multas (multa isolada referente a estimativas mensais e multa de ofício sobre o tributo apurado no ajuste anual).

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação à terceira divergência.

Nas contrarrazões da PFN já citadas, também não se questiona o conhecimento, mas apenas o mérito do recurso.

Recurso da Fazenda

A Fazenda também recorreu do acórdão.

Deu-se seguimento ao recurso em relação a duas matérias: (i) **multa qualificada**; e (ii) **responsabilidade tributária**, por meio do despacho de fls. fls. 4.360-4.382. Houve ainda agravo (fls. 4.384-4.389), mas rejeitado pelo despacho de fls. 4.401-4.409.

Segue trecho representativo do despacho de admissibilidade:

3ª Divergência: multa qualificada.

Nesta matéria, assegura a Recorrente que os casos analisados nos acórdãos, recorrido e paradigmas, são exatamente os mesmos. Neles estariam demonstrados o dolo, a fraude e o conluio das empresas no conjunto de práticas criminosas que envolveram a confecção reiterada de contratos fictícios que buscaram, de forma disfarçada, encobrir a prestação de serviços, que não foram prestados ou não tiveram a sua execução comprovada, valendo-se inclusive de pessoas jurídicas “noteiras” e com a emissão de notas fiscais inidôneas, causando graves prejuízos ao Fisco.

Afirma que as condutas das empresas, nos dois casos, demonstraram o propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária de pagamento do IRPJ, da CSLL e do IRRF, e foram adicionalmente ladeadas por um cipoal de ilícitos penais que estão sob investigação na “Operação Lava Jato”.

No caso apreciado pelo acórdão recorrido a multa qualificada já havia sido exonerada pela autoridade julgadora de 1ª instância, que considerou haver *“uma série de elementos que foram muito bem trabalhados para justificar a existência da matéria tributável que compõem o lançamento fiscal, e que também poderiam (deveriam) integrar uma fundamentação desenvolvida para fins de qualificar a multa de ofício. No entanto, como nada disso foi trazido para o capítulo da qualificação da multa, e mais importante, como nada disso foi confrontado com as previsões contidas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 1964, essa matéria nem mesmo chegou a ser incluída no espectro de assuntos passíveis de apreciação por este Órgão Julgador.”*

Como a exoneração da multa qualificada, juntamente com os demais itens do lançamento exonerados, foi objeto de Recurso de Ofício, o colegiado do CARF, ao reapreciar a matéria, manteve a exoneração e, para fundamentar seu posicionamento, adotou integralmente as razões de decidir da turma julgadora de 1ª instância. Diante da extensão do voto, transcrever-se-á, a seguir, apenas a sua conclusão (destaques do original):

A qualificação da multa de ofício é um instituto autônomo, de significativa repercussão, que deve ser trabalhado de maneira individualizada pela autoridade lançadora, e que não pode ser tratado com descaso, como se fosse mera

consequência automática que prescindisse da devida fundamentação. **Por mais óbvias que sejam as razões para qualificar a multa de ofício, elas devem ser explicitadas para fins de demonstrar como a conduta concretamente apurada se enquadra na hipótese abstrata da lei.** Como visto acima, isso é fundamentar. Cumpre aqui reiterar que tal providência cabe à autoridade lançadora, de modo que a construção argumentativa que demonstre as razões que levaram à qualificação da multa de ofício é uma tarefa que não pode ser transferida ao órgão julgador. Qualquer providência da autoridade julgadora nesse sentido constituiria inegável participação ativa no lançamento, representando atuação indevida, que escapa à sua competência e macula a finalidade e os princípios que justificam a própria existência do processo administrativo fiscal.

Considerando que a autoridade julgadora não pode construir uma fundamentação para a qualificação da multa de ofício para o fim de suprir sua ausência, e considerando, ainda, que o julgamento de matéria tão sensível e relevante não é compatível com a formulação de suposições acerca de qual teria sido a motivação da Autoridade Fiscal para qualificar a multa de ofício, por mais óbvias que sejam, não resta alternativa senão cancelar a qualificação da multa de ofício por absoluta inexistência de fundamentação.

Depois de transcrever a decisão da turma de 1ª instância, o relator fez o confronto com as arguições deduzidas em contrarrazões pela PGFN, que arguiu que a decisão da DRJ teria admitido que o sujeito passivo havia agido com dolo. Todavia, observou que, em que pese a *"extensa referência feita pela autoridade fiscal ao longo do TVF a termos de depoimentos e de colaboração premiada colhidos no âmbito da Operação Lava Jato, na qual se demonstra que a empresa JMP foi confessadamente (por seus sócios) utilizada para "estruturar" e viabilizar o pagamento de propina a diretores da Petrobrás e a partidos políticos, não conseguiu, ao meu juízo, demonstrar que, especificamente, em relação às despesas glosadas neste caso, os pagamentos teriam sido comprovadamente realizados visando aos mesmos propósitos (pagamento de propinas)."*

O paradigma ofertado deduziu o seguinte entendimento em sua ementa, no que se refere à matéria ora analisada:

Acórdão nº 1301-002.618

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

[...]

USO DE DOCUMENTO FALSO. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

A utilização de documento ideologicamente falso para respaldar o registro contábil de despesas que reduzem a base de cálculo do Imposto de Renda dá ensejo à aplicação de multa qualificada.

Este paradigma pronunciou-se sobre autos de infração de IRPJ, CSLL e IRRF lavrados em consequência da operação Lava Jato. No procedimento fiscal apurou-se as seguintes infrações, ocorridas entre os anos de 2010 e 2013: a) despesas

registradas contabilmente com amparo em documentos inidôneos e não comprovadas; b) exclusão indevida de incentivo fiscal por descumprimento das condições legais para o gozo do benefício; e c) pagamento sem causa ou por operação não comprovada. Foi aplicada a multa de ofício qualificada e foi imputada a responsabilidade solidária aos sócios.

A turma julgadora de 1ª instância manteve integralmente a autuação, com exceção da responsabilidade solidária dos sócios, que foi exonerada.

Ao apreciar o Recurso Voluntário o colegiado do CARF entendeu por manter, em parte, a penalidade qualificada, apenas em relação à glosa de despesas, já que estas estavam suportadas por documentos fraudulentos. Mas em relação à infração por exclusão indevida de incentivo fiscal, a multa majorada foi exonerada. Veja-se:

Multa qualificada

Os recorrentes contestam a aplicação de multa qualificada, alegando que não teria ocorrido nenhuma das situações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Especificamente quanto ao Imposto de Renda na fonte, a jurisprudência do CARF se inclinaria pelo não cabimento da multa qualificada, quando se tratasse de beneficiário não identificado. Já em relação à glosa do incentivo fiscal à pesquisa e inovação tecnológicas, afirmaram os recorrentes que a infração consistiu nº descumprimento de requisitos legais para o gozo do benefício. Por fim, alegaram que a multa não pode ultrapassar o principal.

No caso em tela, a circunstância que levou à aplicação da multa qualificada foi a inidoneidade documental. A Engevix Engenharia S/A, para documentar despesas que interferiram diretamente na apuração do lucro tributável, se valeu de contratos de prestação de serviços e de notas fiscais que não correspondiam à realidade dos fatos.

Frise-se que não se trata de glosar despesas por simples falta de comprovação ou por não serem elas necessárias ou normais à atividade. A glosa foi motivada por estarem as despesas respaldadas em documentação falsa.

Com propriedade, ressaltou a PFN, nas contrarrazões ao recurso voluntário, o caráter doloso da conduta dos recorrentes:

Trata-se de infração tributária maturada com documentação inidônea que não tem o condão de produzir efeitos tributários (art. 217 do RIR/99), senão para majorar a multa de ofício para o percentual de 150%.

A fiscalização também ressaltou as provas produzidas a partir da colaboração em Juízo do Sr. Alberto Youssef, tal como autorizado pelo Ministro do STF Teori Zavascki. Infere-se de tais documentos que a Recorrente participou do esquema de burla ao procedimento licitatório junto à PETROBRÁS, dentro de um sistema de cartelização.

Não se pode esquecer que os recorrentes confessaram que não houve prestação de serviços da forma e nos valores constantes dos contratos e das notas fiscais. Na verdade, existe um descompasso entre os fatos geradores do IRPJ e da CSLL e os

respectivos documentos. Salta aos olhos que tais documentos, cujo conteúdo está divorciado da realidade, não foram utilizados por acaso ou por acidente.

Essa prática está, no mais das vezes, associada à intenção de obter um resultado que, de outra forma, seria impossível. O resultado consiste em impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou impedir o conhecimento do valor correto do crédito tributário. E tudo, frise-se, perpetrado em conluio.

Assim, é possível concluir pelo cabimento da multa qualificada tanto na glosa de despesas com serviços, quanto no pagamento sem causa, já que em ambos os casos está presente a conduta dolosa consubstanciada no emprego de documentação inidônea.

O mesmo, entretanto, não se verifica quanto à glosa do incentivo fiscal de pesquisa e inovação tecnológicas. É que, neste caso, o fundamento da autuação não foi a utilização de documento falso ou qualquer outro tipo de fraude. O que motivou o lançamento foi a falta de cumprimento de um requisito formal imposto pela lei como condição para gozo do benefício.

A autoridade fiscal, ao descrever a irregularidade, não construiu uma argumentação que estabelecesse um vínculo entre esse ilícito e as práticas fraudulentas que estão na base das duas outras infrações.

A multa qualificada, neste caso, não se sustenta. Portanto, para esta infração, e somente para ela, deve ser afastada a multa qualificada, reduzindo-se o percentual para 75%.

A comparação entre este paradigma e o acórdão recorrido demonstra que os fatos analisados por uma e por outra decisão são muito semelhantes.

Com efeito, ambas as empresas autuadas pertenciam aos mesmos sócios e estavam envolvidas na operação Lava Jato. As infrações apuradas em ambos os casos também foram as mesmas.

Como se verifica da transcrição do voto proferido no paradigma, considerou-se que a auditoria fiscal fundamentou a aplicação da multa qualificada sobre glosa de despesas e pagamentos sem causa, porque construiu toda uma argumentação estabelecendo o vínculo entre as condutas praticadas pelo sujeito passivo, mormente em razão da existência de documentos fraudulentos, e os tipos infracionais previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Por outro lado, no acórdão recorrido o colegiado considerou que a autoridade fiscal não fundamentou a aplicação da multa qualificada, sequer fez qualquer menção a um dos tipos infracionais enunciados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

É de se observar que o acórdão recorrido consignou que a autoridade fiscal não conseguiu, "ao seu juízo", demonstrar especificamente que as despesas glosados se relacionaram a pagamentos de "propina" para diretores da Petrobrás", ao passo que situação muito similar, para o voto registrado no paradigma, foi

suficiente para convencer o colegiado da conduta ilícita a ensejar a qualificação da penalidade.

Este paradigma, portanto, logra caracterizar a divergência. E, diante da caracterização da divergência jurisprudencial, deve ser dado seguimento ao recurso nesta matéria.

4ª Divergência: responsabilidade solidária.

Diz a Recorrente que a decisão recorrida excluiu do pólo passivo da obrigação tributária os Srs. José Antunes Sobrinho, Cristiano Kok e Gerson de Mello Almada, sustentando que não teria ficado comprovado o dolo. E que, o paradigma, ao analisar caso idêntico, envolvendo as mesmas pessoas físicas, manteve a responsabilidade solidária.

Nesta matéria também houve Recurso de Ofício manejado pela turma julgadora de 1ª instância, que exonerou a atribuição de responsabilidade solidária aos Srs. José Antunes Sobrinho, Cristiano Kok e, parcialmente em relação ao Sr. Gerson de Mello Almada.

Apreciando o Recurso de Ofício, relativamente à questão, o Relator entendeu, assim como o tinha em relação à penalidade qualificada, que a autoridade fiscal não motivou suficientemente a imputação da responsabilidade solidária. Apesar de transcrever o voto do órgão de 1ª instância, registrou que concordava com a exoneração da responsabilidade solidária, mas não seus fundamentos, exceto quanto aqueles adotados em referência ao Sr. Gerson Almada. Eis os trechos da decisão que demonstram a conclusão do relator:

Embora concorde com a exoneração das responsabilidades feitas pelo acórdão recorrido, divirjo dos seus fundamentos, exceto quanto ao utilizado para cancelar a imputação feita com base no art. 124, inc. I em face do Sr. Gerson Almada, ao qual não faço qualquer reparo.

Percebo aqui a mesma situação identificada com relação à aplicação da multa qualificada.

A autoridade fiscal não traz quaisquer liame entre a imputação da responsabilidade e os atos que teriam sido praticados pelos respectivos responsáveis arrolados.

Penso que, desta feita, desbordou o relator do acórdão recorrido do próprio critério por ele adotado quanto à aplicação da multa qualificada pela autoridade fiscal, ao enveredar pelo caminho de buscar em outras passagens do TVF, nada explícitas, diga-se de passagem, o fundamento não declinado pela autoridade fiscal no item próprio em que trata da responsabilização solidária dos diretores.

E esta ausência de fundamentação é, ao meu ver, por si só, suficiente para afastar a imputação.

No caso concreto, poder-se-ia, eventualmente discutir a hipótese de ocorrência de infração à lei se considerado que as despesas relativas às empresas MJP e JAMP foram fraudulentas, mas como analisado anteriormente, a multa qualificada restou afastada, inclusive com relação a esta glosa, do que resulta a autuação, ao fim e ao

cabo, para a exigência de tributos recolhidos à menor, atraindo a incidência da Súmula nº 430 do STJ, *verbis*:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Pelas razões expostas, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício em face dos responsáveis solidários. Observo que, com relação ao Sr. Gerson Almada, a imputação foi reduzida em menor extensão, ficando, por ora, a ela limitada a rejeição ao recurso de ofício, posto que a responsabilidade restou parcialmente mantida e foi objeto de recurso voluntário a ser apreciado.

Como a exoneração da responsabilidade do Sr. Gerson Almada pela turma julgadora de 1ª instância foi parcial, o responsável aviou Recurso Voluntário, também foi apreciado pela decisão recorrida, ao qual foi dado provimento, de forma que restou totalmente exonerada a imputação da responsabilidade solidária de Gerson Almada. Para fundamentar a exoneração o relator adotou os mesmos fundamentos que o levaram a manter a exoneração promovida pela DRJ, e assim sintetizados:

[...]

Reporto-me às razões externadas para negar provimento ao recurso de ofício, neste mesmo voto, como fundamento suficiente para cancelar a imputação de responsabilidade do recorrente, por absoluta falta de fundamentação pela autoridade fiscal e da indicação dos atos praticados com excesso de poderes, vez que a fiscalização não se desincumbiu de demonstrar a intenção dolosa do contribuinte de suprimir ou reduzir os tributos devidos, motivo pelo qual também restou afastada a multa qualificada.

Na esteira deste entendimento, não tendo a fiscalização declinado e comprovado o ato contrário à lei ou ao estatuto social da recorrente que teria sido praticado pelo responsável arrolado, cabe afastar a responsabilidade tributária do recorrente sobre os tributos lançados e ora mantidos.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário do responsável solidário.

O paradigma indicado é o mesmo ofertado para o tema anterior e, relativamente a esta matéria, registrou a seguinte ementa:

Acórdão nº 1301-002.618

ADMINISTRADORES DE PESSOAS JURÍDICAS. USO DE DOCUMENTOS FALSOS. ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO DE LEI. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Os administradores de pessoas jurídicas, quando, nessa condição, se utilizam de documentos ideologicamente falsos para reduzir tributos, praticam ato com infração de lei, tornando-se corresponsáveis pelo crédito tributário.

Como se viu este paradigma tratou de apreciar procedimento fiscal muito similar àquele tratado neste processo. Naquele caso a empresa autuada foi a ENGEMIX, que também tinha por sócios os Srs. Gerson de Mello Almada, Cristiano Kok e José Antunes Sobrinho aos quais foi imputada a solidariedade passiva.

O colegiado do CARF, ao analisar a acusação fiscal e confrontá-las com os Recursos Voluntários, decidiu manter a imputação da solidariedade passiva, por considerar que todos os atos ilícitos apurados na pessoa jurídica foram possíveis em razão da participação voluntária dos sócios. Observe-se dos seguintes trechos do voto:

[...]

Não procede a alegação de que, no lançamento, não se encontra individualizada a conduta de cada autuado. A responsabilidade tributária de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas surge quando são praticados atos com excesso de poderes ou com infração de lei, contrato ou estatuto. Vale dizer, os diretores, gerentes ou administradores praticam tais violações, investidos de poderes de representação da pessoa jurídica. Portanto, nessa hipótese, descrever a conduta do administrador é demonstrar a prática de atos ultra vires ou de ato contrário à lei, estatutos ou contrato.

No caso concreto, os três autuados ocupavam funções de direção da Engevix Engenharia S/A. Por meio deles, a companhia praticava atos e negócios jurídicos. A eles cabia a gestão da empresa. Aliás, não foi por outra razão, que todos foram processados, na esfera penal, por prática de ilícitos apurados na operação Lava Jato.

Os contratos de prestação de serviços, inidôneos como se viu, foram assinados pelos autuados, que o faziam conscientes de que tais documentos não encontravam respaldo na realidade e que afetariam o valor dos tributos devidos pela pessoa jurídica.

O emprego de documentação inidônea, gerando efeitos sobre a apuração do IRPJ e da CSLL, tal como descrito no tópico anterior, caracteriza a prática de ato com violação de lei. Note-se que não é preciso, para que o administrador responda pelo ato ilícito, que o registro contábil do documento falso tenha sido feito de próprio punho.

Presentes esses requisitos, é correto direcionar o lançamento contra os administradores, sendo desnecessário demonstrar ou quantificar o proveito econômico que do ilícito adveio para cada um deles.

Entendo que este paradigma tem o condão de caracterizar a divergência. Com efeito, a situação por ele apreciada é muito similar ao litígio instaurado no presente processo.

Ambas as empresas, sujeitos passivos em cada um dos processos, pertencem aos mesmos sócios e a um mesmo grupo econômico que atuou, em conjunto, na prática de atos considerados ilícitos tributários e penais. Ambas estão envolvidas na chamada operação Lava Jato, em processos de atuação muito parecidos. As acusações fiscais foram praticamente as mesmas - glosa de despesas consideradas inexistentes ou não comprovadas, pagamentos a beneficiários não identificados ou com causa não comprovada, exigência de multa isolada e qualificada, assim como atribuição de responsabilidade solidária aos sócios.

Todavia, a conclusão a que chegaram os colegiados foi distinta em cada caso.

No acórdão recorrido o voto considerou que a autoridade fiscal não motivou suficientemente a imputação da responsabilidade solidária, deixando de estabelecer o vínculo entre a atuação dos sócios e os atos que levaram ao lançamento e justificaram a qualificação da multa.

Por outro lado, neste paradigma, ao apreciar as razões de defesa justamente nº sentido de que a conduta dos responsáveis não teria sido identificada detalhadamente pela auditoria, entendeu a turma que bastou a descrição dos atos praticados pelos sócios contrário à lei, estatutos ou contrato social.

Este paradigma, portanto, logra caracterizar a divergência arguida, razão pela qual nesta matéria deve ser dado seguimento ao Recurso Especial.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para que sejam reapreciadas as seguintes matérias:

3ª divergência: multa qualificada.

4ª divergência: responsabilidade solidária

Cientificado, o contribuinte apresentou contrarrazões tempestivas às fls. 4.545-4.559, em que questiona tanto o conhecimento, quanto o mérito do recurso em relação às duas divergências. Nada obstante, transcrevo apenas os trechos representativos da contestação da primeira matéria (multa qualificada), uma vez que falece ao contribuinte interesse processual para recorrer em face da atribuição de responsabilidade, nos termos da Súmula CARF nº 172:

II.1 - DO AFASTAMENTO DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

7. A I. Auditora Fiscal aplicou multa de 150% aos tributos lançados (IRPJ, CSLL e IRRF), assim o fazendo com fundamento no artigo 44, inciso I e §1º da Lei 9.430/96.

8. Em que pese ter apontado a capitulação da multa, é certo que a I. Auditora Fiscal não explicitou de que forma se deu a sonegação, fraude ou conluio previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, única hipótese autorizada da duplicação da multa de 75%.

9. A I. Auditora Fiscal se limita a dizer que os fatos narrados no Termo de Verificação “*configuram a ocorrência, em tese, de crime de sonegação fiscal e, em tese, a responsabilidade pessoal dos dirigentes*”.

10. Por tal razão é que acertadamente o v. acórdão recorrido entendeu por afastar a qualificação da multa (...)

12. Ocorre que o acórdão paradigma não trata do motivo pelo qual foi refutada, in casu, a aplicação da multa qualificada. **O v. acórdão recorrido afastou a qualificação da multa pela ausência de fundamentação formal de seu lançamento e não porque não teria vislumbrado razão na justificativa fiscal. Em outras palavras, a multa qualificada foi afastada porque não foi justificada pela**

Auditora Fiscal que, in casu, limitou-se à indicação do dispositivo normativa que a contempla. Pois essa questão não é impugnada pela Fazenda em seu Recurso Especial ou mesmo pelo acórdão paradigmático utilizado no recurso ora contrarrazoado.

13. A Fazenda tenta burlar a regra de cabimento do Recurso Especial porque sabe que o afastamento da qualificação da multa por ausência de fundamentação formal de seu lançamento é matéria pacificada no CARF (...)

14. Inaceitável a tentativa da Recorrente de justificar aquilo que não foi justificado pela Auditora Fiscal quando da lavratura do auto de infração. Inaceitável a tentativa de buscar, em grau de recurso, a subsunção de fatos à norma se a I. Auditora Fiscal não cuidou de fazê-lo no momento da autuação. O vício é insanável e não pode ser suprido pela Recorrente.

15. Não bastasse o acima, a pretensão recursal também não pode ser admitida posto que a revisitação de fatos, tal qual proposta pela Fazenda, foge ao escopo dessa Nobre Câmara Superior.

16. Para que o recurso da Fazenda pudesse ser apreciado seria necessária a confirmação do contexto fático, tal qual sugere a própria assertiva fazendária ao introduzir seu ponto de vista: *“Diante do contexto fático protagonizado pela ECOVIX com as referidas empresas interpostas/“noteiras” na confecção de contratos de prestação de serviços, restou cabalmente demonstrado o elemento subjetivo que caracteriza a sonegação, o dolo e a fraude previstos na legislação tributária”*. (grifos nossos)

17. E, aqui, diga-se, é absolutamente correto afirmar que o contexto fático trazido pela Fazenda não é o contexto fático reconhecido nos autos. Vejamos, nesse sentido, a fundamentação traçada pela r. decisão recorrida:

“Noutro giro, me parece discutível o entendimento do acórdão recorrido que, não obstante tenha cancelado a qualificação, vislumbrou, no conjunto de fatos relatados pela autoridade fiscal, elementos que poderiam ser suficientes à imputação da qualificação da multa.

Ainda que se buscassem nas entrelinhas do extenso relatório constante do TVF, os motivos para justificar a qualificação da multa, a tarefa não é das mais simples.

De fato, o que se extraí do TVF é que o contribuinte não se desincumbiu de comprovar uma série de despesas que foram contabilizadas e deduzidas do resultado, o que por si só, justifica sua glosa, mas talvez não fosse suficiente para respaldar a qualificação da multa.

(...)

Embora tenha reunido alguns indícios colhidos na ação penal derivada da Operação Lava Jato e, mesmo, buscado outros elementos com vistas a demonstrar a inocorrência da despesa, até o ponto onde chegou, me parece suficiente apenas para demonstrar que a despesa não restou comprovada, conforme se examinará quando tratarmos da glosa nº recurso voluntário.

(...)

Por fim, com relação à exigência de IRRF sobre pagamento sem causa, lançada em face da glosa das mesmas despesas, a par de inexistir qualquer fundamentação por parte da autoridade fiscal a justificar a qualificação da multa, não se vislumbra, a priori, nenhum elemento a indicar o cometimento de uma das condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que dê suporte a imputação. (grifos nossos)

18. Ou seja, a interpretação dada aos fatos pela Recorrente não permite assumir seja o caso calcado em fraude, mas sim em interpretação divergente quanto à natureza de fatos jamais escondidos da fiscalização, mesmo porque todos os pagamentos que foram tomados como objeto das autuações aqui referidas foram confirmados e estavam devidamente contabilizados pela empresa. A discussão circunda sobre a necessidade ou não das despesas com esses pagamentos para efeitos da dedutibilidade do lucro real/lucro líquido, bem como sobre a incidência ou não do IRRF nos pagamentos. Logo e, à vista do pouco esforço de parte da 1. Auditora Fiscal que lavrou os autos de infração, não se poderá considerar a hipótese do agravamento da multa do caso, quiçá diante da impossibilidade de revisitação dos fatos, tal qual assumidos no v. acórdão recorrido.

Foi dada ciência das peças processuais: (i) Acórdão nº 1302-003.342, de 23/01/2019, fls. 4256/4305, (ii) Despacho de Exame de Admissibilidade de Embargos Declaratórios, de 17/06/2019, fls. 4323/4332, (iii) Recurso Especial da Fazenda Nacional, de 28/06/2019, fls. 4334/4356, (iv) Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial da Fazenda Nacional, de 27/08/2019, fls. 4360/4382, (v) Despacho em Agravo da Fazenda Nacional, de 18/10/2019, fls. 4401/4409, (vi) Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da Contribuinte, de 09/03/2020, fls. 4574/4588; aos responsáveis tributários: (a) JOSÉ ANTUNES SOBRINHO; (ii) JOSÉ ANTUNES SOBRINHO; (iii) Gerson de Mello Almada.

Todavia, apenas Gerson de Mello Almada apresentou contrarrazões, fls. 4.645-4.659, em que contesta o mérito das duas divergências e, tangencialmente, o conhecimento. Abaixo, transcrevo as principais partes da peça relativamente à questão da responsabilidade:

III.1 DO AFASTAMENTO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

8. A pretensão fazendária quanto à responsabilidade solidária aqui combatida repousa na utilização, como paradigma, do Acórdão nº 1301-002.618 na parte em que discorre que *“Os administradores de pessoas jurídicas, quando, nessa condição, se utilizam de documentos ideologicamente falsos para reduzir tributos, praticam ato com infração de lei, tornando-se corresponsáveis pelo crédito tributário”*. Ou seja, induz a discussão para a questão atinente à suposta utilização de documento inidôneos para a redução de carga tributária.

9. No entanto, o v. acórdão recorrido cuidou de afastar a responsabilidade dos diretores, incluindo o Recorrido, pela ausência de identificação de condutas específicas que contra eles pudessem ser impingidas na atribuição de responsabilização pessoal. Ou seja, afastou a responsabilidade pessoal por falta

de justificativa, ou melhor, pela falta de demonstração da subsunção de fatos concretos à norma que se pretendeu aplicar.

10. Neste sentido, veja-se o teor do v. acórdão recorrido no que tange à essa temática:

(...) Entendo que assiste razão ao recorrente.

Reporto-me às razões externadas para negar provimento ao recurso de ofício, neste mesmo voto, como fundamento suficiente para cancelar a imputação de responsabilidade do recorrente, por absoluta falta de fundamentação pela autoridade fiscal e da indicação dos atos praticados com excesso de poderes, vez que a fiscalização não se desincumbiu de demonstrar a intenção dolosa do contribuinte de suprimir ou reduzir os tributos devidos, motivo pelo qual também restou afastada a multa qualificada.

Na esteira deste entendimento, não tendo a fiscalização declinado e comprovado o ato contrário à lei ou ao estatuto social da recorrente que teria sido praticado pelo responsável arrolado, cabe afastar a responsabilidade tributária do recorrente sobre os tributos lançados e ora mantidos.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário do responsável solidário.

11. Além disso, diferentemente do que se deu com o acórdão paradigma, o v. acórdão recorrido não afirmou a existência de documentos inidôneos ou falsos, tampouco afirmou o uso de documentos com o propósito de reduzir a carga tributária. Impossível, assim, a caracterização da solução divergente porque os fatos não são convergentes! E novamente lembremos que não é tarefa dessa Nobre Câmara Especial debruçar-se sobre a interpretação dos fatos.

12. Mais uma vez chama-se a atenção à tentativa da Fazenda de suprir falha da I. Auditora Fiscal e de buscar, com o RESP, nova interpretação dos fatos: “*Apesar da economia de argumentos específicos quanto à responsabilidade tributária daqueles sócios administradores, as provas dos autos demonstram cabalmente que eles prestaram declarações falsas às autoridades fazendárias e a inseriam elementos inexatos em documentos e livros exigidos pela lei fiscal com intuito de fraudar a fiscalização tributária, suprimir e reduzir tributos e ocultar ilícitos penais. (...) Em outras palavras, eles foram artífices diretos dos documentos que tentaram encobrir a prestação de serviços por outras empresas, que jamais foram efetivamente prestados, gerando despesas (indedutíveis) que inequivocamente trouxeram prejuízos ao Erário. Em suma, os mencionados administradores tinham plena consciência que muitos dos aludidos contratos foram utilizados para acobertar e propiciar pagamento de propinas para o esquema criminoso como se serviços fossem*”.

13. Ocorre que o fato já reconhecido no v. acórdão recorrido é que a Fiscalização não comprovou, tampouco conseguiu afirmar como se dera a efetiva participação

do Recorrido na formação das infrações autuadas, conforme reconhecido pela r. decisão recorrida. A Fiscalização não descreveu como teria se dado a conduta autorizadora da sua corresponsabilidade pessoal, limitando-se a afirmar que ele teria interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária porque era **Diretor e Acionista da ECOVIX à época dos fatos.**

14. O que se vê da autuação é uma carga de subjetivismo absolutamente incompatível com o poder-dever estampado no artigo 142 do Código Tributário Nacional. Prova disso é o trecho em que é assentado que *"Em denuncia apresentada pelo Ministério Público do Paraná (peça judicial nº 03) e em sentença exarada pelo Juiz Moro, já anteriormente citada neste Termo, encontramos diversos elementos que demonstram a participação dos Srs. Diretores(sócios controladores da fiscalizada) Cristiano Kok, Gerson Almada e José Antunes Sobrinho, nos eventos relacionados ao pagamento de propinas direcionadas aos agentes públicos envolvidos na Lava-Jato."*

15. Aliás, o trecho acima transcrito é o único parágrafo de um Termo de Verificação de 61 folhas a dispor sobre a responsabilização dos ex-Diretores da empresa autuada, dentre eles o Recorrido. Ora, parece bastante óbvia a ausência de elementos suficientes à sua responsabilização pessoal quando, de um enorme relatório, apenas um pequeno parágrafo é utilizado para fundamentar a suposta de ocorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. E ainda um parágrafo que não traz vínculo específico com os fatos tributários que foram objeto de autuação!

16. Repise-se, a despeito das intenções fazendárias de, nº exercício de suas funções, defender o crédito tributário, é imperioso que se tenha em mente que se está a tratar de hipótese excepcional de responsabilização patrimonial pessoal, que demanda todo o cuidado para sua aplicação na forma da legislação de regência. A específica e precisa subsunção da conduta ao tipo legal é mais do que fundamental nestes casos.

(...)

19. Assim e, porque no caso foi bem reconhecido que não houve adequado enquadramento dos fatos à hipótese legal de responsabilização pessoal, é de rigor que seja nega provimento ao RESP da Fazenda.

Deixo de reproduzir as razões relativamente à qualificação da multa, pois literalmente idênticas àquelas apresentadas pelo contribuinte e já relatadas.

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Guilherme Adolfo dos Santos Mendes**, Relator

Conhecimento**Recurso do contribuinte**

Não temos reparos a fazer ao despacho que deu seguimento parcial ao recurso do contribuinte (aliás, a PFN também não questionou o conhecimento em relação às duas matérias), em face do que adoto seus fundamentos como razão de decidir pelo conhecimento em relação às duas divergências.

Recurso da Fazenda

Nos termos do art. 37, §2º, II, do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pela citada Lei nº 11.941/2009:

Art. 37 (...)

§ 2º Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado:

(...)

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A previsão do recurso especial por divergência acerca da interpretação da lei tributária remonta à própria criação da Câmara Superior de Recursos Fiscais para julgar o referido apelo por meio do Decreto nº 83.304/1979:

Art. 1º. Fica instituída, no Ministério da Fazenda, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujo funcionamento será disciplinado em Regimento Interno, aprovado mediante Portaria do Ministro de Estado da Fazenda, nos termos da legislação em vigor.

Parágrafo único. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar recurso especial, na forma prescrita no Regimento Interno.

(...)

Art. 3º. Caberá recurso especial:

(...)

II - de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O rito do processo administrativo, ainda que seja mais simplificado, é inspirado no processo civil e, à época, vigiam dois recursos similares no âmbito do Supremo Tribunal Federal, decorrentes da sua função nomofiláctica de guardião do direito federal, a qual, com a Constituição atual, passou a ser exercida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ). São eles os embargos de divergência e o recurso extraordinário com fundamento em divergência jurisprudencial, este sucedido por um dos tipos de recurso especial perante o STJ.

Como requisito de ambos os recursos – cite-se o art. 1.029, §1º e o art. 1.043, §4º, do Código de Processo Civil (CPC) –, é necessário que a parte demonstre as circunstâncias que tornem os casos confrontados idênticos ou assemelhados.

A Doutrina é uníssona ao apontar que tais circunstâncias se referem ao quadro fático das decisões, que devem se aproximar. A título exemplificativo, cite-se Flávio Cheim Jorge (*Recurso especial com fundamento na divergência jurisprudencial*. In NERY JR, Nelson, WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Aspectos polêmicos e atuais dos recursos cíveis e assuntos afins. Vol. 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 370-406):

Quanto se entende necessária a particularidade de o recorrente demonstrar as circunstâncias que assemelham ou identifiquem os casos confrontados, quer dizer que o mesmo deve comprovar que o acórdão recorrido e o paradigma tratam da mesma situação fático-jurídica.

(...)

Assim, a necessária identidade das circunstâncias fáticas entre o acórdão recorrido e o paradigma se justifica, justamente, para aferir se a lei federal foi aplicada diante de uma mesma situação. Caso contrário, diante de situações fáticas que não sejam as mesmas, não se pode dizer que a mesma lei federal foi interpretada de modo diferente, e, consequentemente, que houve divergência jurisprudencial.

Nessa mesma linha, o Regulamento do CARF disciplina o recurso especial no art. 118, abaixo reproduzido:

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º O recurso deverá demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente, com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

E a jurisprudência deste Colegiado é uníssona ao exigir a correspondência entre os quadros fáticos dos julgados cotejados. Citem-se alguns acórdãos desta Turma de Julgamento:

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. A ausência de similitude fático-jurídica entre a decisão recorrida e o alegado paradigma impede a caracterização do necessário dissídio jurisprudencial, ensejando, assim, o não conhecimento recursal. (AC nº 9101-006.805, de 08/11/2023, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto)

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Deixa de se conhecer do recurso especial, quando os contextos fáticos são dessemelhantes, sendo insuficientes para devolver a matéria ao exame da CSRF. (AC 9101-006.042, de 11/03/2022, Relator Alexandre Evaristo Pinto)

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. A ausência de similitude fático-jurídica entre a decisão recorrida e o alegado paradigma impede a caracterização do necessário dissídio jurisprudencial, ensejando, assim, o não conhecimento recursal. (AC 9101-006.806, de 16/01/2024, Relator Luis Henrique Marotti Toselli)

Desse modo, o direito divergente que se busca dirimir não é aquele verificável em abstrato, de forma ampla e genérica, apenas no plano hipotético, mas sim o que se implanta no seio das relações jurídicas concretas, que possuam os mesmos contornos fáticos; consequintemente, há um afunilamento hermenêutico do direito em disputa.

Não se exige a identidade fática entre os acórdãos cotejados, mas devem ser similares, tal qual a jurisprudência administrativa já citada. A dificuldade, porém, é a de encontrar essa similaridade, bem como a refutar. Para tal, devemos perquirir o que deve ser entendido como “similaridade”.

A similaridade é sempre aferida em função de características de um recorte textual da realidade. Os fatos são relatos em linguagem escrita de supostos acontecimentos do real. Nesses relatos, são oferecidos costumeiramente inúmeros aspectos, mas sempre em um número finito em face da possibilidade infinita de descrição.

De igual modo, o acórdão pode trazer esse imenso conjunto de características das condições fáticas, mas isso não significa que todas tenham sido consideradas relevantes para se erigir o direito aplicável.

Sob esse prisma, as características fáticas podem ser segregadas em essenciais e contingentes. As primeiras são aquelas correspondentes a atributos ponderados na formulação da norma jurídica a ser aplicada. Já as contingentes são todas as demais e, portanto, irrelevantes para o desfecho decisório.

Além disso, só é possível analisar a similaridade de quadros fáticos quando os cotejamos em face de um mesmo referencial normativo e, para se concluir pela semelhança apta a caracterizar a divergência, impõe-se que possuam os mesmos atributos considerados essenciais nos acórdãos comparados, ou seja, manejados pelas decisões para dizer o direito no caso concreto, ainda que possam ser, nos demais aspectos, bem diferentes entre si.

Similaridade fática, portanto, é aquela estabelecida por meio da identidade entre as características empregadas na decisão, ainda que existam inúmeras outras dessemelhadas entre si, mas irrelevantes para a interpretação da previsão legal aplicável.

Pois bem, à luz desse referencial passamos a enfrentar o conhecimento no presente feito.

São várias as razões que me levam a não conhecer do recurso da Fazenda em relação às duas matérias. Em primeiro lugar, não está clara a identificação da divergência quanto ao direito objetivo envolvido. Em segundo lugar, o quadro fático é claramente diferente. Em terceiro, o recurso busca uma reanálise das provas, o que é vedado na instância especial. Em quarto lugar, não é possível, justamente em razão da dessemelhança entre os dois acórdãos, asseverar que o colegiado relativo ao paradigma reformaria o recorrido.

No paradigma, o colegiado orientou a sua posição em razão da acusação ter descrito fatos específicos a suscitar tanto a qualificação da multa, quanto a atribuição de responsabilidade. Apesar de desnecessário, uma vez que o relevante é o que se consigna no acórdão, mas para esclarecer qualquer dúvida a esse respeito, analisamos o termo de verificação do paradigma, por meio do qual a autoridade fiscal tece considerações minuciosas acerca das razões que o levou a atribuir responsabilidades e impor a exasperação punitiva. Segue a transcrição de trechos:

Quanto à responsabilidade:

Os sócios administradores 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, 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.

Conforme visto anteriormente, a ENGEVIX, comandada pelos mencionados sócios administradores, participou ativamente do esquema de corrupção composto por grandes empreiteiras que se associaram em cartel para combinar preços e

vencedores das licitações de obras para a PETROBRÁS, mediante pagamento de vultuosas propinas a diretores da estatal, operadores financeiros, agentes públicos e políticos.

Conforme relato do MPF em suas denúncias contra os investigados, o núcleo empresarial do esquema era constituído por acionistas e altos executivos das maiores empreiteiras do país, os quais, interessados nos lucros advindos de bilionários contratos de grandes obras conduzidas pela PETROBRAS, formaram um grande e poderoso cartel. As empreiteiras efetuavam o pagamento de propinas de várias formas, cabendo destacar, nº caso da ENGEVIX, o pagamento a empresas prestadoras de serviços sem a efetiva prestação dos serviços, mediante formalização de contratos e notas fiscais fraudulentas.

A documentação anexada no processo 13896.723568/2015-00 mostra que os mencionados sócios administradores tinham pleno conhecimento dos atos fraudulentos, posto que suas assinaturas figuravam alternadamente nos contratos fraudulentos firmados com as empresas JAMP, JD, ENTRELINHAS, COSTA GLOBAL, SOTERRA, TREVO S, SELTON, AP ENERGY, EMPMAR, FLEXSYSTEM, CIGMA e LINK PROJETOS, sendo ora assinados por CRISTIANO KOK, ora por GERSON DE MELLO ALMADA, e ora por JOSE ANTUNES SOBRINHO, fato que evidencia o pleno conhecimento dos três sócios sobre as condutas fraudulentas.

A tabela da sequência apresenta uma amostragem dos contratos firmados com as referidas empresas, da qual é possível concluir que os mencionados sócios administradores tinham pleno conhecimento dos fatos e foram intencionalmente responsáveis pelas condutas fraudulentas.

Quanto à multa qualificada:

A sonegação é constatada no lançamento intencional, na apuração do resultado tributável pelo IRPJ e pela CSLL, de despesas sabidamente fraudulentas, destinadas a pagamento de propinas, evidentemente desnecessárias para a atividade operacional da empresa.

Os fatos narrados e a documentação comprobatória descrita no presente termo não deixam dúvidas quanto à ocorrência de fraude e conluio, fartamente comprovada pelas notas fiscais e contratos fraudulentos firmados pela ENGEVIX, e pelos consórcios CONSÓRCIO URC e CONSÓRCIO RNEST, destinados a ocultar o pagamento de propina a terceiros, bem como pelo ajuste doloso existente com as empresas prestadoras de serviços, com os operadores financeiros e com os agentes públicos envolvidos no esquema de corrupção desvendado pela OPERAÇÃO LAVA JATO.

Já o recorrido, tal qual se consignou no voto condutor, limita-se a discorrer sobre a lei. Para também dirimir qualquer dúvida, analisamos igualmente o termo de verificação. Abaixo, segue sua transcrição integral quanto aos pontos em litígio, exceto os próprios trechos de lei.

Quanto à responsabilidade:

2.7. Quanto a sujeição passiva dos responsáveis legais e a responsabilização pessoal destes Nos artigos 120 e 121 do Código Tributário Nacional, abaixo reproduzidos, tem-se as modalidades de sujeição passiva:

[Seguiu transcrição de artigo]

No artigo 135, inciso III, do mesmo dispositivo legal, tem-se por definida a responsabilidade pessoal das pessoas físicas que tenham agido com excesso de poderes, infração de lei ou contrato social, representando portanto também modalidade de sujeição passiva tributária, onde tais pessoas são chamadas a participar da relação tributária na condição de responsável, fazendo parte do polo passivo da mesma e arcando com todas as consequências desta fato, tais como serem cientificadas do Auto de Infração, serem obrigadas ao pagamento do tributo, serem inclusas em Certidão de Dívida Ativa (em caso de não pagamento) e serem ainda representadas criminalmente:

[Seguiu transcrição de artigo]

Razão pela qual constituir-se-á os créditos tributários advindos do presente feito incluindo-se nº polo passivo da relação tributária os Srs. Gerson Almada, José Antunes Sobrinho e Cristiano Kok.

Devendo-se entender então que houve não só um interesse comum, econômico, na existência do fato gerador, como também um interesse jurídico, vinculado a esta atuação em conjunto, razão pela qual, em relação aos tributos decorrentes da glosa de despesas relacionadas a MJP e JAMP, tem-se incidente ainda a responsabilidade solidária, em relação aos dirigentes da contribuinte ECOVIX e da ENGEVIX, também definida no art. 124 do CTN, onde:

[Seguiu transcrição de artigo]

Quanto à multa qualificada:

2.8. Quanto a necessidade de qualificar-se a multa e a elaboração de Representação Fiscal para fins penais diante da existência, em tese, de crime contra a ordem tributária Considerando que os fatos narrados no presente Termo configuram a ocorrência, em tese, de crime de sonegação fiscal, tipificado no artigo 1º da Lei 8.137/1990, abaixo reproduzido, e considerando, também em tese, a existência da responsabilidade pessoal dos dirigentes já mencionados, informamos a protocolização de Processo de Representação Fiscal para Fins Penais de número 13.896.723.113/2016-67:

[Seguiu transcrição de artigo]

A principal norma disciplinadora das multas punitivas a serem aplicadas no descumprimento das obrigações tributárias federais, nos casos de lançamento de ofício, calculadas sobre a totalidade ou diferença do tributo, é a lei nº 9.430/96.

Tal dispositivo prevê, em seu artigo 44, multa de 75%, nos casos de falta de pagamento, recolhimento após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos termos do

inciso I. Enquanto no inciso II tem-se a incidência da multa isolada, e, no parágrafo 1º, determina-se a qualificação da multa com aplicação do percentual de 150%.

Enquanto que o inciso II, impõe a aplicação de multa equivalente a 150% do valor do tributo devido, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

[Seguiu transcrição de artigo]

Dessa sorte, em face da dessemelhança fática a suscitar questões jurídicas diversas, nosso voto é pelo não conhecimento do recurso da D. Procuradoria.

Mérito

Recurso do contribuinte

No tocante à divergência de interpretação quanto à *aplicação do artigo 44, inciso II, alínea b da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007): multa isolada concomitante à multa de ofício*, meu posicionamento é favorável ao recurso.

A primeira vez que encontrei o tema da concomitância de multa isolada com a multa de ofício foi no AC 103-23.370, em 24 de janeiro de 2008, da Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes; oportunidade em que adotei a tese da não concomitância da multa isolada com a multa de ofício com base no princípio da consunção ou da absorção.

Minha decisão, contudo, não foi inédita quanto ao afastamento de multas isoladas concomitantes com multas de ofício e, nem sequer, no tocante à aplicação do citado princípio.

Cerca de um ano e meio antes, o ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder proferiu elaborado voto sobre o tema no Acórdão CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, com a seguinte ementa:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — 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. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Esse acórdão, apesar da inédita e densa fundamentação calcada em instituto de direito sancionatório, apenas ratificou a mesma interpretação da ordem vigente acerca da aplicação das multas isoladas pelo descumprimento do dever de recolher estimativas. O entendimento de então, de um lado, concebia a concomitância de uma forma rudimentar; e, de outro, considerava haver dois regimes de aplicação das multas isoladas: (i) um relativo ao lançamento efetuado antes do encerramento do ano-calendário e, portanto, da apuração do valor do ajuste; (ii) outro atinente aos lançamentos realizados após o encerramento do ano-calendário. Neste último caso, que praticamente abarca quase todas as situações concretas, a base de cálculo da multa isolada lançada deveria se limitar ao valor do IRPJ/CSLL devido no ajuste, ou melhor, à diferença entre a estimativa efetivamente recolhida e o valor do ajuste; e se sobre essa diferença já houvesse o lançamento de multa de ofício proporcional, nenhuma multa isolada poderia ser constituída.

Essa era a jurisprudência predominante na época. A título ilustrativo, transcrevo a ementa do AC CSRF 01-04.930, de 12/04/2004:

IRPJ — MULTA ISOLADA — FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO — A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96).

A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/9644 § 1º inciso IV c/c art. 2º).

A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b").

A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. **Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.**

(nosso negrito)

Dessa forma, no caso de apuração de prejuízo fiscal, multas isoladas não poderiam ser constituídas por meio de lançamento realizado após o encerramento do ano-calendário.

Essa orientação está presente no já referido AC CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, que usa, pela primeira vez, o princípio da consunção ou absorção, conforme podemos constatar de alguns trechos do voto, como o que se segue:

Além disso, a recorrente recolheu, nos anos de 2001 e 2002, à (sic) título de estimativa no curso dos anos que foram objeto da autuação valor superior ao devido ao final do período-base de apuração, não havendo como prosperar a exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas que superam o tributo devido.

Desse modo, o que orientava a exoneração das multas isoladas não era apenas a concomitância com a multa de ofício, mas sim uma pretensa limitação a um bem jurídico mais relevante (o tributo devido em definitivo).

Discordamos dessa interpretação, seja em relação à redação original da Lei nº 9.430/96 sobre essa punição, seja em relação à atualmente em vigor.

De todo modo, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, foi dirigida justamente para afastar, não a concomitância com a multa de ofício, mas sim a interpretação de que a multa isolada, uma vez lançada após o encerramento do ano-calendário, deveria ter por limite um valor calculado a partir do IRPJ/CSLL devido no ajuste.

A redação original do dispositivo legal era:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

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

(...)

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

Pode parecer estranha a interpretação de que a multa isolada deveria se limitar ao valor do ajuste em face do seguinte trecho da lei “**ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa**”, uma vez que, justamente no caso de prejuízo, nenhuma multa isolada

poderia ser lançada em face desse entendimento, mas era esse sentido adotado pela maioria das decisões do Conselho. Argumentava-se que as multas isoladas só poderiam ser lançadas, no caso de prejuízos, se o ano-calendário não estivesse encerrado ou que haveria a infração, em abstrato, mas sem base de cálculo para ser quantificada em concreto.

Foi para aplacar essa interpretação e, especificamente, o argumento da ausência da base de cálculo, que a redação do dispositivo foi alterada para a seguinte:

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**: (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)

(nosso negrito)

Assim, a nova redação, de um lado, não afastou a tese da concomitância, como veremos com mais vagar adiante; e, de outro, não inovou apenas para reduzir o percentual da multa, como muitos supõem.

A referência expressa ao valor do pagamento mensal visou a deixar claro que a base sobre a qual deveria incidir a multa é o valor do pagamento mensal e não o valor do ajuste.

A inovação legal, porém, não infirma a aplicação do primado da consunção, o qual, corretamente aplicado, conduz a conclusões diametralmente opostas àquelas decorrentes do limite com base no ajuste anual. Por exemplo, no caso mais extremo de prejuízo fiscal, a tese reinante afastaria totalmente as multas isoladas, enquanto a que propomos mantém estas sanções pecuniárias na sua integralidade.

Pois bem, o AC 103-23.370, de 24 de janeiro de 2008, teve a seguinte ementa de nossa redação:

MULTA ISOLADA – a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem, o que não ocorreu no presente lançamento.

Esse texto, apesar de resumido, já deixa claro que nosso entendimento é diferente daquele que orientava as decisões do Conselho na época, bem como daqueles que entendem que as multas isoladas e de ofício devem ser aplicadas de forma absoluta e independentemente da relação entre as duas. Nada obstante, é necessário apresentar as razões que orientaram nosso posicionamento. Abaixo, reproduzo as partes relevantes do nosso voto:

Segundo esse posicionamento, a multa isolada em razão do não recolhimento de antecipações deve se ater ao imposto apurado no ajuste anual. Se nenhum imposto ao final for apurado, nenhuma multa será devida, dentre outros motivos, por ausência de base de cálculo. Não se poderia punir o particular tomando-se por base um tributo que não seria mais devido.

Essa jurisprudência, no entanto, é fruto da enorme carência no cenário nacional de estudos acerca do regime jurídico das sanções administrativas e, mais especificamente, das sanções tributárias.

Diante disso, é comum que se apliquem princípios atinentes ao regime jurídico tributário.

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se toma mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º- A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de urna lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumprirem não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo.

De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre no presente caso. Apesar de não ter havido infração quanto ao tributo devido em definitivo (análoga ao estelionato), caracterizou-se a infração pelo não pagamento da antecipação (análoga ao falso), que deve ser sancionada.

Deve-se, assim, ser mantida na integralidade a base de incidência do percentual sancionador.

Pois bem, em 2014, o CARF sumulou o seguinte entendimento:

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.

Seus precedentes foram os acórdãos 9101-001.261, 9101-001.203, 9101-001.238, 9101-001.307, 1402-001.217, 1102-00.748 e 1803-001.263; todos emanados nos anos de 2011 e 2012. Abaixo, transcrevo a ementa do primeiro deles:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — 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. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (AC 9101-001.261)

Da sua leitura, constata-se que a orientação do precedente e da súmula não foi aquela que estampei em meus votos sobre o tema, inaugurados pela decisão de 2008; mas sim o voto de Marcos Vinícius Neder de 2006. Aliás, o voto condutor do acórdão acima adota e transcreve a posição de Neder.

Pois bem, com a devida vênia, essas decisões e a súmula estão equivocadas quanto a suas conclusões, quanto aos seus fundamentos e contaminaram, em muito, a discussão acerca do regime jurídico que deve ser aplicado na aplicação das multas na seara tributária.

Adotar o primado da consunção da forma como foi feita é ouvir o trovão, mas errar quanto ao local onde caiu o raio.

Por essa equivocada interpretação, no caso de falso para a prática de estelionato, uma vez não praticado este último crime, não se apenaria sequer o primeiro delito. Um flagrante equívoco! Pune-se sempre o falso, exceto se for punido o estelionato praticado por meio do falso.

De modo similar, disferir uma facada contra outrem enquadraria-se como homicídio no caso de morte da vítima, mas também como crime de lesão corporal, enquanto não se dá o desenlace. Nem por isso, o criminoso irá responder pelas duas tipificações.

De igual modo, uma omissão de receita (ou a dedução indevida de despesas para o recolhimento de estimativas com base em balanços de suspensão ou redução) é uma única conduta que irá, ocasionalmente, resultar no não recolhimento de estimativas, nem do ajuste. Se essa omissão não repercutir no valor do ajuste, pune-se a falta das estimativas. Todavia, se repercutir integralmente no ajuste com aplicação da multa de ofício sobre a quantia, essa punição absorve, por ser mais elevada, a que seria aplicada sobre o valor do não recolhimento das

estimativas. Ademais, entre as duas situações extremas, ocorrem inúmeras intermediárias, com repercussão parcial da omissão de receita sobre o cálculo do ajuste e, nesse caso, também será parcial a consunção.

Enfim, a consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação). Dentro desse contexto, como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, **prevalecendo a maior**, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração.

A Súmula CARF nº 105 não traz o correto entendimento sobre a concomitância e a consunção, bem como a alteração legal teve clara finalidade de alterar essa jurisprudência administrativa.

No entanto, as redações original e atualmente em vigor do dispositivo legal não afastaram a aplicação do princípio da consunção, na sua correta compreensão, nem da necessidade de aplicar apenas a multa mais gravosa no caso de concomitância **concreta** entre as duas punições.

A despeito do meu entendimento pessoal estampado acima, passei a adotar a posição do afastamento integral da multa isolada, no caso de imposição de multa de ofício.

Minha posição encontrou uma certa ressonância na Turma Ordinária, da qual participei, mas não reverberou na Câmara Superior.

A concomitância tem sido aplicada também pelo Poder Judiciário, como podemos aferir pelo REsp 1496354, de 17/03/2015.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".
4. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.⁶ No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Todavia, igualmente, não se faz qualquer distinção de quantificação.

Assim, como há lançamento de ambas as multas no presente feito, dou provimento ao recurso do contribuinte, independentemente da quantificação concreta das sanções.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por não conhecer do recurso da Fazenda e para conhecer o recurso do contribuinte. Na parte conhecida do recurso do contribuinte pelo Colegiado, voto para, no mérito, dar provimento com o fito de exonerar as multas isoladas.

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento integral do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado compreendeu que não restou demonstrado o dissídio jurisprudencial acerca da *Interpretação Divergente do Artigo 674 do RIR (artigo 61 da Lei nº 8.981/95): exigência do IRRF concomitantemente à autuação de IRPJ derivada da glosa de despesas (MJP/JAMP)*.

O recurso especial, neste ponto, teve seguimento com base no paradigma nº 9202-00.686, mas este Colegiado já fixou entendimento de que tal decisão não pode ser interpretada com base, apenas, no trecho inicial de sua ementa. Veja-se o que nele consta na íntegra da ementa e da decisão:

Assunto: Imposto de Renda Retido na Fonte - IRFonte

IRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI N°8.981, DE 1995 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LÍQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE.

A aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real. Precedente da CSRF. Acórdão nº *CSRF/04-01 094. Jul. 03/11/2008 Rel. Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro*.

No caso concreto, por presunção, foi considerado omissão de receita o dinheiro creditado em conta bancária da empresa no dia 18/02/97. Assim, se houve receita omitida aumentou-se o lucro e exigiu-se IRPJ, CSLL, COFINS, PIS. **Todavia, quando o dinheiro saiu do caixa da empresa para pagar, com juros, o valor que foi considerado receita omitida, tal importância não pode ser considerada pagamento sem causa**, sob pena de efetivamente confirmar que não se tratava de receita omitida, mas sim empréstimo com obrigação de restituição dos valores.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em **negar provimento ao recurso por impossibilidade, no caso, de aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, com a presunção legal do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996**. Vencidos os conselheiros Caio Marcos Cândido, Julio César Vieira Gomes, Francisco Assis de Oliveira Junior e Carlos Alberto Freitas Barreto. O conselheiro Caio Marcos Cândido apresentará declaração de votos. (*destacou-se*)

Sob esta ótica, esta Conselheira assim consignou em voto vencedor, condutor¹ do Acórdão nº 9101-005.723:

Tratava-se, ali, dos efeitos de um empréstimo que o sujeito passivo não comprovara. Em consequência, no momento do ingresso dos recursos presumiu-se omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada e, no momento das remessas para pagamento de juros e amortização do alegado empréstimo, tributou-se os valores como pagamentos sem causa.

Ocorre que, ao enfrentar o mérito recursal, a maioria da 2ª Turma da CSRF acompanhou o ex-Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva que afirmou necessária a análise *da existência ou não dos seguintes fatos: a) Se recorrida efetivamente, em 18/02/97, tomou empréstimo de US\$ 9.500.000,00, junto ao Banco Safra, com sede com sede nas Bahamas; b) Se os valores tributados como pagamento sem causa destinavam-se ao pagamento do referido empréstimo. E,*

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e restaram vencidos no conhecimento os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella (relator), Luis Henrique Marotti Toselli e Junia Roberta Gouveia Sampaio.

neste exame, o voto condutor do paradigma tratou em paralelo a existência do empréstimo e a sua repercussão nas duas exigências promovidas, mas concluindo pela existência do empréstimo. Veja-se nas passagens negrejadas:

O voto vencedor de lavra do ilustre Conselheiro Caio Marcos Cândido, assim como os fundamentos da Conselheira Sandra Maria Zafaroni, acima transcritos, demonstra a atenção dispensada ao caso. Preocuparam-se, entre outros detalhes, com a possível omissão de receita da empresa autuada ou possível "*esquema pré-concebido com a participação de instituição financeira, para permitir a transferência para o exterior de recursos de origem não comprovada, dando-lhes uma roupagem de legalidade.*" Diante do crédito dos recursos na conta da autuada, em agencia junto ao Banco Safra, aqui no Brasil, refutando as provas apresentadas, a decisão acima referida presumiu tratar-se de omissão de receitas, tributando-os na forma do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto à possibilidade de presunção de omissão de rendimentos -, quando da entrada dos recursos - e da tributação como pagamento sem causa -, quando da saída para realizar o alegado pagamento de empréstimo tributado como omissão de receita caracterizada por depósitos bancário de origem não comprovada, em voto confirmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, tendo como relatora a ilustre Conselheira Ivete Monteiro Pessoa, decidiu o colegiado, na composição da época, que não se pode tributar a saída dos referidos recursos, que saíram a título de pagamento, sob pena de se comprovar que efetivamente se está diante de contrato de mútuo e não pagamento sem causa. *Se havia um direito creditório não há pagamento sem causa.* Naquele julgamento, o qual acompanhei, a decisão pode ser sintetizada por meio da seguinte ementa:

[...]

Diante dos dados acima referidos, formo convicção de que a recorrida, por qualquer motivo, ou por não ter iniciado, como alega, a obter rendimentos da cobrança de pedágios, necessitava de recursos para cobrir seu déficit, este já denunciado desde a época do empréstimo junto ao Banco Bamerindus. Na época, assim como é hoje e como sempre foi, os juros no mercado externo eram consideravelmente menor aos índices praticados no mercado interno. Por outro lado, é fato conhecido, inclusive nos processos antes referidos, que à época, o Banco Safra, para viabilizar mútuo no exterior, com crédito dos valores emprestados em contas de clientes no Brasil, celebrava os denominados "empréstimos com operações estruturadas", envolvendo T—Bills do Tesouro Americano, títulos estes sem prova de sua existência.

Ciente de que cada caso tem suas particularidades, dadas as circunstâncias antes relatadas e provas existentes nos autos, diferentemente da preocupação dos Conselheiros Caio Marcos Cândido e Sandra Zafaroni que

DOCUMENTO VALIDADO

podem ser pertinentes em relação a outros contribuintes, no caso concreto não identifico nenhum elemento por meio do qual se possa firmar convicção, com algum grau de segurança, que a autuada tenha celebrado tal operação com a finalidade de participar de "*esquema pre-concebido para permitir a transferência para o exterior de recursos de origem não comprovada, dando-lhes uma roupagem de legalidade,*" **Os recursos que a autuada transferiu ao exterior são oriundos da receita regulamente declarada.**

Em atenção ao aparte do ilustre Conselheiro Caio Marcos Cândido para que eu colocasse **as razões pelas quais estou convencido da existência do empréstimo** do Banco Safra em favor da recorrida e do consequente pagamento desta ao Banco, o respondo com as indagações e respectivas respostas que, com base do exame dos autos e das circunstâncias que o cercam, passo a expor:

[...]

Quanto à proposta levantada pela Conselheira Suzi Offmann e acolhida pelo Colegiado de que no caso concreto sequer há necessidade de ingressar nas questões relacionadas à existência ou não do empréstimo, ponto que o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995. está reservado àquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real sem desfazer minha conclusão acerca da matéria, passo ao exame da questão posta.

[...]

Vamos nos ater às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, cujas despesas necessárias à obtenção da receita são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica — IRPJ. Assim, quando se glosa determinada despesa aumenta-se o lucro e, consequentemente, sobre este lucro majorado há incidência de IREI. Desta forma, em sendo glosada determinada despesa não se pode exigir imposto de renda pessoa jurídica em face do lucro majorado e, ao mesmo tempo, tributar o pagamento de tal "despesa" com base no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1961. Nestes casos, tributa-se única e exclusivamente o IRPJ incidente sobre o lucro decorrente da receita glosada.

[...]

No caso concreto, por presunção, foi considerado omissão de receita o dinheiro que ingressou no caixa da empresa. Assim, se houve receita omitida aumentou-se o lucro e exigiu-se IRPJ, CSLL, COFINS, PIS e IPI, quando incidente. Todavia, quando o dinheiro saiu do caixa da empresa

para pagar o valor que foi considerado receita omitida, tal importância não pode ser considerada pagamento sem causa, sob pena de efetivamente confirmar que não se tratava de receita omitida, **mas sim empréstimo com obrigação de restituição dos valores, conclusão que por sinal foi a que eu cheguei.**

[...]

Justificando o quadro acima e explicando os casos de tributação pelo artigo 61, da Lei nº 8981, de 1995, fazendo referência ao acórdão que desafiou o recurso especial nº 104-144.451, questionando se diante de situações como a que se discute nestes autos se está diante de hipótese de incidência do artigo 61, do voto da ilustre Conselheira Ivete transcrevo a seguinte passagem, adotando como razões de decidir:

[...]

Portanto, com a edição da Lei nº. 9.249/96, surge clara a opção do legislador pela adoção da tributação segregada, ou seja se o rendimento foi tributado na pessoa jurídica não será mais tributado não só na pessoa física como em outra pessoa jurídica, eventual e presumidamente beneficiárias (grifei).

Nesse novo quadro, temos o desaparecimento do art. 44 que tinha por fim tributar as situações em que, por presunção de que a receita omitida e/ou a redução do lucro líquido era distribuída a sócios que, repetindo, não comportavam a utilização do art. 61 da Lei nº. 8.981/95.

Em outras palavras, significa dizer que o art. 61 da Lei n. 8.981/95, evidentemente, não pode ser aplicado às situações que anteriormente eram acobertadas pelo art. 44 da Lei nº. 8.541/95.

Em sendo assim, a aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e, o que é mais importante, desde que o mesmo fato/valor que servir de base, não caracterize hipótese de redução do lucro líquido, quer por receita omitida, quer por glosa de custos e/ou despesas, situações tipicamente submetidas ao IRPJ segundo as normas pertinentes à tributação pelo lucro real.

[...] (grifos do original, negritos acrescidos)

Note-se que o voto declarado pela divergência, de lavra do ex-Conselheiro Caio Marcos Cândido, para além de afirmar o cabimento das duas incidências, asseverou que não restou comprovada a origem dos depósitos decorrentes do alegado empréstimo, a reforçar a constatação de que o fundamento em favor da existência do empréstimo, expresso pelo Conselheiro Relator, também foi determinante para o Colegiado exonerar a exigência de IRRF, que, no caso, era a

única submetida àquele Colegiado, vez que os lançamentos decorrentes da presunção de omissão de receitas integravam outros autos e se incluíam na competência do Primeiro Conselho de Contribuintes e, por consequência, da 1ª Turma da CSRF.

Constata-se no paradigma, portanto, que as infrações de omissão de receitas e de pagamentos sem causa estão correlacionadas a uma mesma operação de empréstimo, e que a decisão acerca da regular comprovação desta afetou a decisão do Colegiado acerca da impossibilidade de exigência do IRRF, não sendo possível afirmar que a 2ª Turma da CSRF decidiria no mesmo sentido se, como no presente caso, a causa dos pagamentos não restasse comprovada.

Adicione-se, ainda, o fato de, no paradigma, a omissão de receitas ter correspondência direta com o valor dos depósitos bancários de origem não comprovada, e tais depósitos decorrerem da operação de empréstimo à qual se vinculam os pagamentos posteriores, dispensando maior construção argumentativa para estabelecer a correspondência entre os fatos que motivam as exigências questionadas. Já no recorrido, os pagamentos sem causa integram a recomposição da conta Caixa e somente ensejaram tributação de omissão de receitas quando, combinados com outras ocorrências, o Caixa apresentou saldo credor. Assim, se admitido o recurso especial, deveria este Colegiado adentrar a esta circunstância específica do recorrido, ausente no paradigma, para avaliar a repercussão da legislação tributária em debate.

Conclui-se, do exposto, que os acórdãos comparados apresentam dessemelhança em pontos determinantes para a decisão dos litígios examinados por diferentes do Colegiados deste Conselho. E, em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexiste tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é

“tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Estas as razões, portanto, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte nesta segunda matéria. (*destaques do original*)

Aqui, com mais razão, tem-se ainda que a exigência do IRRF concomitante com o IRPJ decorre de glosa de despesas, e não de omissão de receitas.

Assim, também aqui deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria *Interpretação Divergente do Artigo 674 do RIR (artigo 61 da Lei nº 8.981/95): exigência do IRRF concomitantemente à autuação de IRPJ derivada da glosa de despesas (MJP/JAMP)*.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa