



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13896.723571/2016-04
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-003.734 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2019
Matéria IRPJ - GLOSA DE DESPESAS
Recorrente TOMÉ ENGENHARIA S/A EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

GLOSA DE DESPESA. DEVIDA

Há que se manter a glosa se a contribuinte não logra justificar a necessidade das despesas, mormente quando resta demonstrado que a maior parte delas decorria de contratos fraudulentos.

MULTA QUALIFICADA. DEVIDA.

Há que se manter a qualificação da multa, uma vez demonstrada a conduta dolosa com o fito de impedir ou retardar o conhecimento do Fisco das circunstâncias materiais do fato gerador, pela utilização de contratos de prestação de serviços fraudulentos.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. IRRF.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, aos lançamentos da CSLL e do IRRF.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Nos termos do art. 135, III do CTN, a sujeição passiva solidária exige indicação de ato de infração à lei ou ao contrato social, acompanhada de

provas que demonstrem de forma inequívoca a atuação pessoal do sujeito responsabilizado ao referido ato.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: (I) por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de Tomé Engenharia por sua intempestividade, rejeitar as preliminares arguidas e a decadência suscitada nos recursos dos coobrigados; e (II) por maioria de votos: i) dar provimento parcial ao recurso dos coobrigados para cancelar a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Nelso Kichel e Giovana Pereira de Paiva Leite; e ii) excluir o senhor Carlos Alberto de Oliveira e Silva do polo passivo da obrigação tributária, vencidos os Conselheiros Roberto Silva Junior, Giovana Pereira de Paiva Leite e Bianca Felícia Rothschild que votaram por manter a responsabilidade do recorrente. Designado o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

TOMÉ ENGENHARIA S/A, CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA E SILVA e LAÉRCIO TOMÉ recorrem a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 03-75.908 proferido pela 4ª Turma da Delegacia de Julgamento em Brasília que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Por bem refletir o litígio até aquela fase processual, adoto o relatório da decisão de primeira instância, complementando-o ao final:

Versa o presente processo sobre impugnações apresentadas pelo contribuinte e por responsáveis tributários em face dos autos de infração de:

a) Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ a fls. 3804/3826, o qual constituiu os seguintes créditos:

IRPJ..... R\$ 12.170.914,11;
Multa Proporcional..... R\$ 13.210.266,05;
Multa exigida Isoladamente R\$ 4.578.690,22;
Juros de Mora..... R\$ 5.920.740,95;

b) Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF a fls. 3828/3841, o qual constituiu os seguintes créditos:

IRFF..... R\$ 5.582.487,57;
Multa Proporcional..... R\$ 8.373.731,26;
Juros de Mora..... R\$ 2.970.603,22;

c) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido a fls. 3842/3863, o qual constituiu os seguintes créditos:

CSLL..... R\$ 1.959.398,63;
Multa Proporcional..... R\$ 2.939.097,93;
Multa exigida Isoladamente R\$ 1.508.782,56;
Juros de Mora..... R\$ 1.048.508,32;

d) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido a fls. 3864/3874), o qual constituiu os seguintes créditos:

CSLL..... R\$ 3.161.920,06;

Multa Porporcional..... R\$ 2.371.440,04;

Juros de Mora..... R\$ 1.484.001,94.

Vejamos, também, a descrição dos fatos e o enquadramento legal de cada um desses autos de infração:

a) Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ a fls. 3804/3826:

"CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS INFRAÇÃO: COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS

Despesas relativas a operações não comprovadas ou lastreadas em documentos inidôneos, relativas à empresa ROCK STAR, conforme relatado no termo de verificação fiscal anexo. (...)

Despesas relativas a operações não comprovadas ou lastreadas em documentos inidôneos, relativas à empresa GASBOL, conforme relatado no termo de verificação fiscal anexo.

(...)

Despesas relativas a operações não comprovadas ou lastreadas em documentos inidôneos, relativas à empresa JSM, conforme relatado no termo de verificação fiscal anexo.

(...)

Despesas relativas a operações não comprovadas ou lastreadas em documentos inidôneos, relativas à empresa RIBEIRO E GOBERSZTEJN, conforme relatado no termo de verificação fiscal anexo.

(...)

Despesas relativas a operações não comprovadas ou lastreadas em documentos inidôneos, relativas à empresa LIMA NETO, conforme relatado no termo de verificação fiscal anexo.

(...)

Despesas relativas a operações não comprovadas ou lastreadas em documentos inidôneos, relativas à empresa VERSSALES, conforme relatado no termo de verificação fiscal anexo.

(...)

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Imposto de renda apurado no ajuste anual, não recolhido ou declarado, conforme relatado no termo de verificação fiscal anexo.

(...)

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do imposto de renda incidente sobre a base de cálculo estimada, conforme relatado no termo de verificação fiscal anexo.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 28/02/2011 e 31/12/2012:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07".

b) Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF a fls. 3828/3841:

"PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO

INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA

Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamentos sem causa ou relativos a operações não comprovadas, relativos às empresas JSM, ROCK STAR, RIBEIRO E GOBERSZTEJN, VERSSALES, LIMA NETO e GASBOL, conforme relatado no termo de verificação fiscal anexo. (...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 10/01/2011 e 14/11/2012: Art. 674 e 675 do RIR/99. Art. 674, do RIR/99".

c) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido a fls. 3842/3863:

"CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS INFRAÇÃO: COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS

Despesas relativas a operações não comprovadas ou lastreadas em documentos inidôneos, relativas à empresa ROCK STAR, conforme relatado no termo de verificação fiscal anexo.

(...)

Despesas relativas a operações não comprovadas ou lastreadas em documentos inidôneos, relativas à empresa GASBOL, conforme relatado no termo de verificação fiscal anexo.

(...)

Despesas relativas a operações não comprovadas ou lastreadas em documentos inidôneos, relativas à empresa JSM, conforme relatado no termo de verificação fiscal anexo.

(...)

Despesas relativas a operações não comprovadas ou lastreadas em documentos inidôneos, relativas à empresa RIBEIRO E GOBERSZTEJN, conforme relatado no termo de verificação fiscal anexo.

(...)

Despesas relativas a operações não comprovadas ou lastreadas em documentos inidôneos, relativas à empresa LIMA NETO, conforme relatado no termo de verificação fiscal anexo.

(...)

Despesas relativas a operações não comprovadas ou lastreadas em documentos inidôneos, relativas à empresa VERSSALES, conforme relatado no termo de verificação fiscal anexo.

(...)

Enquadramento Legal

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

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

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

Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

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

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012: Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

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

Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

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

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 39 da Medida Provisória nº 563/12. Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada, conforme relatado no termo de verificação fiscal anexo.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 28/02/2011 e 30/09/2011: Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/072007 Fatos geradores ocorridos entre 30/06/2012 e 30/06/2012:

Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/072007 Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 39 da Medida Provisória nº 563/12. Fatos geradores ocorridos entre 31/10/2012 e 31/12/2012:

Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/072007 Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12."

d) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido a fls. 3864/3874), o qual constituiu os seguintes créditos:

"FALTA/INSUFICIENCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

Contribuição social apurada no ajuste anual, não recolhida ou declarada, conforme relatado no termo de verificação fiscal anexo.

(...)

Enquadramento Legal

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

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95 Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96

Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012: Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95 Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96

Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 39 da Medida Provisória nº 563/12. Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12."

Cientificada dos lançamentos em 12/12/2016 (Termo a fls. 3881), a contribuinte apresentou impugnação (a fls. 4003 e segs.) em 10/01/2017 (Termo a fls. 3894), subscrita pelo Diretor Presidente - Laércio Tomé, na qual aduz, em apertada síntese, as seguintes razões de defesa:

a) quanto à preliminar de decadência:

a.1) que os fatos geradores das obrigações tributárias objeto dos lançamentos ora impugnados ocorreram ao longo dos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, enquanto a notificação dos referidos lançamentos se deu em 12/12/2016, de forma que o direito de lançar a maior parte dos valores exigidos pelos presentes autos de infração foi atingido pela decadência, em razão do transcurso do prazo de cinco anos entre a ocorrência dos mencionados fatos geradores e a notificação do presente lançamento;

a.2) que tratando-se o IRPJ e a CSLL de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se o artigo 150, §4º do CTN, segundo o qual vencido o prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, o que torna juridicamente impossível o lançamento de ofício de qualquer valor adicional por parte da Administração Tributária;

a.3) que não se pode identificar qualquer prática dolosa, simulatória ou fraudulenta nas supostas infrações que dão origem a autuação impugnada, bem como que ao longo de todo o período abrangido pelos autos de infração a Impugnante apurou e recolheu o IRPJ e a CSLL devidos por suas operações, conforme evidencia o próprio termo de verificação Fiscal anexo aos autos de infração, de forma que não se verifica a presença de qualquer situação autorizadora da aplicação do artigo 173, I, do CTN;

a.4) que, tratando-se de mera divergência na apuração do imposto sujeito ao lançamento por homologação, a autoridade autuante dispunha do prazo de cinco anos a contar dos fatos geradores, para promover o lançamento de eventuais diferenças;

a.5) que não tem qualquer cabimento um possível entendimento da autoridade autuante de que o início do procedimento fiscalização interrompe o prazo decadencial, haja vista que o prazo decadencial, conforme referido pelo Código Tributário Nacional e pela ementa acitna transcrita, se trata de prazo para a constituição do crédito que se dá pelo lançamento, e não de prazo para o início de procedimento de fiscalização;

a.6) que, ainda que fosse possível a aplicação do artigo 173, I, do CTN, em se tratando do lançamento de ofício, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, logo, todo o ano-calendário de 2010 estaria abrangido pela decadência;

b) quanto à motivação deficiente:

b.1) que os autos de infração impugnados pretendem lançar valores decorrentes da glosa de despesas consideradas desnecessárias, por terem sido supostamente superfaturadas, mas a Fiscalização chegou precipitadamente a essa conclusão, apesar de toda a documentação trazida a exame pela Impugnante, que apresentou, inclusive, notas fiscais e contratos de prestação de serviços;

b.2) que os documentos apresentados pela Impugnante, de origem externa e interna, são hábeis e suficientes para a demonstrativo das despesas deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

b.3) que a escrituração dessas despesas, já que realizada de acordo com as disposições legais aplicáveis, deve ser considerada legítima por esta autoridade julgadora, conforme decorre da interpretação da norma do artigo 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/1977;

b.4) que, na análise da documentação comprobatória apresentada pela Impugnante, deve-se ter em mente que a desconsideração do negócios jurídicos praticados pelo contribuinte só é legítima quando amparada em indícios relevantes de vícios do referido negócio;

b.5) que deve-se lembrar que, na análise da documentação comprobatória apresentada pela Impugnante em confronto com os elementos probatórios dos autos de infração, os julgadores devem guiar sua atuação pelo comando do artigo 112 do Código Tributário Nacional, que determina a adoção da interpretação mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida quanto a natureza ou as circunstâncias materiais do fato;

b.6) que, ao apontar irregularidades nos ajustes anuais de 2011 e 2012, o Termo de Verificação Fiscal se limita a afirmar equívocos cometidos pela Impugnante em sua apuração, sem demonstrá-los e sem apresentar demonstrativos detalhados dos cálculos que resultam nos valores lançados, em prejuízo ao direito de defesa da Impugnante e de forma a causar a nulidade dos autos de infração no que se refere às exigências relativas aos ajustes anuais de 2011 e 2012;

b.7) que, no que se refere ao ajuste anual de 2012, a Fiscalização se limita a afirmar que determinados valores foram informados na DIPJ, mas não foram declarados na DCTF, ignorando que apenas as informações da DIPJ não são suficientes como fundamento para qualquer autuação, pois a DIPJ não é a obrigação acessória destinada ao lançamento do IRPJ e da CSLL, assim, ao deixar de apontar as evidências das irregularidades no ajuste anual de 2012, a Fiscalização deu causa à nulidade da exigência fundamentada nessas irregularidades;

b.8) que deve ser reconhecida a nulidade dos autos de infração impugnados, por força da deficiência de sua motivação no que se refere à demonstração da inidoneidade das despesas glosadas e das irregularidades nos ajustes anuais de 2011 e 2012;

c) quanto ao superfaturamento:

c.1) que os autos de infração impugnados consideraram como absolutamente inexistentes despesas da Impugnante que se referem a serviços comprovados, considerados superfaturados, sem que ao menos tenha-se buscado distinguir, na análise dos pagamentos, entre o valor do preço do serviço e o valor das despesas supostamente inidôneas;

c.2) que a Fiscalização que se referem a serviços amplamente comprovados, inclusive por fotos (que constam do Termo de Verificação Fiscal) que demonstram a exposição da marca da Impugnante em carro de equipe de Stock Car, conforme contratado;

c.3) que o próprio Termo de Verificação Fiscal cita trecho de depoimento de Ricardo Ribeiro Pessoa, em que este afirma que 20% dos valores dos contratos com a citada empresa correspondiam a serviços realmente prestados, e os 80% restantes eram destinados a fins ilícitos;

c.4) que, com base nestes indícios, poderia a Fiscalização, na pior das hipóteses, considerar como indedutível a parcela de 80% dessas despesas, sendo descabida a glosa integral levada a efeito, devendo ter lugar a conversão do presente julgamento em diligência para que se apure o montante dos pagamentos que efetivamente teve destinação ilícita;

d) quanto à glosa de despesa no lançamento da CSLL:

d.1) que a Fiscalização considerou indedutíveis da base de cálculo da CSLL diversas despesas com base nos requisitos da necessidade e usualidade, que não se aplicam à CSLL, mas apenas ao IRPJ;

d.2) que resta demonstrada a improcedência de todas as glosas de despesas no que se refere a CSLL;

e) quanto à quantificação do IRRF:

e.1) que uma das autuações impugnadas pretende a exigência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte (IRRF) apurado a alíquota de 35%, previsto no artigo 61, § 1º da Lei nº 8.981/1995, decorrente da suposta falta de comprovação de operações e suas causas;

e.2) que, na quantificação dessa exigência, não foram consideradas as retenções já realizadas pela Impugnante sobre os pagamentos a empresa Rock Star, que devem ser abatidas do valor ora cobrado;

e.3) que, dessa forma, a Impugnante apresenta em anexo os documentos comprobatórios dos valores retidos sobre notas fiscais emitidas pela empresa Rockstar, para que sejam abatidos dos valores de IRRF lançado em desfavor da Impugnante;

f) quando ao *bis in idem* na exigência de IRRF:

f.1) que a exigência do IRRF a alíquota de 35% com base no artigo 61 da Lei nº 13.981, de 20 de janeiro de 1995, deve ser considerada ilegal, por caracterizar *bis in idem*, ou seja, imposição de duas penalidades diversas sob uma só infração;

f.2) que o dispositivo citado criou uma nova espécie de penalidade, de tal sorte que é descabido aplicar a alíquota definida naquele dispositivo legal conjuntamente com a multa de ofício, sob pena de se impor duas sanções por uma mesma conduta;

f.3) que, neste sentido, veja-se que a Fiscalização glosou todas as despesas inidôneas, aplicando a multa qualificada de 150% ao consequente lançamento, e pretende ainda a imposição do IRRF à alíquota de 35%, resultando inegavelmente caracterizado o *bis in idem*;

f.4) que resta demonstrada a nulidade da exigência de IRRF imposta em desfavor da Impugnante;

g) quanto à multa isolada:

g.1) que os Autos de Infração Impugnados indevidamente pretendem impor multa isolada por falta de recolhimento de estimativas do IRPJ e da CSLL no curso do ano-calendário, de forma concomitante a aplicação da multa de ofício pela falta de pagamento do tributo devido ao final do período de apuração;

g.2) que a cumulação das penalidades é absolutamente indevida, haja vista que as duas condutas (falta de recolhimento na antecipação e no ajuste), embora distintas, estão materialmente ligadas, já que o cálculo do valor estimado repercute na apuração do ajuste ao final do período, logo, o dever de antecipar só existe antes do encerramento do período de apuração, de forma que somente até este momento é que seu descumprimento pode ser alcançado pela penalização, sendo que, após o encerramento da período, existe somente o dever de apurar e pagar o tributo devido no ajuste, sendo punível apenas o descumprimento desta obrigação;

g.3) que resta demonstrada a ilegitimidade da pretendida imposição de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas do IRPJ e da CSLL, de forma concomitante a aplicação da multa de ofício pela falta de pagamento do tributo devido ao final do período de apuração;

Processo 13896.723571/2016-04
Acórdão n.º 03-75.908

DRJ/B
Fls.

h) quanto à aplicação de penalidade isolada e exigência do crédito tributário por meio de um único auto de infração:

h.1) que o art. 9º do Decreto nº 70.235/72 determina que a aplicação de penalidade isolada e a exigência do crédito tributário sejam formalizados em autos de infração separados, distintos para cada tributo ou penalidade, ou seja, veda que em um mesmo auto de infração sejam lançados o tributo devido e penalidade isolada;

h.2) que esta vedação foi ignorada pelos autos de infração de IRPJ e CSLL impugnados, que pretendem lançar, por meio de uma única autuação para cada tributo, multa isolada por falta de recolhimento de estimativas do IRPJ e da CSLL no curso do ano-calendário e o tributo, juros de mora e multa de ofício em razão da falta do pagamento do tributo devido ao final do período de apuração;

h.3) que os autos de infração de IRPJ e CSLL impugnados ofenderam a literal disposição do artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, razão pela qual estão eivados de nulidade;

i) quanto à qualificação da multa:

i.1) que é descabida a exigência da multa de 150% imposta em desfavor da Impugnante, diante da ausência de qualquer prática dolosa ou fraudulenta;

i.2) que o Termo de Verificação Fiscal, fundamentando a qualificação da multa, limita-se a afirmar, a pg. 146, que a Impugnante deduziu "*despesas sabidamente indedutíveis*", e que "*A fraude e caracterizada pelos documentos fraudulentos apresentados pelo fiscalizado para comprovar as despesas relativas a empresa JSM ENGENHARIA e ROCK STAR evidentemente destinados a ocultar o pagamento de vantagens indevidas a terceiros.*";

i.3) que, ainda que de fato tivesse ocorrido o pagamento de vantagens indevidas a terceiros, a referida conduta caracterizaria a prática dolosa de corrupção, o que não caracteriza automaticamente o dolo na prática de evasão fiscal;

i.4) que, conforme exposto, todas as despesas em questão estavam devidamente documentadas como despesas de serviços tomados pela empresa no

exercício de suas atividades, cabendo à impugnante, na apuração do IRPJ e da CSLL, deduzir essas despesas como outras qualquer;

i.5) que, diante da demonstração da ilegitimidade da multa qualificada imposta em desfavor da Impugnante, deve esta autoridade ao menos determinar sua redução, caso não acolha os argumentos anteriormente expostos;

j) quanto ao pedido:

j.1) que requer seja julgada totalmente procedente a Impugnação apresentada a fim de declarar a nulidade dos Autos de Infração impugnados, determinando-se o cancelamento integral da exigência fiscal por estes veiculada, com o consequente arquivamento do processo administrativo, nos termos da lei;

j.2) que, sucessivamente, caso não acolhido o pedido anterior, requer a conversão do julgamento em diligência para que se verifique o valor das despesas glosadas que de fato não corresponde a serviços efetivamente prestados à Impugnante, conforme exposto na seção II.iii da impugnação.

Consta a fls. 3892 dos autos, o seguinte despacho da DRF/Barueri:

"Sr. Supervisor, trata-se de processo relativo a AUTOS DE INFRAÇÃO de IRPJ, CSLL e IRPF lavrados em decorrência da fiscalização levada a efeito no contribuinte TOME ENGENHARIA S.A., CNPJ 11.245.802/0001-88, em procedimento instaurado pelo TDPF 0811900-2015-00038-2. Os referidos AUTOS DE INFRAÇÃO foram cientificados ao contribuinte pela via eletrônica em 12/12/2016, e encaminhados pela via postal aos sujeitos passivos por responsabilidade tributária, LAERCIO TOME, CPF 067.946.028- 49, e CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA E SILVA, CPF 269.044.978-15, cujos avisos de recebimento dos correios serão anexados ao processo tão logo retornem a esta repartição. Proponho que o processo seja encaminhado ao SECAT da DRF SÃO BERNARDO DO CAMPO, a fim de que se aguardem os prazos regulamentares para pagamento ou impugnação do contribuinte e dos sujeitos passivos por responsabilidade tributária, bem como para as demais providências que julgarem cabíveis."

Não constam dos autos os avisos de recebimentos (ARs) que ficaram de ser juntados posteriormente, conforme informado no despacho acima transcrito.

As impugnações apresentadas, em 10/01/2017 (Termo a fls. 4316), pelos responsáveis tributários **Laércio Tomé** (a fls. 4004 e segs.) e **Carlos Alberto de Oliveira e Silva** (a fls. 4176 e segs.), subscritas pelo advogado André Lopes Guimarães (procuração a fls. 4207), além de repetir as mesmas razões de defesa e pedidos aduzidos pela contribuinte antes expostas, aduzem esses responsáveis tributários os mesmos argumentos contrários à inclusão deles no polo passivo da relação tributária em tela, os quais podem ser assim resumidos:

a) que a Autoridade Fiscal afirma, com base no inciso III, art. 135 do CTN, que os impugnantes são responsáveis solidários dos créditos tributários

constituídos em face da empresa Tomé Engenharia S.A., por supostamente praticar atos com infração à lei;

b) que, de acordo com a Autoridade Fazendária, restou devidamente comprovada os atos de infração contra a lei do impugnante, os quais decorrem: do poder decisório de Laércio Tomé na empresa, por exercer a administração e deter junto com seu cônjuge o controle de 100% das quotas do fiscalizado; e do fato de que Carlos Alberto de Oliveira e Silva exerce o cargo de presidente e apostava sua assinatura na maioria dos documentos inclusive nos contratos fraudulentos relatados no Termo de Fiscalização;

c) quanto à nulidade do lançamento:

c.1) que, na ânsia de atribuir a responsabilidade tributária solidária aos impugnantes, o Auditor Fiscal comete equívocos procedimentais no lançamento, os quais deixam o presente auto de infração eivado de nulidade;

c.2) que, com o advento da Portaria RFB nº 2.284/2010, a Autoridade Fazendária deveria reunir as provas que atestassem a responsabilidade tributária do impugnante, assim como uma descrição detalhada dos fatos , tudo isso para evidenciar o vínculo de responsabilidade;

c.3) que não há, neste feito administrativo, uma descrição detalhada dos fatos - devidamente acompanhada de provas - que estabeleçam o vínculo de responsabilidade deles no presente caso;

c.4) que, a bem da verdade, existe tão somente uma menção de que a responsabilidade dos impugnantes fica caracterizada pelo fato de: Laércio Tomé possuir poder decisório na empresa, por exercer a administração e deter junto com seu cônjuge o controle de 100% das quotas do fiscalizado; e Carlos Alberto de Oliveira e Silva exercer o cargo de presidente e apostar sua assinatura na maioria dos documentos inclusive nos contratos fraudulentos relatados;

c.5) que não há nenhuma descrição fática detalhada, documentos que comprovem a prática de ato ilegal, bem como uma conexão lógica que vincule os fatos à alguma conduta ilegal dos impugnantes, logo, não resta dúvida que não existe as responsabilidades no presente caso;

c.6) que é obrigatória, portanto, a declaração de nulidade do presente auto de infração, tendo em vista que para ser lavrado contra o impugnante, a autoridade fiscal deveria atender aos requisitos procedimentais estabelecidos pela Portaria RFB nº 2.284/2010;

d) **que não há uma individualização da conduta dos impugnantes**, em outras palavras, não há uma explicação o fática minuciosa do ato de infração legal praticada pelos impugnantes, sendo que, sem isso, não há como sustentar a permanência dos impugnantes na posição de responsável tributário solidário, impondo a declaração de inexistência de responsabilidade tributária solidária dos impugnantes;

e) **que não há interesse comum dos impugnantes nos atos e fatos que culminaram na glosa de despesas da empresa autuada**, pois em momento nenhum

ficou esclarecido o interesse comum dos impugnantes nos atos supostamente ilegais praticados pela empresa autuada, logo é impossível a responsabilidade solidária com base no art. 124 do CTN;

f) que **os impugnantes não extraíram nenhum benefício** dos supostos atos ilegais praticados pela empresa autuada, além disso, também não há provas contundentes, inclusive documentais, que pudessem aferir ou identificar eventual benefício dos impugnantes;

g) que o Agente Fiscal olvidou de carrear aos autos provas robustas de que os impugnantes teriam agido com excesso de poderes ou infração à lei, ou ainda ao contrato/estatuto social da empresa;

h) que requerem a declaração de nulidade dos autos de infração, como também requerem a exclusão dos impugnantes do polo passivo da obrigação tributária pelos fatos e fundamentos expostos nas suas impugnações.

Em 26/01/2017 (Termo a fls. 4451), o responsável tributário Carlos Alberto de Oliveira e Silva **apresentou nova impugnação**, a qual consta à fls. 4335/4362, subscrita pelo advogado Rafael Giglioli Sandi (procuração a fls. 4369).

Analisando as impugnações apresentadas, a turma *a quo* julgou-as improcedentes. Registre-se ainda que a turma julgadora não conheceu, por preclusão consumativa, da segunda impugnação apresentada pelo coobrigado Carlos Alberto de Oliveira e Silva.

O contribuinte foi intimado da decisão em 03/08/2017 (fl. 4488), apresentando em 24/10/2017 (fl. 4499) o recurso voluntário de fls. 4501-4525, sem qualquer preliminar sobre sua tempestividade. À fl. 4707 a unidade preparadora atesta a intempestividade desse recurso.

O coobrigado Laércio Tomé foi intimado da decisão em 11/10/2017 (fl. 4495), e apresentou em 09/11/2017 recurso voluntário de fls. 4629-4660 reafirmando, tanto em relação ao mérito das exigências, quanto em relação à responsabilidade tributária que lhe foi atribuída, todos os termos da impugnação apresentada.

Já o coobrigado Carlos Alberto de Oliveira e Silva foi intimado da decisão em 11/10/2017 (fls. 4498 e 4567), e apresentou em 08/11/2017 recurso voluntário de fls. 4532-4559. Os patronos que subscrevem o recurso voluntário são os mesmos que assinaram a impugnação não conhecida pela turma julgadora de primeira instância. Em resumo questionam o mérito das exigências com os mesmos argumentos apresentados pelos demais impugnantes e também constante no recurso do coobrigado Laércio Tomé. No que diz respeito à responsabilidade tributária que lhe foi atribuída, argumenta que não detinha poderes de decisão para a contratação dos serviços questionados pelo Fisco, que não assinou alguns dos contratos e, por fim, que vários deles, embora pagos quando já era Presidente do contribuinte, foram firmados antes de seu ingresso em tal função.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O contribuinte (pessoa jurídica) foi intimado da decisão em 03/08/2017 (fl. 4488), apresentando em 24/10/2017 (fl. 4499) o recurso voluntário de fls. 4501-4525, sem qualquer preliminar sobre sua tempestividade. À fl. 4707 a unidade preparadora atesta a intempestividade desse recurso.

Considerando-se que o art. 33 do Decreto nº 70.235/72 fixa em 30 dias o prazo para apresentação de recurso voluntário, a intempestividade do recurso do contribuinte é patente.

Desse modo, voto por não reconhecer do recurso voluntário de Tomé Engenharia S/A.

Em relação aos recursos voluntários apresentados pelos coobrigados, além de tempestivos, foram subscritos por procuradores habilitados para tanto. Portanto, deles conheço.

2 GLOSA DE DESPESAS – EXIGÊNCIAS DE IRPJ, CSLL E IRRF

A exigência, basicamente, trata de glosas de despesas supostamente inexistentes, culminando com a exigência de IRPJ, CSLL e IRRF em decorrência de pagamentos sem causa.

Compulsando os autos, entendo perfeitas as considerações da decisão recorrida quanto às exigências de IRPJ, CSLL, IRRF¹ e multa qualificada, de lavra do ex-Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, que devem ser confirmadas por seus próprios fundamentos, os quais adoto como razões de decidir, nos termos do § 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF e do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999.

DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Não verifico qualquer questão que não possa ser elucidada com as provas coligidas aos autos, como ficará demonstrado no enfrentamento de cada um dos pontos abaixo, razão pela qual voto por indeferir o pedido de diligência.

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

Da nulidade por falta de motivação da autuação

¹ Quanto ao IRRF, inclui-se nas razões de decidir um novo fundamento, conforme citado em nota de rodapé em momento oportuno.

A primeira nulidade suscitada pela impugnante reside na alegação de que há uma deficiência de motivação na autuação, no que se refere à demonstração da inidoneidade das despesas glosadas e das irregularidades nos ajustes anuais de 2011 e 2012. Tal alegação não pode ser acolhida, pois os motivos que levaram aos lançamentos em tela estão sobejamente expostos no Termo de Verificação Fiscal: seja ao sustentar que as despesas glosadas ou não foram devidamente comprovadas ou se tratavam de fraudes; seja ao expor, no item 11 do TVF, a irregularidade cometida pela impugnante no ajuste de 2011; ou ainda, no item 12 do TVF, quando informa que a própria recorrente reconheceu como devidos o IRPJ e a CSLL declarados no ajuste anual de 2012. O conjunto probatório e o trabalho de fiscalização são robustos. Note-se que a procedência ou não dos motivos alegados para os lançamentos é questão de mérito, sendo que, em sede de preliminar, basta a verificação de que tais motivos foram plenamente expostos no TVF, para que deva ser afastada a preliminar de nulidade ora em debate.

Com relação ainda a essa preliminar, a impugnante alega que: *no que se refere ao ajuste anual de 2012, a Fiscalização se limita a afirmar que determinados valores foram informados na DIPJ, mas não foram declarados na DCTF, ignorando que apenas as informações da DIPJ não são suficientes como fundamento para qualquer autuação, pois a DIPJ não é a obrigação acessória destinada ao lançamento do IRPJ e da CSLL, assim, ao deixar de apontar as evidências das irregularidades no ajuste anual de 2012, a Fiscalização deu causa a nulidade da exigência fundamentada nessas irregularidades.*

Ora, beira a falta de boa-fé processual a impugnante trazer tal alegação em sua peça de defesa, depois de ter reconhecido como devidos o IRPJ e CSLL informados na DIPJ, porém não declarados em DCTF nem recolhidos. Vale trazer à colação os seguintes excertos do TVF:

"O item 3 do TERMO DE INTIMAÇÃO 6 intimou o fiscalizado a justificar a falta de recolhimento ou de declaração em DCTF do IRPJ a pagar no valor de R\$5.557.557,63 e da CSLL a pagar no valor de R\$1.719.968,42, apurados no ajuste anual da DIPJ 2013/2012. Em atendimento o fiscalizado apresentou carta em 26/10/2015, através da qual informou que a falta de declaração em DCTF se deu por desconhecimento de informações internas, ou seja, reconheceu como devidos o IRPJ e a CSLL apurados no ajuste anual da DIPJ 2013/2012.

O fiscalizado retificou sua DCTF do período 12/2012 para incluir os débitos sob comento, na tentativa de sanar a irregularidade, no entanto, a sua espontaneidade encontra-se excluída por força do art. 7º, § 1º, do Decreto no 70.235/72, de modo que não se reconhecem os débitos incluídos na declaração retificadora."

Por essas razões, voto por afastar essa preliminar de nulidade da autuação.

Da nulidade pelo bis in idem - IRRF e Multa de Ofício

Alega a impugnante que a exigência do IRRF à alíquota de 35%, com base no artigo 61 da Lei nº 13.981, de 20 de janeiro de 1995, deve ser considerada ilegal, pois é descabido aplicar a alíquota definida naquele dispositivo legal conjuntamente com a multa de ofício, sob pena de se impor duas sanções por uma mesma conduta e que assim resta demonstrada a nulidade da exigência de IRRF imposta em desfavor da Impugnante.

A alegação de que a verdadeira natureza do IRRF é de penalidade decorre de um erro conceitual crasso da impugnante, pois tributo não se constitui em sanção por ato ilícito, nos termos do art. 3º do CTN. Razão pela qual totalmente desarrazoada a argumentação da impugnante de que estaria havendo a aplicação de duas penalidades.

Por essa razão, voto por afastar também essa preliminar de nulidade.

Da nulidade da autuação por ofensa ao art. 9º do Decreto 70.235/72

Alega a impugnante que o art. 9º do Decreto nº 70235/72 determina que a aplicação de penalidade isolada e a exigência do crédito tributário sejam formalizados em autos de infração separados e que esta vedação foi ignorada pelos autos de infração de IRPJ e CSLL impugnados, razão pela qual estão eivados de nulidade.

Equivoca-se a recorrente ao interpretar o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, pois o que está vedado ali é reunir em um mesmo auto de infração o lançamento de um tributo e de um penalidade que não tenha qualquer conexão com esse tributo. Todavia, ainda nesta hipótese, para ser declarado o vício formal do lançamento, haveria que ser demonstrado o prejuízo, ou seja, que tal indevida reunião de tributo e de penalidade que lhe é estranha em um mesmo auto de infração cerceou o direito de defesa do contribuinte.

No caso em tela, porém, não há ofensa ao art. 9º do Decreto nº 70235/72, pois o lançamento da multa isolada decorre de infração à legislação do próprio tributo que está sendo lançado, o IRPJ, inclusive tal infração foi a causa do lançamento do próprio IRPJ. Na verdade, o lançamento tanto do IRPJ como da multa isolada em um mesmo auto de infração torna mais clara e fácil a defesa do contribuinte, na medida em que, ao se insurgir contra a infração que lhe foi imputada, impugna ao mesmo tempo o lançamento tanto do IRPJ como da multa isolada. Da mesma forma, concluo com relação ao lançamento da CSLL e da multa isolada em um mesmo auto de infração.

Por essa razão, voto por afastar também essa preliminar de nulidade.

DA PRELIMINAR DE MÉRITO

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

DO MÉRITO

No mérito, vale, desde já, observar que a emissão de nota fiscal não se configura como presunção *jure et de jure* da existência das operações que nela estão indicadas. Assim, o fato de prestadoras de serviços terem emitidos notas fiscais não é certeza de que os serviços tenham sido efetivamente prestados. Aliás, no mundo das fraudes fiscais, não é raro a descoberta de pessoas jurídicas dedicadas à venda de notas fiscais.

Quanto ao superfaturamento no contrato com a Rock Star

Com relação a este ponto, alega a impugnante que *os autos de infração impugnados consideraram como absolutamente inexistentes despesas da Impugnante que se referem a serviços comprovados, considerados superfaturados, sem que ao menos tenha-se buscado distinguir, na análise dos pagamentos, entre o valor do preço do serviço e o valor da despesas supostamente inidôneas.*

Essa questão não passou despercebida pelos autuantes, se não vejamos o seguinte excerto do TVF:

"O material apresentado pelo fiscalizado mostra que, de fato, houve alguma prestação de serviços, no entanto, conforme será detalhado adiante, há inconsistências nos contratos firmados e os valores cobrados são evidentemente superfaturados, eivando de vícios todas as despesas e pagamentos efetuados.

Esta fiscalização detectou diversas inconsistências nos documentos apresentados pelo fiscalizado, motivo pelo qual o CONTRIBUINTE foi intimado a apresentar os documentos e esclarecimentos solicitados no TERMO DE INTIMAÇÃO 16, cujos textos de interesse seguem transcritos na sequência."

A impugnante reclama a redução do valor lançado com base em citação de trecho de depoimento de Ricardo Ribeiro Pessoa, em que este afirmou que 20% dos valores dos contratos com a citada Rock Star correspondiam a serviços realmente prestados, e os 80% restantes eram destinados a fins ilícitos. Ora, o fato de 20% dos serviços terem sido prestados, não significa que fossem despesas necessárias para a impugnante. Assim, se 80% das despesas decorriam de fins ilícitos, e a impugnante não conseguiu demonstrar a necessidade dos outros 20%, resta perfeita a glosa de 100% das despesas com a Rock Star.

Ademais, parte do material apresentado pelo impugnante sequer conseguia provar a competência da despesa, conforme bem aponta o seguinte trecho do TVF:

"Cabe observar que o fiscalizado apresentou diversas fotos sem especificar a data das mesmas ou a que evento se referiam, dando a falsa impressão que todas se referem aos fatos de 2010 a 2012, no entanto, há diversas fotos que são de 2009, tal como a foto reproduzida na sequência, mostrando um adesivo da TOME acima do vidro traseiro do veículo, ou seja, não se presta para comprovar o espaço adicional que teria sido objeto do aditivo firmado em 31/03/2010."

Restou também plenamente demonstrado o fraudulento superfaturamento nos aditivos apresentados, se não vejamos o seguinte trecho do TVF:

"Observa-se que a ROCK STAR comprou da empresa do piloto ALLAM KHODAIR os direitos das cotas D, E e F por R\$700.000,00 em 2010, as quais correspondiam a 25% dos espaços publicitários no carro, enquanto que, conforme visto anteriormente, através do contrato firmado em 23/10/2009, a ROCK STAR vendeu para a TOMÉ apenas o direito do espaço da cota D, correspondente a apenas 15% dos espaços publicitários no carro, pelo valor mensal de R\$300.000,00 ao mês, totalizando expressivos R\$3.600.000,00 em 2010. Em suma, a ROCK STAR adquiriu os direitos das cotas D, E e F por R\$700.000,00 e revendeu os direitos da cota D por R\$3.600.000,00, ou seja, um sobrepreço pouco usual nas atividades econômicas, revelando indícios de que parte dos pagamentos efetuados pelo fiscalizado tenham se destinado a propinas, nos mesmos moldes relatados pelos delatores ALBERTO YOUSSEF e de RICARDO RIBEIRO PESSOA."

(...)

"Observa-se que a empresa VOGEL, detentora dos direitos do maior e melhor espaço de publicidade no carro de corrida, vendeu esse espaço para a empresa BLAUSIGEL por R\$918.000,00 em 2011, e para a empresa SER-GLASS VIDROS BLINDADOS por R\$1.300.000,00 em 2012. Para maior clareza, seguem fotos dos carros de competição de 2011 e 2012, nos quais as marcas BLAUSIGEL (Blau) e SER-GLASS aparecem em grandes e destacados espaços dos veículos, tais como a tampa do motor e as portas laterais."

(...)

"Os valores pagos pelas empresas BLAUSIGEL e SER-GLASS pelos grandes e privilegiados espaços da cota A, totalizando R\$918.000,00 em 2011 e R\$1.300.000,00 em 2012, fornecem evidências do superfaturamento dos serviços prestados pela ROCK STAR. Basta observar que, para exibir pequenos adesivos no para-choque do veículo, conforme pode ser visto nas mesmas fotos anteriores, os contratos firmados com a ROCK STAR estabelecem exorbitantes pagamentos de R\$6.300.000,00 em 2010, R\$3.600.000,00 em 2011 e R\$5.500.000,00 em 2012."

Nesse trecho acima, a constatação da fraude decorre das absurdas diferenças entre os valores pagos e os preços de mercado praticados por outros contratantes, mormente, quando se constata, conforme bem aponta o TVF, que a impugnante pagou esses valores elevados para ter apenas dois pequenos adesivos no para-choque do veículo. Além disso, não restou sequer justificada a necessidade de tal

despesa. Por que um pessoa jurídica dedicada a obras de engenharia se beneficiaria de uma propaganda veiculada no ambiente automobilístico? Como dois pequenos adesivos afixados no para-choque de um carro de corrida, com a simples palavra "Tomé", poderia ajudar a fixar a marca da impugnante ou lhe trazer algum retorno econômico?

A fraude fica ainda mais clara ao analisar a questão relativa aos hospitality centers, pois, nos documentos identificados como "2º aditivo", houve o pagamento a Rock Star: a) de R\$ 600 mil, por dois "hospitality centers", com capacidade para 250 pessoas, no Rio de Janeiro; b) de R\$ 600 mil por dois "hospitality centers", com capacidade para 250 pessoas, em Salvador. Todavia, ao aprofundar a fiscalização, os autuantes constataram o seguinte:

"Em atendimento ao item 1.m) do TERMO DE INTIMAÇÃO 16 o fiscalizado limitou-se a juntar fotos dos hospitality centers sem detalhar quais fotos se referiam exatamente aos eventos em 23/05/2010 no Rio de Janeiro, e em 15/08/2010 em Salvador. O fiscalizado deixou de apresentar documentos para comprovar o tamanho, a localização e a capacidade em quantidade de pessoas dos hospitality centers contratados nos autódromos do Rio de Janeiro e Salvador. **Conforme será detalhado adiante, esta fiscalização efetuou diligência na VICAR, empresa responsável pela locação dos espaços dentro dos autódromos, e constatou que os aditivos firmados em 03/05/2010 e 11/08/2010 são fraudulentos, posto que, nos eventos do Rio de Janeiro em 23/05/2010, e no evento em Salvador em 15/08/2010, ao invés de 2 hospitality center para 500 pessoas, somente foi contratado um hospitality center para 50 pessoas em cada evento.**"

"A carta e os documentos apresentados pela VICAR mostram que para a etapa do Rio de Janeiro, no dia 23/05/2010, a ROCK STAR contratou 4 hospitality centers, sendo **apenas 1 destinado para a TOMÉ**, com direito a 50 credenciais, ou seja, para apenas 50 pessoas e **custando apenas R\$25.600,00.**"

"A carta e os documentos apresentados pela VICAR mostram que para a etapa da Bahia a ROCK STAR contratou **1 hospitality center, destinado para as empresas TOMÉ e ALUSA em conjunto, com direito a 50 credenciais, ou seja, para 50 pessoas, custando apenas R\$25.600,00** e rateado entre as empresas TOME e ALUSA, conforme atestam o contrato e a nota de débito anexados na sequência."

Da mesma forma, fica patente a fraude na contratação da Rock Star para os serviços merchandising" e divulgação da logomarca em horário nobre da Rede Globo, descritos no aditivo firmado em 11/08/2010, no valor de R\$890.000,00, se não vejamos os seguintes trechos do TVF:

"Em atendimento ao item 1.n) do TERMO DE INTIMAÇÃO 16 o fiscalizado limitou-se a dizer, em suas palavras, que "... a empresa ROCK STAR funcionava como uma espécie de bureau de mídia, pois intermediava no processo de compra de mídia em grandes veículos. A empresa comprava espaços publicitários em grande quantidade, e depois revendia para seus contratantes. Essas operações também faziam parte dos serviços prestados e efetivamente pagos ao longo dos anos, a título exemplificativo, em diversas oportunidades, haviam chamadas

em horário nobre (sábado durante os intervalos comerciais das novelas) para divulgação das provas de Stock Car que seriam transmitidas ao vivo nos domingos pela manhã na Rede Globo...". **O fiscalizado não apresentou vídeos ou contratos para comprovar suas alegações, ou seja, não há qualquer comprovação da divulgação específica da logomarca "TOMÉ" em obras de entretenimento da Rede Globo, tais como novelas, filmes, games, conforme reza o referido aditivo, restando evidenciado seu caráter fraudulento."**

"Cabe comentar que a alegação do fiscalizado, acerca de chamadas na Rede Globo em horário nobre para divulgação das provas de Stock Car, **não procede, posto que tais chamadas eram evidentemente genéricas e sem qualquer menção à "TOMÉ", e seriam efetuadas independentemente de qualquer pagamento adicional da "TOMÉ", mesmo porque seria praticamente impossível observar os pequenos adesivos da "TOMÉ" nos carros eventualmente mostrados nas imagens das chamadas."**

Vale ainda ressaltar que a impugnante sequer refutou uma dessas fraudes apontadas pelo TVF, isso mesmo, não apresentou documento ou mesmo argumento para desconstituir as afirmações do TVF. Da mesma forma, como já dito, não justificou nem total nem parcialmente a necessidade de tais despesas, além do que restou plenamente demonstrado que a maior parte delas decorria de contratos fraudulentos.

Por essas razões, entendo que não há reparo a ser feito no lançamento nem justificativa para deferir o pedido de diligência, pois perfeita a glosa integral das despesas da impugnante com a Rock Star.

Quanto à glosa de despesa no lançamento da CSLL

Alega a impugnante que a Fiscalização considerou indedutíveis da base de cálculo da CSLL diversas despesas com base nos requisitos da necessidade e usualidade, que não se aplicam à CSLL. Equivoca-se a impugnante, pois o art. 13 da Lei 9.249/95, que trata da indedutibilidade de determinadas despesas na apuração das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, expressamente determina que se observe o disposto no art. 47 da Lei 4.506/64.

Não obstante, conforme já demonstrado no item anterior, a grande parte das glosas de despesa decorreu da constatação de fraude nas contratações ou da própria demonstração da inexistência da despesa.

Quanto à quantificação do IRRF²

Alega a impugnante que, na quantificação do IRRF, não foram consideradas as retenções já realizadas pela Impugnante sobre os pagamentos a empresa

² Faço aqui um complemento ao voto de primeira instância: a exigência de IRRF, nos termos previstos no art. 61 da Lei nº 8.981/95, se dá em caráter definitivo, ou seja, não passível de utilização pelo beneficiário do pagamento, não havendo que se falar, portanto, em eventual compensação com os valores retidos por ocasião do pagamento, uma vez que nessa segunda hipótese trata-se de mera antecipação do imposto devido pelo beneficiário do pagamento que, ao oferecer os recursos à tributação, faz jus à dedução do imposto retido na fonte.

Rock Star, que devem ser abatidas do valor ora cobrado e, assim, a Impugnante apresenta em anexo os documentos comprobatórios dos valores retidos sobre notas fiscais emitidas pela empresa Rockstar, para que sejam abatidos dos valores de IRRF lançado em desfavor da Impugnante.

A impugnante não juntou, aos autos, a DIRF e o DARF desses IRRF - documentos hábeis a provar as referidas retenções, mas apenas uma planilha (a fls. 4041) por ela elaborada.

Ressalte-se que, se retenções de tributos houve nos pagamentos a Rock Star, a impugnante não teria qualquer dificuldade de juntar aos autos a DIRF, como também os DARF de tais retenções. Assim, além de não restar provado o alegado, a impugnante sequer juntou elemento indiciário suficiente para justificar uma diligência.

Assim, perfeito o lançamento do IRRF incidente sobre pagamentos sem causa ou relativos a operações não comprovadas, relativos às empresas JSM, ROCK STAR, RIBEIRO E GOBERSZTEJN, VERSSALES, LIMA NETO e GASBOL.

Da qualificação da multa

Alega a impugnante que, *ainda que de fato tivesse ocorrido o pagamento de vantagens indevidas a terceiros, a referida conduta caracterizaria a prática dolosa de corrupção, o que não caracteriza automaticamente o dolo na prática de evasão fiscal*. Disso não divergimos, porém a multa qualificada decorre do fato de a impugnante ter dolosamente deduzido das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL despesas sabidamente inexistentes ou desnecessárias, na medida em que os pagamentos serviam para propósitos ilícitos.

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

As fraudes nos contratos, amplamente demonstrada pelo conjunto probatório coligido nos autos, foi muito bem sintetizada por esse trecho do TVF:

"A sonegação é constatada no lançamento intencional, na apuração do resultado tributável pelo IRPJ e pela CSLL, de despesas sabidamente indedutíveis, relativas a serviços que não foram efetivamente prestados, relativas às empresas JSM ENGENHARIA, ROCK STAR, RIBEIRO E GOBERSZTEJN, VERSSALES, LIMA NETO e GASBOL, reduzindo de forma expressiva e indevida os valores de IRPJ e CSLL.

A fraude é caracterizada pelos documentos fraudulentos apresentados pelo fiscalizado para comprovar as despesas relativas à empresa JSM ENGENHARIA e ROCK STAR evidentemente destinados a ocultar o pagamento de vantagens indevidas a terceiros.

O conluio é evidenciado pelo ajuste doloso do fiscalizado com as empresas JSM ENGENHARIA, ROCK STAR, RIBEIRO E GOBERSZTEJN, VERSSALES, LIMA NETO, GASBOL e seus representantes, bem como com os operadores financeiros ADIR ASSAD e HUMBERTO SAMPAIO DE MESQUITA, envolvidos no esquema de corrupção desvendado pelas operações "SAQUEADOR", "MONTE CARLO" e LAVA JATO".

Além de tudo antes já exposto neste voto ao tratar do contrato com a Rock Star, vale pontuar que os elementos trazidos pelo TVF não deixam dúvida quanto a fraude cometida em outros contratos, como se pode, por exemplo, verificar do seguinte trecho relativo a investigação do contrato com a JMS:

"Cabe destaque para o texto sobre a consulta efetuada no DETRAN pela fiscalização da RFB, através do Ofício SEFIS DRF BARUERI 20/2014, no qual foi solicitado a este órgão informar a relação de veículos registrados em nome da JSM ENGENHARIA, inclusive os já alienados, cuja resposta dá conta de que **o único veículo encontrado em nome da mesma é uma moto YAMAHA XT 660R, adquirida em 18/02/2011 e transferida em 23/09/2011, evidenciando que esta empresa não dispunha dos caminhões supostamente locados para a TOMÉ**, fato que demonstra o caráter fraudulento da documentação apresentada.

Diante do exposto, resta evidenciado que a empresa JSM ENGENHARIA não dispunha de capacidade operacional para proceder à locação de máquinas de grande porte e caminhões para o fiscalizado, seja pela falta de comprovação de que dispunha destes bens para locação, bem como pela falta de instalações físicas e funcionários para abrigar, conduzir, transportar e proceder à manutenção de tais equipamentos.

Conforme relatado no texto transcrito, a empresa JSM ENGENHARIA foi baixada de ofício através da publicação do ADE EXECUTIVO 32, de 29 de agosto de 2014, surtindo efeitos a partir de 11/009/2008, de modo que as notas fiscais emitidas por essa empresa a partir dessa data passaram a ser consideradas inidôneas perante terceiros, incluídas aí as notas fiscais emitidas contra o fiscalizado.";

Vale ressaltar que a impugnante não refutou nenhum dos fatos apurados pela Fiscalização, limitando-se a apresentar uma contestação genérica deles.

Por essas razões, voto por manter a multa qualificada.

DA DECADÊNCIA

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

Segundo Termo a fls. 3881, a impugnante teve ciência dos autos de infração em 12/12/2016, logo, não há falar que estivesse decaído nesse momento o

direito de o Fisco constituir o crédito tributário (IRPJ e CSLL) do fato gerador de 2010 (período mais antigo lançado). A regra do art. 173, I, do CTN é clara, quando dispõe que o dies a quo do prazo decadencial será o primeiro dia do exercício seguinte ao que o Fisco poderia lançar, logo, em se tratando de fato gerador anual de 2010, o Fisco só poderia efetuar o lançamento em 2011 e, assim sendo, o primeiro dia do exercício seguinte foi 01 de janeiro de 2012. Sendo o dia de início em 01/01/2012, tinha o Fisco o direito de constituir o crédito de IRPJ e CSLL até 31/12/2016, razão pela qual deve ser afastada a alegação de decadência do lançamento.

Com relação à multa isolada, embora a situação seja um pouco diversa, chega-se a mesma conclusão. As multas isoladas de fevereiro a setembro de 2011 podiam ser lançadas no próprio ano de 2011, logo, o primeiro dia do exercício seguinte foi 01/01/2012, razão pela qual chega-se a conclusão de que, em 12/12/2016 - data do lançamento, não havia decaído o direito de o Fisco constituí-las.

Posto isso, voto por afastar a preliminar de decadência.

DA EXIGÊNCIA DE MULTAS ISOLADAS POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL

Em razão da infração principal, a autuada deixou de recolher valores a título de estimativas de IRPJ e CSLL, ensejando a exigência de multas isoladas.

Há de separar a exigência em dois períodos distintos em razão da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996: o primeiro até o advento da Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) e o segundo após a edição de tal ato.

DAS MULTAS ISOLADAS ATÉ O ADVENTO DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351/2007

Em relação à aplicação da multa isolada de forma concomitante com a multa de ofício, em que pese meu entendimento pessoal sobre a matéria, recentemente foi aprovada súmula impedindo tal cobrança quando baseada no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, conforme se observa do enunciado nº 105 da Súmula CARF: "*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.*"

No caso concreto, a exigência diz respeito aos anos-calendário de 2010 a 2012, e o lançamento de multa isolada refere-se aos fatos geradores ocorridos entre 28/02/2011 e 31/12/2012, ou seja, a fatos geradores ocorreram todos após o advento da MP nº 351/2007 que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 a que se refere Súmula CARF nº 105. Passo à análise desse novo dispositivo legal.

DAS MULTAS ISOLADAS APÓS O ADVENTO DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351/2007

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento.

Desse modo, a partir da estimativa devida referente ao mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, a Súmula CARF nº 105. Confira-se a nova redação do dispositivo em questão:

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

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

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

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

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

[...]

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral. Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (“*serão aplicadas as seguintes multas*”, “*I...II*”): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de “*de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”. Essa penalidade está valorada em 75% “*sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*”; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo

devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas.

Alega a Recorrente que a aplicação da penalidade isolada, tal qual perpetrada no auto de infração, viola o princípio da legalidade. Aduz ainda que não se poderia aplicá-la após o encerramento do exercício, tampouco em concomitância com a multa de ofício de 75%. Cita diversos acórdãos do CARF que dariam guarida a sua tese.

Não merecem prosperar os argumentos de defesa. Vejamos.

Em primeiro lugar, conforme já transcrito, a penalidade isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais está prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da legalidade. Nesse sentido, também, não há ofensa ao art. 97, V, do CTN, uma vez que a multa em discussão foi instituída por lei.

Em relação a não aplicabilidade das multas isoladas após o encerramento do exercício, implicaria ofensa à literalidade do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, dispositivo que prevê, de forma expressa, a aplicação da penalidade isolada *“ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”*. Ora, se a própria norma prevê sua aplicação ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, pressupõe-se, por óbvio, que o exercício já tenha sido encerrado, sem o que não se poderia falar em apuração do resultado do exercício.

Pode-se concluir que o ordenamento jurídico protege, com a multa isolada, o fluxo financeiro advindo do pagamento mensal das estimativas. Ora, inexistindo penalidade pelo seu não recolhimento não haveria como obrigar o contribuinte a antecipar o tributo, e o pagamento das estimativas acabaria por se tornar mera faculdade do contribuinte, retirando da norma a sua força cogente, o que não se mostra razoável.

Em relação às decisões colacionadas pela Recorrente, frise-se que se baseiam na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96. **Em que pese minha particular discordância com a interpretação do referido dispositivo dada pelos acórdãos em questão, não se pode olvidar que os argumentos utilizados não se amoldam a novel redação dada ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.** Vejamos.

Ao se comparar a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, constata-se que se buscou adequar o dispositivo à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, que atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e também o fato da ocorrência de *bis in idem*, pois a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520). Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A referência à multa isolada agora é tratada em dispositivo específico (inciso II), com multa em percentual distinto da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

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 torna 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 uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram 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.

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.³

³ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.⁴ (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Isso posto, voto por manter a exigência das multas isoladas.

⁴ Idem, Idem

DA RESPONSABILIDADE DOS COOBRIGADOS

O coobrigado Laércio Tomé foi intimado da decisão em 11/10/2017 (fl. 4495), e apresentou em 09/11/2017 recurso voluntário de fls. 4629-4660 reafirmando, tanto em relação ao mérito das exigências, quanto em relação à responsabilidade tributária que lhe foi atribuída, todos os termos da impugnação apresentada.

Nos itens anteriores deste voto já se abordou todo o conteúdo relativo ao mérito da exigência.

No que diz respeito à arguição de nulidade da responsabilidade tributária em razão da inobservância do disposto na Portaria RFB nº 2.284/2010, essa deve ser de pronto afastada por terem sido observados, em todos os seus detalhes, os requisitos procedimentais nela estabelecidos, uma vez que os coobrigados foram individualmente cientificados do termo de verificação e autos de infração lavrados, possibilitando-os o pleno exercício de defesa. Além disso, a autoridade fiscal autuante colacionou um robusto conjunto probatório que demonstra cabalmente as fraudes cometidas na celebração de contratos com o único fito de servir de escudo para pagamentos ilícitos que redundaram em redução de IRPJ e CSLL devidos, sendo que, no entender da Fiscalização, os responsáveis pela administração da pessoa jurídica autuada, e que subscreveram a maior parte dos contratos questionados pelo Fisco. Se a acusação está correta, ou não, diz respeito ao mérito da responsabilidade tributária que lhes foi atribuída.

Por essas razões, rejeito a arguição de nulidade da responsabilidade atribuída aos coobrigados.

Quanto ao mérito da responsabilidade atribuída a Laércio Tomé, entendo correta a decisão recorrida.

Como bem argumentou a decisão recorrida,

Não obstante Carlos Alberto de Oliveira e Silva fosse o administrador de direito da impugnante, não resta dúvida que o comando da empresa estava de fato sob às ordens de Laércio Tomé. Ora, trata-se de uma sociedade anônima, na qual Laércio Tomé, isoladamente, detém 90% do capital e, em conjunto com sua esposa, 100% do capital social, ou seja, uma Assembléia de Acionistas da impugnante seria conduzida apenas por duas pessoas, Sr. Laércio e a esposa. É evidente que Laércio Tomé tinha plenos poderes na condução dos negócios da impugnante, inclusive para isoladamente nomear ou destituir o presidente da impugnante, logo, não há como imaginar que os atos fraudulentos praticados por Carlos Alberto de Oliveira e Silva não fossem anuídos e aprovados por Laércio Tomé. Corrobora essa conclusão depoimento de Alberto Youssef (a fls. 3696), no qual ele afirma que os acordos espúrios com a impugnante eram acertados com Oliveira (Carlos Alberto de Oliveira e Silva) e com o sócio proprietário Laércio Tomé.

Ademais, a própria estrutura de comando da pessoa jurídica autuada aponta que Laércio Tomé era quem detinha a última palavra na condução dos negócios.

Tomé Engenharia S.A. é sociedade anônima de capital fechado e constituída a partir da versão de parcela do patrimônio da empresa Tomé Engenharia e Transportes S.A. (cisão parcial).

Compulsando Atas de Assembleias Gerais e o estatuto social de Tomé Engenharia S.A. a administração da companhia competia à Diretoria, composta de, no mínimo, 2 e, no máximo, 7 membros, sendo 1 Diretor Presidente, 1 Diretor da Divisão de Engenharia Indústria, 1 Diretor da Divisão de Engenharia Óleo e Gás e os demais Diretores sem designação específica (artigo 12, caput do estatuto social).

Nesse mesmo artigo 12 do estatuto social havia previsão expressa que algumas competências da Diretoria estavam sujeitas à aprovação da Diretoria do acionista controlador da Tomé, denominada de Diretoria Colegiada, em outras palavras, da aprovação do senhor Laércio Tomé!!!

Nesse mesmo sentido, cumpre-se destacar que a prática de certos atos, como, por exemplo, a contratação de empréstimos e obrigações pela sociedade, dependia da prévia aprovação dessa mesma Diretoria Colegiada (art. 12, caput e 14, §§ 1º e 2º), ou seja, do acionista controlador de Tomé Participações S.A., justamente o senhor Laércio Tomé.

Desse modo, voto por negar provimento ao recurso voluntário de Laércio Tomé.

Passo a analisar o recurso voluntário apresentado por Carlos Alberto de Oliveira e Silva: intimado da decisão em 11/10/2017 (fls. 4498 e 4567), apresentou em 08/11/2017 recurso voluntário de fls. 4532-4559. Os patronos que subscrevem o recurso voluntário são os mesmos que assinaram a impugnação não conhecida pela turma julgadora de primeira instância. Em resumo questionam o mérito das exigências com os mesmos argumentos apresentados pelos demais impugnantes e também constante no recurso do coobrigado Laércio Tomé. No que diz respeito à responsabilidade tributária que lhe foi atribuída, argumenta que não detinha poderes de decisão para a contratação dos serviços questionados pelo Fisco, que não assinou alguns dos contratos e, por fim, que vários deles, embora pagos quando já era Presidente do contribuinte, foram firmados antes de seu ingresso em tal função.

Quanto ao mérito da exigência e as arguições de nulidade, não há complementação a ser feita em relação ao já abordado sobre o tema neste voto.

Em relação à responsabilidade tributária, no que diz respeito ao argumento de que vários dos contratos questionados pelo Fisco, embora pagos quando já era Presidente do contribuinte, teriam sido firmados antes de seu ingresso em tal função, as alegações do Recorrente não procedem. Primeiro porque o único exemplo por ele trazido diz respeito a um contrato firmado, em realidade, no mês subsequente ao seu ingresso na posição de Diretor Presidente da autuada. Ademais, a irregularidade tributária, em si, não está na celebração do contrato, mas sim no registro das despesas inexistentes ocorridas nos três anos-calendário subsequentes ao início do desempenho do senhor Carlos Alberto de Oliveira e Silva na condição de Diretor Presidente.

Contudo, entendo que a responsabilidade tributária que lhe foi imputada carece de substrato fático para ser mantida.

Embora Carlos Alberto de Oliveira e Silva detivesse a condição de Diretor Presidente e tenha sido citado em termos de colaboração premiada como participante das reuniões em que os acordos espúrios foram firmados, resta evidente que as decisões foram

tomadas por quem, de fato, detinha a posição de comando na autuada: o senhor Laércio Tomé, que compunha a Direção Colegiada de Tomé Engenharia.

Por oportuno, peço vênha para novamente reproduzir o trecho da decisão recorrida que tratou sobre o tema:

[...] trata-se de uma sociedade anônima, na qual Laércio Tomé, isoladamente, detém 90% do capital e, em conjunto com sua esposa, 100% do capital social, ou seja, uma Assembléia de Acionistas da impugnante seria conduzida apenas por duas pessoas, Sr. Laércio e a esposa. **É evidente que Laércio Tomé tinha plenos poderes na condução dos negócios da impugnante, inclusive para isoladamente nomear ou destituir o presidente da impugnante, logo, não há como imaginar que os atos fraudulentos praticados por Carlos Alberto de Oliveira e Silva não fossem anuídos e aprovados por Laércio Tomé.**

A meu ver, embora alguns atos possam ter sido praticados por Carlos Alberto de Oliveira e Silva, resta evidente que assim o fez não só sob a anuência, mas sob comando do controlador da autuada, senhor Laércio Tomé.

Ressalto, com o devido respeito ao ilustre relator do acórdão de primeira instância, entendo que a turma *a quo* incorreu em contradição ao entender que Carlos Alberto de Oliveira e Silva devesse ser mantido no polo passivo da obrigação tributária por ostentar a condição de Diretor Presidente, uma vez que, embora o nome da função que exercia pudesse externar que esse fosse, de fato, o real condutor dos negócios da autuada, na prática, não poderia assinar qualquer documento que denotasse obrigações à Tomé Engenharia sem a presença de outro Diretor e sem a anuência da Direção Colegiada, a qual, em realidade, era efetivamente desempenhada por seu controlador, o senhor Laércio Tomé.

Assim sendo, voto por dar provimento parcial ao recurso de Carlos Alberto de Oliveira e Silva para excluí-lo do polo passivo da obrigação tributária.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por: (i) não conhecer do recurso de Tomé Engenharia por sua intempestividade; (ii) rejeitar as preliminares arguidas e a decadência suscitada nos recursos dos coobrigados e, no mérito, por negar provimento ao recurso de Laércio Tomé e dar provimento parcial ao recurso de Carlos Alberto de Oliveira e Silva para excluí-lo do polo passivo da obrigação tributária.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator Designado.

Em que pese o entendimento do ilustre Relator quanto à possibilidade de exigência de multa isolada no caso em apreço, durante as discussões em sessão surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Assim, passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões do colegiado acerca dessa matéria.

Multa Isolada pelo Não Recolhimento das Estimativas Mensais

A recorrente contesta a exigência da multa isolada (art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como impossibilidade de concomitância, pois representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Entendo que lhe assiste razão.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta **multa isolada** foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de

despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, **sem previsão legal**.

De outra banda, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

No âmbito do CARF, com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: ***“a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício.”***

Na prática, a Súmula é aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, que não é o caso dos autos.

Para os fatos posteriores, ou seja, que ocorreram a partir de janeiro de 2007, como é o caso dos autos, há quem sustente que em face das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria interpretação diversa daquela favorável à exigência da multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta multa de ofício pela falta de pagamento anual de IRPJ e da CSLL, sob o entendimento de que, após essas alterações, estimativas mensais e a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro, seriam obrigações autônomas, e por isso, não poderiam ser confundidas, já que possuem naturezas diferentes (acórdão nº 1802-001.408). Com este entendimento, estaria autorizada a aplicação das multas, cumulativamente. Este foi o entendimento do I. Relator.

Penso diferente. Primeiro, como acima consignado, entendo inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual. Na hipótese de considerar existente tal previsão, deve ser afastada a exigência da multa isolada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confira-se decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR:

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.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

“Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.”

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, 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.

Logo, a interpretação (aparente) do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

Conclusão

Com esses fundamentos, afasta-se a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza