



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15868.720084/2016-44
ACÓRDÃO	9101-007.304 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	12 de março de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S.A.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA EM MATÉRIA DE PROVA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

A divergência jurisprudencial a ser sanada por meio de recurso especial não se estabelece em matéria de prova. Assim, não se conhece do recurso especial quando a divergência decorre de conclusões diversas acerca de arcabouço probatório distinto.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO POR FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria "Possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício". No mérito, por maioria de votos, acordam em negar

provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar provimento.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do **Acórdão nº 1401-003.725**, proferido em 17.09.2019 pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 5688/5742) assim ementado:

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

IRPJ E CSLL. DESPESAS DEDUTÍVEIS. REQUISITOS. ÔNUS DA PROVA. GLOSA.

Para as despesas incorridas pelo contribuinte serem dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL há que se comprovar o pagamento ou, na ausência deste, a despesa deve ser ao menos incorrida/reconhecida (regime de competência) e os gastos devem ser úteis ou necessários para a manutenção da empresa e relacionados ao seu objeto social. O dever de comprovar que a despesa é inexistente, indedutível ou a falsidade do documento que suportou o lançamento contábil é da fiscalização. Contudo, uma vez comprovada a indedutibilidade, o ônus para desconstruir a acusação fiscal passa a ser do contribuinte, que deve carrear aos autos documentos comprobatórios das suas alegações. Não o fazendo, impõe-se a manutenção do lançamento fiscal.

DECADÊNCIA IRRF. Súmula CARF nº 114: O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

IRRF LANÇADO SOB A ALEGAÇÃO DE QUE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO FOI COMPROVADA. LANÇAMENTO INSUBSISTENTE. PROVA DA PRESTAÇÃO PRODUZIDA PELO CONTRIBUINTE.

Não subsiste o lançamento do IRRF com base no artigo 61 da Lei 8.981/1995 (art. 674 do RIR/99) quando a fiscalização se limita a questionar a efetividade dos serviços prestados. Tal argumento até pode ser base para a glosa da despesa, mas não para o lançamento do IRRF. A prova da prestação de serviços se faz mediante a apresentação dos respectivos contratos, dos relatórios de produção, de documentos que comprovem a existência das operações estruturadas e das notas fiscais.

MULTA QUALIFICADA. DUPLICAÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. CANCELAMENTO.

A aplicação da penalidade qualificada requer que a conduta esteja associada a alguma das condições previstas nos arts.71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Se a Fiscalização não demonstra, de maneira explícita, uma eventual conduta, em tese, dolosa por parte da Fiscalizada, não pode prevalecer a multa qualificada, devendo-se proceder ao seu cancelamento, mantendo-se a multa de ofício em seu patamar típico, de 75%.

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO EVIDENTE.

Não basta para caracterizar a responsabilidade tributária solidária dos sócios, que estes meramente estejam exercendo função sócio-administrativa na pessoa jurídica autuada. O dolo evidente de infringir a lei ou estatuto empresarial deve

restar robustamente comprovado nos autos para que tal responsabilização surta efeitos justos.

Na oportunidade, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso voluntário para (a) afastar as preliminares de nulidade do Auto de Infração e as arguições de decadência; (b) manter as glosas de despesas consideradas não comprovadas relativas às empresas ACCESS LTDA, ADVOCACIA GARIBALDI, VOX OPINIÃO PESQUISA E PROJETOS LTDA, SANTA CLARA AGRONEGÓCIOS LTDA EPP; (c) manter as glosas de despesas consideradas não necessárias. Também por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso voluntário para afastar as glosas de despesas consideradas não comprovadas relativas às empresas CASTRO E MELLO ARQUITETOS LTDA EPP e SERVIÇOS AÉREOS INDUSTRIAIS ESPECIALIZADOS SAI LTDA e dar parcial provimento ao recurso para reconhecer como despesa dedutível tão somente o limite do valor efetivamente contratado, no caso, R\$3.479.652,00, relativamente às glosas de despesas com a empresa SBP DO BRASIL PROJETOS LTDA, devendo o lançamento de IRRF ser ajustado para considerar a exclusão de tais valores. Por maioria de votos, deram parcial provimento ao recurso para afastar a exigência de IRRF relativa aos pagamentos realizados à empresa VOX OPINIÃO PESQUISA E PROJETOS LTDA. E, no que interessa ao presente feito, por maioria, deram provimento ao recurso voluntário para afastar a multa isolada e, por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso de ofício.

Contra tal decisão, interpôs a Fazenda Nacional recurso especial (fls. 5744/5789), sustentando que o **Acórdão nº 1401-003.725** conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto às seguintes matérias:

- **Primeira matéria:** “necessidade de qualificação da multa de ofício”, com base nos Acórdãos paradigma de números 1201-001.902 e 1402- 003.732;
- **Segunda matéria:** “responsabilidade pessoal do sócio-administrador Otávio Marques de Azevedo”, com base nos Acórdãos paradigma de números 1201-001.974 e 1302-001.657; e
- **Terceira matéria:** “possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”, com base nos Acórdãos paradigma de números 1301-001.893 e 9101-000.947.

Sobreveio o despacho de admissibilidade (fls. 5793/5816), que deu seguimento parcial ao recurso especial apenas com relação à matéria “possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício” e somente com relação ao Acórdão paradigma n. 1301-001.893, nos seguintes termos:

3.1 Quanto à necessidade de qualificação da multa de ofício (Paradigmas : Acórdão CARF no. 1201-001.902 e Acórdão CARF no. 1402-003.732)

a) Assim estabeleceu o recorrido quanto ao tema de qualificação da multa:

(...)

Do trecho acima, depreende-se que o Colegiado *a quo* rechaçou a aplicação da qualificadora por insuficiência probatória quanto à conduta dolosa da autuada, cujo ônus incumbiria à autoridade fiscal, em especial a partir da inexistência de: a) Confissão de dolo, por parte da autuada, ou; b) Diligência investigativa junto às prestadoras dos serviços não comprovados, demonstrando-se a falta de estrutura para prestação dos referidos serviços ou, alternativamente, c) demonstração de descompasso entre valores pagos e serviços prestados.

b) Já o 1º. Acórdão paradigma estabelece: (...)

Nota-se aqui, em que pese haver similitude fática entre as situações recorrida e paradigmática, clara dissimilitude probatória, na medida em que há, nos autos paradigmáticos, evidência probatória alternativa, admitida como indício relevante pelo Colegiado recorrido para fins de qualificação da multa (qual seja, a realização de diligência junto às prestadoras de serviço, com resultado consistente com a consequente existência do dolo na contabilização de despesas de serviços inexistentes), evidência esta ausente na situação recorrida.

Assim, decorre a divergência entre os Colegiados recorrido e paradigmático de valorações específicas de situações probatórias distintas, peculiares a cada um casos, como se depreende de forma clara a partir dos últimos três parágrafos do excerto do paradigma aqui reproduzido. Enetnde-se aqui, assim, se tratar a divergência suscitada de matéria de prova, restando não caracterizada a ocorrência de divergência interpretativa.

Ou seja, a partir do teor do *decisum* paradigma, o que se tem é que, uma vez transmudada a situação recorrida ao Colegiado paradigmático, a reversão do resultado do julgado passaria a depender de nova valoração probatória por aquele Colegiado, a partir dos elementos específicos carreados aos presentes autos (aqui, note-se, sem que tenha havido diligência junto às prestadoras dos serviços), descartando-se, destarte, se estar de diante de divergência interpretativa (mas, sim, repita-se, de matéria de prova) e, note-se, sem que se possa sequer afirmar que o julgado se reverteria quanto ao tema em questão, como quer fazer crer a recorrente.

Assim, rejeito a caracterização de divergência interpretativa com base no 1º. Paradigma indicado pela Fazenda Nacional.

c) O Colegiado do 2º. Paradigma assim se posicionou: (...)

A partir do excerto acima, também aqui se nota que: a) Se está diante de matéria probatória, onde o Colegiado paradigmático julgou que a autoridade autuante comprovou a contento a inexistência das prestadoras de serviços (contrariamente ao concluído pelo Colegiado recorrido, a partir da valoração probatória específica aos presentes autos); b) Ainda, há clara dissimilitude probatória, na medida em que, novamente, está presente, no 2º. Paradigma, evidência probatória alternativa admitida como relevante pelo Colegiado recorrido para fins de

qualificação da multa, qual seja, agora, a confissão da autuada, evidência também ausente nos presentes autos.

Assim, novamente, a partir do teor do *decisum* paradigma, o que se tem é que, uma vez transmutada a situação dos autos ao Colegiado paradigmático, a reversão do resultado do julgado passaria a depender de nova valoração probatória por aquele Colegiado, a partir dos elementos de prova distintos do caso recorrido (sem que se verifique, no caso recorrido, qualquer confissão anexada aos autos, ressalte-se).

Descarta-se assim, estar diante de divergência interpretativa (mas, sim, novamente, de reversão do julgado dependente de matéria de prova) e, note-se, sem que se possa aqui, novamente, se afirmar, sequer, que o julgado se reverteria quanto ao tema em questão.

Assim, também rejeito a caracterização de divergência interpretativa com fulcro no 2º. Paradigma apresentado pela recorrente.

Diante do exposto, rejeito a caracterização de divergência interpretativa para a matéria de necessidade de qualificação da multa de ofício, propondo que seja NEGADO SEGUIMENTO ao recurso fazendário quanto ao tema.

3.2 Quanto à Responsabilidade pessoal do sócio-administrador Otávio Marques de Azevedo (Paradigmas : Acórdãos CARF de nos. 1201-001.974 e 1302-001.657)

a) Quanto ao tema, estabeleceu o recorrido, de forma bastante singela (e-fl. 5.733): (...)

Assim, o paradigma estabelece tese abrangente, em que, uma vez negada a qualificadora, ou seja, uma vez afastado o dolo específico da recorrente quanto às infrações previstas na Lei no. 4.502, de 1964, também é de se negar a atribuição de responsabilidade pessoal ao sócio-administrador.

b) Já ao se analisar o 1º. Paradigma indicado (Acórdão CARF no. 1201-001.974, às suas fls. 29 a 31), tem-se: (...)

O que se depreende do trecho acima é que o Colegiado paradigmático, em linha com o recorrido, também vinculou, no caso sob sua análise, a responsabilização tributária do sócio à anterior aplicação da multa qualificada e ao dolo específico às infrações constantes da Lei no. 4.502, de 1964 (ali entendido como presente).

As teses recorrida e paradigmática, são, assim, convergentes, concluindo-se que o resultado divergente decorreu da valoração probatória específica do caso paradigmático, no sentido de concluir pela ocorrência de simulação e fraude. Não há como se afirmar, no caso de conclusão pela não-manutenção da qualificadora (tal como concluiu o Colegiado *a quo* a partir de sua valoração probatória), qual seria o posicionamento do Colegiado paradigmático.

Assim, rejeito a ocorrência de divergência interpretativa com base no 1º. paradigma.

c) Já analisando o segundo paradigma (Acórdão CARF no. 1302-001.657, fls. 09 e 10 do Acórdão), tem-se: (...)

Aqui, se está diante de tese em que, novamente, defende-se que, uma vez havendo multa qualificada, tal como se concluiu haver no caso paradigmático, há responsabilidade pessoal do sócio. Todavia, note-se, que tal tese paradigmática, também aqui, nada afirma quanto à obrigatoriedade ou impossibilidade de responsabilidade pessoal do sócio, no caso de não haver aplicabilidade da qualificadora, tal como concluiu o Colegiado recorrido.

A consequência lógica da tese acima adotada é tão somente no sentido de que, em não se tendo imputado a responsabilidade pessoal ao sócio, restou rejeitada também a multa qualificada.

Assim, para o caso em questão, onde o Colegiado recorrido concluiu pela não-manutenção da qualificadora, não há que se falar de divergência interpretativa caracterizada pelo 2º. paradigma, visto que, tal como no 1º. Paradigma, depende a tese ali adotada da necessária qualificação da multa de ofício, rejeitada pelo Colegiado *a quo*, com fundamento em insuficiência probatória (incabível de rediscussão pelo Colegiado da CSRF).

A propósito, entendo que, de forma a caracterizar a divergência interpretativa quanto ao tema, teria de ser indicado paradigma onde, uma vez rejeitada a manutenção da qualificadora, manteve-se a responsabilização pessoal do sócio¹, em situação fática e probatória suficientemente similar, o que julgo não ser o caso de nenhum dos paradigmas apontados pela recorrente.

Assim, não caracterizada a divergência interpretativa com base nos dois paradigmas indicados pela recorrente, proponho que seja NEGADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial também quanto ao tema de responsabilidade pessoal do sócio-administrador Otávio Marques de Azevedo.

3.3 Quanto à possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício (Paradigmas apontados – Acórdãos CARF de nos. 1301-001.893 e 9101-00.947).

a) Comparando-se o teor do recorrido frente ao 1º. paradigma indicado, tem-se: (...)

Da comparação supra, assim, exsurge a divergência interpretativa: enquanto o Colegiado recorrido rechaça a possibilidade de imputação concomitante da multa de ofício e da multa isolada sobre a falta de recolhimento de valores devidos a título de estimativa para o IRPJ e para a CSLL, a partir da edição da MP no. 351 de 2007 (aqui se tratando de apurações referentes aos anos-calendário de 2011 a 2014), o Colegiado paradigmático entende que a imputação simultânea é cabível, note-se, também já sob a égide deste novo arcabouço normativo (ali se analisa a apuração dos ACs 2011 e 2012).

A propósito, de se ressaltar, quanto ao tema, a inaplicabilidade da Súmula CARF no. 105 ao caso em questão, tendo em vista que o litígio aqui se estabelece em

relação às apurações referentes ao anos-calendário de 2011, 2012, 2013 e 2014 (Já os precedentes que deram origem à Súmula se referem a situações ocorridas antes da alteração ao art. 44 da Lei no. 9.430, de 1996, promovida pela MP no. 351, de 2007, convertida na Lei no. 11.488, de 2007).

Quanto ao 2º. Paradigma indicado (Acórdão CARF no. 9101-00.947), noto que se trata de paradigma anacrônico, na medida em que se está, ali, a discutir a concomitância das multas isoladas e de ofício no AC 1998, ou seja, à luz de arcabouço normativo diverso (art. 9.430, de 1996, art. 44, mas em sua redação antes da alteração promovida pela MP no. 351, de 2007, convertida na Lei no. 11.488, de 2007).

Embora o trecho transcrito pela recorrente mencione a legislação aplicável à hipótese em questão nos presentes autos, entendo que em nenhum momento ali se estabelece interpretação a ser adotada para anos-calendários posteriores à alteração introduzida pela MP no. 351, de 2007 (a legislação ali interpretada é a redação do art. 44 da Lei no. 9.430, de 1996, vigente antes da referida alteração, que não se confunde com a nova redação do caso aqui sob análise). Destarte, rejeito a caracterização de divergência interpretativa com fulcro no 2º. Paradigma.

Todavia, diante do exposto, uma vez caracterizada a divergência interpretativa com fulcro no 1º. Paradigma indicado, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à matéria possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício.

4 Proposta

Diante do exposto, em razão de o Recurso Especial ter sido hábil a caracterizar parcialmente o conjunto de divergências interpretativas suscitadas, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, com alterações posteriores, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a seguinte matéria: **possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício.**

Contra tal decisão, interpôs a Fazenda Nacional agravo (fls. 5818/5846), que foram acolhidos (fls. 5849/5863) apenas para dar seguimento ao recurso especial com relação à matéria “necessidade de qualificação da multa de ofício”, nos termos abaixo:

NECESSIDADE DE QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO (...)

Inicialmente, cabe ressaltar que o exame de admissibilidade agravado não fundamentou a negativa de seguimento em relação à matéria do presente tópico na ausência de similitude dos quadros fáticos apreciados pelos acórdãos comparados, recorrido e paradigmas, mas, sim, na dessemelhança das provas aportadas aos autos correspondentes. Diante de tal circunstância, a reiterada manifestação da Agravante no sentido que os casos enfrentados pelos acórdãos paradigmas indicados “*em tudo*” se assemelham ao refletido no presente

processo, a princípio, não concorre para a demonstração da divergência jurisprudencial.

Nesse diapasão, o que importa aqui é a verificação se as provas analisadas pelas decisões confrontadas apresentam tão elevado grau de semelhança que se pode afirmar, sem qualquer dúvida, que os Colegiados julgadores dos acórdãos paradigmas indicados, se estivessem diante das provas carreadas ao presente processo, teriam, a exemplo do que fizeram em relação aos referidos paradigmas, decidido pela manutenção da qualificação da penalidade. Tal condicionante é justificada pelo fato de que, em regra, o dissídio jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova.

O acórdão recorrido emitiu pronunciamento no sentido de desqualificar a penalidade com base nos seguintes fundamentos:

(a) a prova da conduta dolosa autorizadora da qualificação da multa é ônus da autoridade lançadora, sendo que, o dolo não se presume, ele deve estar devidamente demonstrado, ainda que seja por um conjunto harmônico, concatenado e convergente de indícios;

(b) ainda que a fiscalizada estivesse envolvida em operações ilícitas sob investigação da “Operação Lava Jato”, isso não bastaria para qualificar a multa em todo lançamento a que estiver sujeita, pois é ônus da Fiscalização provar que ela agiu dolosamente com o intuito de lançar como despesas dedutíveis pagamentos sabidamente indedutíveis, como também, que houve a intenção de dissimular a verdadeira causa dos pagamentos por meio de fraudes, simulação ou qualquer outra patologia jurídica com esse fito;

(c) a Fiscalização não apresentou provas, nem mesmo indícios suficientes, para justificar a qualificação da multa;

(d) a Fiscalização qualificou como “noteiras” as prestadoras de serviço apenas por que a contribuinte não logrou demonstrar a efetiva prestação do serviço, incorrendo no erro de presumir o dolo;

(e) a partir do fato de que a contribuinte não logrou demonstrar a efetiva prestação do serviço (indício, fato conhecido), a Fiscalização presumiu que a prestadora de serviço era uma “noteira” e que a fiscalizada agiu dolosamente com o intuito de sonegar (fatos não conhecidos), presunção de dolo que não encontra amparo no Direito brasileiro, pois a boa-fé se presume, mas a má-fé deve ser comprovada;

(f) em outros processos, também de contribuintes envolvidos na operação “Lava Jato”, havia confissões de administradores das prestadoras de serviço ou mesmo da contribuinte reconhecendo que as operações eram simuladas, ou, então, a Fiscalização, após investigar as prestadoras de serviço, demonstrava cabalmente que tais empresas não tinham qualquer estrutura para prestar os serviços para os quais foram contratadas ou demonstrava o descompasso entre os valores pagos e

o serviço supostamente prestado, isto é, a Fiscalização reunia um conjunto de provas e indícios que davam suporte à qualificação da multa;

(g) no presente caso, não há qualquer confissão de administrador; não houve investigação nas prestadoras de serviço, para saber se elas tinham a estrutura para prestar os serviços; e a Fiscalização não demonstra qualquer descompasso entre o valor pago e o serviço supostamente prestado; e

(h) no caso, a autuação reside apenas na incapacidade da contribuinte de provar a efetiva prestação do serviço, o que é suficiente para a manutenção dos lançamentos do IRPJ e da CSLL por despesas não comprovadas e do IRRF por pagamentos sem causa, mas não para a qualificação da multa.

Cumprе registrar que, tratando-se de julgamento em sede de apreciação de recurso de ofício, o pronunciamento veiculado pelo acórdão recorrido reitera, *in totum*, as razões de decidir expendidas na decisão de primeiro grau, acrescentando tão somente que *“Não verifica-se razões para reforma do julgado, no que diz respeito a redução do percentual da multa aplicado de 150% para 75%, faz-se apenas a ressalva de que, considerando que as glosas relativas à Castro Mello, SAI e SBP em parte, foram afastadas, em relação a essas empresas sequer cabe a multa de ofício”*.

Na medida em que não se pode, na presente fase processual, adentrar ao mérito do pronunciamento veiculado pelo acórdão recorrido, a verificação acerca da natureza das provas apreciadas pela Turma prolatora do referido acórdão deve ser feita a partir desse próprio pronunciamento. Nessa linha, a conclusão não pode ser outra se não a de que, ressalvado o fato de a ação fiscal decorrer de investigações levadas a efeito pela denominada “operação Lava Jato”, no que diz respeito à exasperação da penalidade, aos olhos da citada Turma Julgadora, não foram carreados ao processo elementos capazes de comprovar a conduta dolosa da fiscalizada.

Não obstante, o próprio voto condutor do acórdão recorrido transcreve fragmentos do Relatório Fiscal nos quais encontram-se descritos os elementos de que se serviu a autoridade fiscal para qualificar a penalidade, entre os quais são merecedores de destaque os seguintes: a ação fiscal representou um desdobramento das investigações promovidas no âmbito da denominada “Operação Lava Jato”; a evasão tributária perpetrada foi idealizada por meio da utilização de **notas fiscais de prestação de serviços inidôneas**, haja vista que os serviços não foram prestados; os **pagamentos tiveram destinação diversa, servindo para acobertamento contábil e financeiro do pagamento de propinas**; a própria fiscalizada, no curso do procedimento fiscal, entregou planilha que serviu de base para elaboração de DCOMP, em que considerou o percentual de multa de 150%; **a fiscalizada tinha conhecimento da inidoneidade dos pagamentos realizados e da consequência tributária de sua conduta**, mas preferiu agir de maneira evasiva, registrando os pagamentos com **histórico contábil falso** e servindo-se de documentação inidônea.

O acórdão paradigma nº 1201-001.902, ao manifestar-se pela procedência da qualificação da penalidade, o fez levando em conta os seguintes elementos: apesar do acesso aos elementos probatórios e documentos produzidos pela Polícia Federal e pelo MPF na “Operação Lava Jato”, a autoridade fiscal realizou completo levantamento das operações da autuada, diligenciando nas empresas supostamente contratadas e dando à fiscalizada plena oportunidade de comprovar a regularidade e a origem dos pagamentos efetuados; os contratos celebrados entre a autuada e as empresas do grupo familiar eram ideologicamente falsos; a fraude e o intuito doloso de sonegar tributos eram incontroversos e foram comprovados (contratos fictícios e ajustes dolosos entre empresas).

Nota-se, assim, que tanto o acórdão recorrido como o acórdão paradigma nº 1201- 001.902 extraíram suas conclusões com base no que descreveram, isto é, não indicam, propriamente, os documentos e as provas que foram analisadas. Como já dito, diante de tal circunstância, para fins de demonstração da divergência jurisprudencial deve-se levar em conta essas descrições, vez que não cabe, no atual momento processual, promover análise das provas e dos documentos carreados aos processos.

Cumprir pontuar também que, embora os acórdãos, recorrido e paradigma, façam referência à operação Lava Jato, eles não discorrem sobre que provas e documentos seria esses, de modo que por esse caminho também não é possível promover a comparação do que foi analisado pelas citadas decisões, o que reafirma que a similaridade das provas só pode ser investigada com base no que foi descrito nelas, nas decisões.

Diante dessa situação, elabora-se o quadro abaixo com o intuito de proporcionar uma melhor visualização do que restou registrado nos votos condutores dos acórdãos comparados, recorrido e paradigma nº 1201-001.902, relativamente ao contexto da ação fiscal, à infração imputada e aos elementos que impulsionaram a exasperação da penalidade. (...)

Nota-se, portanto, que, considerados os elementos descritos nos votos condutores dos acórdãos, recorrido e paradigma nº 1201-001.902, há uma significativa similitude dos elementos que, para o primeiro, não justificariam a exasperação da penalidade, enquanto para o segundo seriam suficientes à manutenção da penalidade no patamar de 150%.

O fato de, no caso do paradigma, ter sido realizada diligência nas empresas supostamente contratadas, por si só, não é suficiente para infirmar o entendimento de que os acórdãos confrontados, recorrido e paradigma nº 1201-001.902, veicularam suas decisões com base na descrição de elementos que apresentam elevado grau de semelhança. Confirma a assertiva a constatação de que, relativamente ao elemento nuclear do *modus operandi* dos casos enfrentados pelos referidos acórdãos, qual seja, contratos fictícios de prestação de serviços lastreados em notas fiscais inidôneas, são identificadas passagens nos

seus votos condutores emprestando ao fato o mesmo valor jurídico. Com efeito, o voto condutor do acórdão recorrido transcreve trecho do Relatório Fiscal produzido pela autoridade autuante em que ela afirma que a ilicitude foi **“idealizada através da utilização de notas fiscais de prestação de serviços inidôneas, pois os serviços não foram prestados”**; o voto condutor do acórdão paradigma nº 1201-001.902, por sua vez, na mesma linha, assinala que dever-se-ia concluir que os contratos celebrados pela empresa autuada seriam ideologicamente falsos e, assim, fraudulentos, **“posto que os serviços supostamente pactuados jamais foram prestados”**.

Adite-se que, se por uma lado, não há notícia de que nos presentes autos a autoridade fiscal diligenciou junto às supostas prestadoras de serviços, a descrição trazida pelo voto condutor do acórdão recorrido evidencia que a prova que poderia ser obtida por tal procedimento foi alcançada por outros meios, notadamente com base na denúncia oferecida pelo Ministério Público Federal e pelo ato de reconhecimento indireto praticado pela própria contribuinte (indicação, no curso do procedimento e para fins de compensação, de que o débito seria acompanhado de multa qualificada).

Em suma: o acórdão recorrido e o acórdão paradigma nº 1201-001.902 debruçaram-se sobre um mesmo tipo de conduta (elaboração de contratos de prestação de serviços fictícios, suportados por notas fiscais inidôneas e utilizados como meio para acobertar pagamentos de vantagens indevidas); e as provas reunidas em cada um dos feitos, em que pese uma diminuta variação, podem ser consideradas de elevado grau de semelhança. Contudo, enquanto o acórdão recorrido proferiu decisão no sentido de desqualificar a penalidade, o referido paradigma decidiu por manter a citada qualificação, o que revela conflito interpretativo na aplicação da norma tributária de regência.

No que diz respeito ao acórdão paradigma nº 1402-003.732, a exemplo do acórdão recorrido e do paradigma nº 1201-001.902, a análise acerca da qualificação da penalidade foi feita a partir da descrição de fatos e condutas, e não exatamente da indicação das provas efetivamente apreciadas, de modo que, aqui, a comparação para efeitos da averiguação da demonstração do dissenso jurisprudencial deve ser realizada com base nessa descrição, e não do confronto de provas. Sutil a diferença, há de se admitir, mas de extrema relevância, pois, uma coisa é analisar os elementos que compõem um determinado conjunto probatório e afirmar, fundamentadamente, que eles não podem servir de suporte para a qualificação da penalidade; outra é, a partir da descrição das referidas peças, dizer que eles, os elementos, não são suficientes à citada qualificação.

Nesse diapasão, utiliza-se mais uma vez o quadro elaborado para a análise do acórdão paradigma nº 1201-001.902, acrescido de uma coluna para a indicação do paradigma em referência (acórdão nº 1402-003.732). (...)

Constata-se, pois, que o acórdão paradigma nº 1402-003.732, o acórdão recorrido e o acórdão paradigma nº 1201-001.902, apreciaram imputação de infração tributária de idêntico *modus operandi* (elaboração de contratos de prestação de serviços tidos como falsos, como meio para geração de recursos para pagamentos de vantagens indevidas a terceiros), infração essa apurada no contexto de uma mesma investigação (“operação Lava Jato”) e em que, em todos os casos, os votos condutores dos referidos acórdãos registraram que a prestação dos serviços não foi comprovada; que foram inseridos documentos inidôneos (notas fiscais e/ou contratos); e em que, para a Fiscalização, restou incontroverso que as fiscalizadas agiram de forma consciente e deliberada.

Repisa-se que, aqui, a averiguação acerca de uma eventual colisão na interpretação da norma tributária foi feita levando-se em conta, tão somente, a descrição contida no voto condutor do acórdão recorrido dos elementos utilizados pela autoridade fiscal para qualificar a penalidade aplicada, inexistindo, pois, qualquer juízo sobre o mérito da decisão por ele veiculada. Nesse sentido, ao apreciar a passagem em que o referido voto condutor afirma que *“a Fiscalização não apresentou provas, nem mesmo indícios suficientes, para justificar a qualificação da multa”*, o entendimento é o de que a referência a provas e indícios alcança as que ele próprio descreve, e não de que tais provas/indícios inexistiam, eis que interpretação em sentido diverso revelaria uma certa contradição em relação aos registros nele feitos.

Há de se admitir, portanto, que em relação à matéria tratada no presente tópico a Agravante demonstrou a divergência jurisprudencial, cabendo registrar que a admissibilidade proposta não envolve reexame de provas, mas, sim, manifestação acerca da suficiência, ou não, das referidas provas para fins de exasperação da penalidade. (...)

Constata-se, ante o exposto, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de parcial reforma do despacho questionado. Propõe-se, desta forma, que o agravo seja:

- 1) ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria **“Necessidade de qualificação da multa de ofício”**; e
- 2) REJEITADO relativamente à matéria **“Responsabilidade pessoal do sócio-administrador Otávio Marques de Azevedo”**, prevalecendo, nesta parte, a negativa de seguimento ao recurso especial expressa pela Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento.

Intimado, o contribuinte opôs embargos de declaração, sustentando que o **Acórdão nº 1401-003.725** incorreu em erros, omissão e obscuridade (fls. 5934/5956). Os responsáveis, ELTON NEGRÃO DE AZEVEDO JÚNIOR, FLÁVIO GOMES MACHADO FILHO e PAULO ROBERTO DALMAZZO, igualmente opuseram embargos de declaração (fls. 5959/5969) sustentando que o referido acórdão incorreu em omissão.

Os referidos embargos opostos pelo contribuinte foram parcialmente acolhidos, enquanto os opostos pelos responsáveis ELTON NEGRÃO DE AZEVEDO JÚNIOR, FLÁVIO GOMES MACHADO FILHO e PAULO ROBERTO DALMAZZO foram rejeitados (fls. 6029/6059). E, nesse contexto, foi proferido o **Acórdão nº 1401-006.335** (fls. 6073/6097), assim ementado:

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

Exercício: 2011, 2012, 2013, 2014

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. APERFEIÇOAMENTO DO DECISUM. ACOLHIMENTO PARCIAL SEM EFEITOS INFRINGENTES.

Os embargos são meio cabível para sanear erro de fato ou omissão da decisão. Confirmada o alegado erro de fato em razão de constar enfrentamento a preliminares não arguídas, bem como a necessidade de aperfeiçoamento da decisão para ajustes na ementa, devem os embargos serem acolhidos sem efeitos infringentes por não modificarem a conclusão do julgado. Por sua vez, constatada a omissão quanto a análise de fundamento autônomo, também deve os embargos serem acolhidos para sanear a omissão e enfrentar no mérito o ponto omitido.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO/OBSCURIDADE. INEXISTÊNCIA. DECISÃO CONSISTENTE COM AS RAZÕES DE DECIDIR. NÃO ADMISSÃO PARCIAL.

A ementa e o voto refletem as razões de decidir do voto vencedor inexistindo erro material ou vício a ser sanado, razão pela qual não deve ser admitido.

Muito embora a relatora não tenha aprofundado a sua análise, o fato é que ela o enfrentou a matéria e entendeu tal despesa como não necessária à atividade, além de possivelmente ilícita, razão pela qual entendo inexistir qualquer obscuridade na decisão, razão pela qual não admito os Embargos neste tópico. Qualquer insurgência ou insatisfação do Embargante quanto aos fundamentos adotados devem ser objeto de recurso próprio para a CSRF.

Na oportunidade, os membros do colegiado por unanimidade de votos, admitiram os embargos de declaração relativamente a todos os tópicos abrangidos pelo despacho de admissibilidade, sem efeitos infringentes, nos termos do voto do Relator.

Intimado, o contribuinte interpôs recurso especial (fls. 6138/6244), sustentando, em síntese, que o **Acórdão nº 1401-003.725**, integrado pelo **Acórdão nº 1401-006.335**, incorreu em vícios insanáveis que implicam na sua nulidade, bem como conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto às seguintes matérias: (i) Omissão quanto ao pedido de conversão do julgamento em diligência para verificar eventual oferecimento à tributação pelos beneficiários dos pagamentos; (ii) Omissão quanto à apreciação de argumentos e documentos relacionados à comprovação das despesas incorridas com as empresas “Access”, “Advocacia Garibaldi” e “Santa Clara”; (iii) Omissão quanto aos fundamentos que demonstram a presença dos requisitos de necessidade das despesas incorridas com a empresa “LILS”; (iv) Omissão quanto ao argumento de ausência de liquidez e certeza dos créditos tributários de IRPJ e CSLL em relação ao ano-calendário de 2013; (v) Inovação no critério jurídico

de lançamento para manutenção das exigências de IRPJ e CSLL relacionadas às despesas incorridas com a empresa “SBP”; (vi) Inovação no critério jurídico de lançamento para manutenção das exigências de IRPJ e CSLL relacionadas às despesas incorridas com a empresa “Vox Opinião”; (vii) Risco concreto de triplo efeito tributário em relação à mesma grandeza econômica; e (viii) Impossibilidade de exigência do IR-Fonte concomitantemente à glosa de despesas.

Sobreveio o despacho de admissibilidade (fls. 6432/6449), que não conheceu do recurso especial do contribuinte em razão da sua intempestividade.

Contra tal decisão, interpôs o contribuinte agravo (fls. 6458/6481), que foram rejeitados, prevalecendo o não conhecimento do recurso especial do contribuinte (fls. 6497/6506).

Após longo trâmite processual, resta em julgamento perante a 1ª Turma da CSRF apenas o recurso especial da Fazenda Nacional com relação às seguintes matérias: (i) “necessidade de qualificação da multa de ofício”, com base nos Acórdãos paradigma de números 1201-001.902 e 1402- 003.732; e (ii) “possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”, com base apenas no Acórdão paradigma nº 1301-001.893.

Com relação às matérias admitidas, sustenta a Fazenda Nacional em seu recurso especial, em síntese, que (i) residem no caso os critérios para a qualificação da multa de ofício; (ii) as infrações apenadas pela chamada “multa de ofício” e pela “multa isolada” são diferentes: a multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte; já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa; (iii) com a sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada, o contribuinte desses tributos auxilia a União a fazer frente às despesas incorridas durante o ano-calendário, o que não ocorreria se a referida exação apenas fosse paga no exercício seguinte; (iv) da infração às normas de determinação do lucro real decorre a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, enquanto que do descumprimento da sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada decorre a multa isolada prevista no art. 44, II, alínea “b” da mesma Lei; (v) a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas; e (vi) após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal.

Em contrarrazões (fls. 5988/6022), alega o contribuinte, em resumo, com relação à admissibilidade, que (i) quanto à qualificação da multa de ofício, não há similitude fática entre recorrido e os paradigmas, tendo em vista que no recorrido a fiscalização não provou que as empresas prestadoras de serviços seriam “noteiras” e, nos paradigmas, as empresas prestadoras de serviços são sabida e comprovadamente “noteiras” e “inidôneas”, não havendo naqueles processos administrativos litígio sobre a existência de prova do serviço prestado; e (ii) verificação da ocorrência das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 no caso concreto, para fins de eventual restabelecimento da qualificação da multa de ofício em 150%, demanda, necessariamente, incursão na matéria de fato e nas provas dos autos, o que sabidamente é

vedado em sede de recurso especial. E, no mérito, sustenta, em síntese, que (i) a fiscalização não provou que as empresas prestadoras de serviços seriam “noteiras” e, também, não provou que a Recorrida teria agido com dolo, fraude ou simulação em relação a todas as empresas contratadas; (ii) relatório fiscal a fiscalização se valeu de presunções e simples ilações para formalizar acusação genérica, sem individualização e sem lastro probatório, não comprovando a ocorrência das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64; (iii) a qualificação da multa de ofício em 150% está escorada em uma acusação absolutamente genérica e consignada em um único parágrafo do relatório fiscal; (iv) é manifestamente descabida a qualificação da multa de ofício no caso concreto, especialmente diante da ausência de indicação, individualização e prova das condutas que se amoldariam aos tipos previstos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.506/64; (v) todos os pagamentos efetuados pela Recorrida foram declarados, identificados pela fiscalização e serviram de fundamento para a formalização dos autos de infração; (vi) por não estar apenando o não recolhimento de “estimativas” de IRPJ e de CSLL, mas sim a infração decorrente da glosa de despesas (para a qual deve ser aplicada a multa de ofício), é manifestamente improcedente a exigência da multa isolada de 50%; (vii) é indevida a exigência de multas isoladas após o encerramento do ano-calendário, tendo em vista que após o encerramento do ano-calendário são devidos somente os próprios tributos (IRPJ e CSLL apurados em 31/12), não havendo que se falar, por óbvio, na cobrança das “estimativas” mensais; (viii) não se pode exigir multa isolada concomitante à multa de ofício em razão da vedação ao *bis in idem*; (ix) a aplicação da multa isolada e da multa de ofício se consubstancia em maneiras distintas de exigência da mesma penalidade; (x) caso seja necessária a aplicação de alguma penalidade após o encerramento do ano-calendário, quando já materializada a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, bem como a apuração dos tributos efetivamente devidos, sua exigência deve ser formalizada apenas na modalidade de ofício em conjunto com os tributos apurados no ajuste anual; (xi) a multa isolada e de ofício não se revelam como infrações autônomas, mas sim como penalidades que têm como objetivo apenas a violação de uma mesma conduta (recolhimento insuficiente de IRPJ e de CSLL), diferenciando-se apenas quanto ao momento de sua aplicação e bases de cálculo; (xii) em casos como o dos autos, deve ser observado o princípio da consunção, o qual preconiza que determinadas condutas interligadas, nas quais uma infração (fim) é cometida mediante a prática de outra infração menos gravosa (meio), têm entre si relação de contingência lógica, de forma que, em atenção ao *non bis in idem*, aquela penalidade mais grave (multa de ofício) absorve a de menor gravidade (multa isolada); e (xiii) a exigência concomitante de multas não é, e nunca foi, autorizada pela nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, até porque nos trabalhos legislativos que resultaram na alteração do dispositivo não há qualquer referência à suposta pretensão ou ao propósito de o legislador modificar o tipo normativo anterior ou autorizar a aplicação concomitante de multas.

É relatório

VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interpirem recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E eventuais embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial¹. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Especialmente no que se refere à Fazenda Nacional, de acordo com os artigos 23, § 9º, do Decreto nº 70.235/1972, e 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010, o prazo para a interposição do recurso será contado a partir da data da intimação pessoal presumida, isto é, 30 dias contados da entrega dos respectivos autos à PGFN, ou em momento anterior, na hipótese de o Procurador se dar por intimado mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

No presente caso, os autos foram encaminhados à PGFN para ciência do acórdão recorrido em 06.01.2020 (fl. 5743 e devolvidos com recurso especial em 17.02.2020 (fl. 5790). Assim, é tempestivo o recurso especial ora em análise.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i)** o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii)** a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”².

Com relação ao prequestionamento, acórdão recorrido versa expressamente sobre a multa qualificada, bem como sobre a concomitância da multa isolada com a multa de ofício, estando preenchido tal requisito com relação a ambas as matérias.

No que se refere à divergência interpretativa, para fins didáticos, dividiremos nossa análise nas duas matérias que nos foram submetidas.

¹ Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

² Acórdão n. 9900-00.149, de 08.12.2009.

I.1 “Necessidade de qualificação da multa de ofício”

O acórdão recorrido analisou a qualificação da multa de ofício ao julgar o recurso de ofício, tendo em vista que a decisão da DRJ reduziu para 75% a referida penalidade incidente sobre os lançamentos de IRPJ e CSLL decorrentes da glosa de despesas não comprovadas e IRRF sobre pagamentos sem causa. Nesse contexto, assim se manifestou o voto vencido – vencedor neste ponto – quanto ao tema:

Da multa qualificada - IRPJ, CSLL e IRRF

Conforme esclarecido no acórdão recorrido, quando afastou a qualificação da multa, o ônus de provar a efetiva prestação de serviços era da Recorrente, por sua vez, a prova da conduta dolosa dela a justificar a qualificação da multa é ônus da Autoridade lançadora, sendo que, o dolo não se presume, ele deve estar devidamente demonstrado, ainda que seja por um conjunto hârmónico, concatenado e convergente de indícios.

Vejamos, então, como o Relatório Fiscal justifica a qualificação da multa: (...)

Diante dos fatos relatados, a qualificadora foi afastada, considerando que, ainda que a Recorrente estivesse envolvida em operações ilícitas sob investigação da “operação Lava Jato”, isso não estaria para qualificar a multa em todo lançamento a que estiver sujeita, pois é ônus da Fiscalização provar que a Recorrente agiu dolosamente com o intuito de lançar como despesas dedutíveis pagamentos sabidamente indedutíveis, como também, que houve a intenção de dissimular a verdadeira causa dos pagamentos por meio de fraudes, simulação ou qualquer outra patologia jurídica com esse fito.

Isto porque a fiscalização não apresentou provas, nem mesmo indícios suficientes, para justificar a qualificação da multa. A Fiscalização qualificou como “noteiras” as prestadoras de serviço apenas porque a impugnante não logrou demonstrar a efetiva prestação do serviço, incorrendo no erro de presumir o dolo partir do fato de que a impugnante não logrou demonstrar a efetiva prestação do serviço (indício, fato conhecido), a Fiscalização presumiu que a prestadora de serviço era uma “noteira” e que a impugnante agiu dolosamente com o intuito de sonegar (fatos não conhecidos). Tal presunção do dolo não encontra amparo no Direito brasileiro, pois a boa-fé se presume, mas a má-fé deve ser comprovada.

Em outros processos, também de contribuintes envolvidos na operação “Lava Jato”, havia confissões de administradores das prestadoras de serviço ou mesmo da contribuinte reconhecendo que as operações eram simuladas. Ou então, a Fiscalização, após investigar as prestadoras de serviço, demonstrava cabalmente que tais empresas não tinham qualquer estrutura para prestar os serviços para os quais foram contratadas. Ou mesmo, a Fiscalização demonstrava o descompasso entre os valores pagos e o serviço supostamente prestado. Ou seja, a Fiscalização reunia um conjunto de provas e indícios que davam suporte à qualificação da multa. No presente caso, não há qualquer confissão de administrador; não houve investigação nas prestadoras de serviço, para saber se elas tinham a estrutura

para prestar os serviços; e a Fiscalização não demonstra qualquer descompasso entre o valor pago e o serviço supostamente prestado. A autuação em tela reside apenas na incapacidade da impugnante de provar a efetiva prestação do serviço, o que é suficiente para a manutenção dos lançamentos do IRPJ e da CSLL por despesas não comprovadas e do IRRF por pagamentos sem causa, mas não para a qualificação da multa.

Por essas razões, a decisão de origem foi no sentido de reduzir o percentual da multa de ofício aplicada de 150% para 75%, com relação à parte dos lançamentos do IRPJ, da CSLL e do IRRF decorrentes dos pagamentos à Access, Castro Mello, Vox, Santa Clara, SBP, SAI, Advocacia Garibaldi e Liderroll.

Não verifica-se razões para reforma do julgado, no que diz respeito a redução do percentual da multa aplicado de 150% para 75%, faz-se apenas a ressalva de que, considerando que as glosas relativas à Castro Mello, SAI e SBP em parte, foram afastadas, em razão a essas empresas sequer cabe a multa de ofício.

Ou seja, de acordo com o **acórdão recorrido**, é ônus da Fiscalização comprovar a conduta dolosa do contribuinte – que não pode ser presumida e não decorre do fato de a empresa estar envolvida na operação “lava a jato”. Isto é, em razão de a recorrente não ter logrado demonstrar a efetiva prestação do serviço, a Autoridade Fiscal presumiu que a prestadora de serviço era uma “noteira” e que o contribuinte agiu dolosamente com o intuito de sonegar, o que, de acordo com os julgadores, não se presta para qualificar a multa de ofício.

No **Acórdão paradigma nº 1201-001.902**, os fatos que ensejaram a qualificação da multa de ofício foram assim descritos:

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, reproduzo-a a seguir (destacaremos):

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

*Relata a fiscalização que, conforme fartamente esclarecido, a PEM Engenharia realizara uma série de pagamentos vinculados a notas fiscais de prestação de serviços **cuja efetividade não foi comprovada.***

A fiscalização teria ainda demonstrado que todas as empresas que receberam os pagamentos realizados pela PEM Engenharia pertencem a Augusto Mendonça, sócio quotista da PEM Engenharia, ou a familiares de Augusto Mendonça e Roberto Ribeiro de Mendonça, o outro sócio da PEM

Engenharia. É o caso dos pagamentos efetuados à Energex, Yellowwood, Pataccas, Sinergia, MSML e KMX.

Destarte, relata a fiscalização que, embora intimadas a comprovar a efetiva prestação dos serviços, tanto a PEM Engenharia, na condição de tomadora, como as empresas prestadoras, não lograram fazê-lo.

*Assim, os fatos relatados **comprovariam cabalmente que as ações da PEM Engenharia foram intencionais e deliberadas.***

Fruto de planejamento, organização e execução metódica com a finalidade de drenar recursos da PEM Engenharia para transferi-los às empresas de propriedade de Augusto Mendonça e de seus familiares.

*As condutas descritas **se enquadrariam perfeitamente nas definições legais de sonegação, fraude e conluio** como dispõem os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, pois, o sujeito passivo teria agido de forma a impedir que a autoridade fazendária tivesse conhecimento dos fatos geradores dos tributos apurados, caracterizando a sonegação, ao intencionalmente contabilizar como custos e despesas dedutíveis valores sabidamente correspondentes a serviços que não foram prestados e ao pagamento de vantagens ilícitas e sem causa.*

Teria, ainda, o sujeito passivo tentado modificar as características essenciais dos fatos geradores ao tratar os custos e despesas contabilizados e os pagamentos efetuados como legítimos e necessários, com causa e em retribuição a operações comprovadas.

*Todavia, como demonstramos, **as operações que originaram os pagamentos não foram comprovadas e os documentos de suporte apresentados eram ideologicamente falsos. Os contratos, nessa ordem de grandeza, teriam se referido a serviços fictícios. O sujeito passivo contabilizou as despesas e custos associados a esses pagamentos como dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL a pagar. Em consequência reduziu dolosamente o montante devido desses tributos e, dessa forma, cometeu fraude.***

As fraudes, por sua vez, teriam sido praticadas mediante ajuste doloso com uma grande diversidade de contrapartes, configurando o conluio. Essas contrapartes, representadas pelas empresas emitentes das notas fiscais de prestação de serviços inidôneas, pois os serviços eram fictícios e nunca foram prestados, colaboraram de forma consciente com o sujeito passivo para viabilizar a execução das fraudes descritas.

*As ações praticadas pelo sujeito passivo **teriam a natureza dolosa, uma vez que realizadas de forma intencional e planejada. As condutas relatadas teriam sido praticadas extensivamente, envolveriam valores vultosos e teriam sido reiteradas.***

Em face do exposto justificaria-se plenamente a imposição da multa de ofício qualificada sobre o valor de principal dos tributos apurados pela fiscalização.

Portanto, no **Acórdão paradigma nº 1201-001.902**, a Autoridade Fiscal supostamente demonstrou que (i) todas as empresas que receberam os pagamentos realizados pela PEM Engenharia, então recorrente, pertencem a um mesmo sócio; (ii) as operações que originaram os pagamentos não foram comprovadas; e (iii) os documentos de suporte

apresentados eram ideologicamente falsos. E, diante desses fatos, assim entenderam os julgadores:

i) Da multa qualificada

A defesa se insurge contra a qualificação das multas, por entender que não restaram comprovadas as condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502/64.

O argumento não procede, pois veremos que apesar do acesso aos elementos probatórios e documentos produzidos pela Polícia Federal e pelo MPF, na Operação Lava Jato, conforme autorização de compartilhamento de informações assinada pelo Juiz Federal Dr. Sergio Moro, **a autoridade lançadora realizou completo levantamento das operações da Recorrente, diligenciando nas empresas supostamente contratadas e dando à Recorrente plena oportunidade de comprovar a regularidade e a origem dos pagamentos efetuados.**

Os mencionados dispositivos estabelecem: (...)

Entendo que as figuras foram expressa e objetivamente demonstradas pela autoridade fiscal, de modo que as condutas da recorrente se amoldam perfeitamente às hipóteses legais.

A fraude e o intuito doloso de sonegar tributos são incontroversos e foram plenamente comprovados, como noticia o extenso Termo de Verificação lavrado pela autoridade fiscal (99 páginas), do qual reproduzimos os seguintes excertos:

*O sujeito passivo procurou modificar as características essenciais dos fatos geradores ao tratar os custos e despesas contabilizados e os pagamentos efetuados como legítimos e necessários, com causa e em retribuição a operações comprovadas. **Todavia, como demonstramos, as operações que originaram os pagamentos não foram comprovadas e os documentos de suporte apresentados eram ideologicamente falsos. Os contratos se referiam a serviços fictícios.** O sujeito passivo contabilizou as despesas e custos associados a esses pagamentos como dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL a pagar. Em consequência reduziu dolosamente o montante devido desses tributos e, dessa forma, cometeu fraude. (...)*

As fraudes foram praticadas mediante ajuste doloso com uma grande diversidade de contrapartes, configurando o conluio.

*Essas contrapartes, representadas pelas empresas emitentes das notas fiscais de prestação de serviços inidôneas, **pois os serviços eram fictícios e nunca foram prestados, colaboraram de forma consciente com o sujeito passivo para viabilizar a execução das fraudes descritas.***

Deve-se concluir que os contratos celebrados entre a PEM e as empresas do grupo familiar são ideologicamente falsos e, portanto, fraudulentos, posto que os serviços supostamente pactuados jamais foram prestados.

Tal circunstância enseja não apenas a glosa das despesas, mas a efetiva qualificação das multas correspondentes, em observância ao que estabelece a legislação, pois a contratação dolosa e consciente de serviços que jamais foram prestados revela a tentativa da Recorrente em reduzir, de forma indevida e mediante despesas fictícias, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, assim como o pagamento sem causa justifica a majoração das infrações relativas ao IRRF.

Ressalte-se que em todos os casos foi dada oportunidade para que a Recorrente comprovasse, mediante documentos e registros idôneos, a origem e a efetividade dos contratos e pagamentos realizados, sendo que, invariavelmente, tal prova jamais foi produzida.

A título de argumentação, há processos que chegam ao CARF em que existe dúvida sobre a efetiva ocorrência de dolo ou fraude, pois, às vezes, a autoridade fiscal não logra êxito em demonstrar, para as autoridades julgadoras, os elementos necessários para a qualificação da conduta.

No caso dos autos a situação é completamente diferente: salta aos olhos todo o ardil intencionalmente orquestrado pela Recorrente e as empresas do grupo familiar com as quais celebrava contratos, que tinham como único objetivo conferir aparente regularidade a operações inexistentes.

O dolo dos agentes envolvidos, a fraude nas condutas e o objetivo de sonegar tributos foram amplamente demonstrados pela autoridade fiscal, sendo de rigor aplicar à hipótese a qualificação das multas, nos exatos termos do artigo 44, § 1o, da Lei n. 9.430/1996, com a redação vigente à época dos fatos.

Ou seja, a qualificação foi mantida pelos julgadores no **Acórdão paradigma nº 1201-001.902** não apenas porque a recorrente não logrou demonstrar a efetiva prestação do serviço – como ocorreu no **acórdão recorrido** -, mas também porque os documentos de suporte das operações foram considerados pela Autoridade Fiscal como ideologicamente falsos e relativos a serviços fictícios. A diferença é sutil, mas, a meu ver, o **acórdão recorrido** e o **Acórdão paradigma nº 1201-001.902** se basearam em arcabouços probatórios distintos na verificação dos requisitos para a qualificação da multa de ofício.

Nos termos do Manual de Exame de Admissibilidade de Recursos Especial³, não se pode falar em divergência interpretativa quando o acórdão recorrido e o paradigma se baseiam em provas específicas, que podem resultar em soluções diversas. Confira-se:

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação. Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

³ Manual de Exame de Admissibilidade de Recursos Especial: Orientações gerais para a elaboração de despachos. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Brasília, 2016.

Diante disso, não vislumbro a necessária divergência interpretativa entre o **Acórdão paradigma nº 1201-001.902** e o acórdão recorrido.

Por sua vez, no **Acórdão paradigma nº 1402- 003.732**, assim se manifestou o relator acerca das razões para a manutenção da multa qualificada:

A fiscalização demonstrou, conforme relatório fiscal, que a Recorrente incorreu na prática de sonegação fiscal ao deduzir como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), valores pagos a um destinatário irreal, inapto, inexistente de fato, baseada em uma operação igualmente irreal, inexistente, sem comprovação, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa, sujeito à incidência do IRRF Imposto de Renda Retido na Fonte, à alíquota de 35%.

Assim, como neste caso, há evidência nos autos deste processo de que a Recorrente utilizou um esquema de emissão de Notas Fiscais / Recibos inidôneos, em que tinha conhecimento da falta de capacidade operacional da empresa prestar os serviços declarados nos documentos fiscais, desde a contratação destas empresas até o momento do lançamento destes valores na sua contabilidade e nas Declarações entregue à Receita Federal do Brasil.

A Recorrente utilizou-se de contratos fraudulentos para justificar que saídas de caixa para formação de "caixa dois" e, assim, ter recursos à margem da sua contabilidade, para o pagamento de propinas a agentes públicos e políticos.

Ressalta-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.

A alegação de que teria sido compelida a corromper agentes públicos para que pudesse contratar com a Petrobrás é irrelevante para fins tributários, pois não a exime das consequências no campo tributário da sua conduta dolosa. **Ademais, conforme já amplamente abordado, a Recorrente tenta se coloca como vítima, quando, em verdade, foi uma das grandes beneficiárias de todo esquema criminoso.**

Ainda que o ilícito tributário decorrente da simulação dos contratos de prestação de serviço não tenha sido o seu objetivo primário, ele ocorreu e a contribuinte nada fez para evitar os benefícios tributários dele advindo. Ou seja, poderia a Recorrente fazer os pagamentos das propinas sem contabilizá-los como despesas dedutíveis das bases tributáveis, hipóteses em que não haveria despesa a ser glosada e, conseqüentemente, não haveria prejuízo fiscal e base negativa a ser reduzida. Todavia, a Recorrente não se contentou em cometer apenas ilícitos penais, mas também se beneficiou da conduta ilícita ao contabilizar os pagamentos como despesas dedutíveis das bases tributáveis. Assim, é falaciosa a alegação de que a sua conduta ilícita não teve intuito de fraudar o Fisco.

Não há dúvida alguma acerca dos fatos autorizadores da qualificação da multa. Todos foram devidamente comprovados. A fraude, como visto, está amplamente demonstrada nos autos, não somente no conjunto probatório próprio formado pela Fiscalização, mas também com a utilização de elementos advindos da esfera judicial penal.

Por essas razões, voto por manter a multa qualificada sobre o IRRF lançado.

Assim, o relator partiu da premissa de que foram demonstrados nos autos que (i) os valores foram pagos para um destinatário irreal, inapto, inexistente de fato; (ii) os pagamentos tiveram por base uma operação igualmente irreal, inexistente, sem comprovação; (iii) o Recorrente utilizou um esquema de emissão de Notas Fiscais / Recibos inidôneos; (iv) o Recorrente tinha conhecimento da falta de capacidade operacional da empresa prestar os serviços declarados nos documentos fiscais; e (v) Recorrente utilizou-se de contratos fraudulentos para justificar que saídas de caixa para formação de "caixa dois" e, assim, ter recursos à margem da sua contabilidade, para o pagamento de propinas a agentes públicos e políticos.

Ademais, no caso analisado no **Acórdão paradigma nº 1402- 003.732**, há depoimentos que comprovam que os serviços prestados foram fictícios e que o dinheiro tinha finalidade distinta daquela indicada nos contratos e notas fiscais. É o que se extrai do seguinte trecho do acórdão:

Conforme o depoimento perante o Ministério Público Federal feito por Ricardo Pessoa, sócio majoritário da impugnante (UTC Participações S/A), os contratos com a MRTR e MANWIN serviam para justificar saídas do caixa da impugnante para pagamento de propina (item 8.1.11 do Relatório Fiscal).

Da mesma forma, os controladores das MRTR e MANWIN, Rodrigo Morales e Roberto Morales, também confessaram que, a partir de 2011, começaram a prestar serviços fictícios, por meio de suas empresas, com o fim de gerar dinheiro em espécie para o Grupo Constran/UTC (Termos de Colaboração a fls. 402/403).

Contata-se, ainda, que o Sr. Ricardo Pessoa, sócio majoritário da impugnante, confessou que a JOVIME não prestou serviço algum e que o valores a ela pagos, retornaram à UTC como crédito mantido junto à Alberto Youssef – doleiro envolvido nos esquemas de corrupção investigado pela Operação Lava Jato (vide item 8.2.5 que trata do Termo de Delação nº 23).

Portanto, por ter o **Acórdão paradigma nº 1402- 003.732** se baseado em arcabouço probatório próprio para manter a qualificação da multa de ofício, não vislumbro a exigida similitude fática entre o recorrido e o referido paradigma.

Diante do exposto, não conheço do recurso especial quando à matéria “necessidade de qualificação da multa de ofício”.

I.2 “Possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”

Com relação à possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício, o **acórdão recorrido**, com base em questões meramente de direito, afastou a exigência de multa isolada concomitante à multa de ofício, com relação a períodos de apuração posteriores à alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 11.488/2007. De forma diametralmente oposta decidiu o **Acórdão paradigma n. 1301-001.893**, igualmente por razões de direito e com relação a períodos de apuração posteriores à alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 11.488/2007.

Diante do exposto, conheço do recurso especial quanto à matéria “possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”.

II – MÉRITO

Nos autos de infração subjacentes, a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais teve por base o art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, conforme abaixo:

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

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

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

Acerca da possibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa de ofício é a Súmula CARF 105, aprovada em 08.12.2014: “*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício*”.

Os precedentes que ensejaram a aprovação da Súmula CARF 105⁴ concluíram pela impossibilidade de concomitância entre multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e multa de ofício por falta de recolhimento de tributo com base nos seguintes fundamentos: (i) aplicação do critério da consunção, segundo o qual a primeira conduta (falta de recolhimento da estimativa mensal) é meio de execução, é etapa preparatória da segunda (falta de recolhimento do tributo ao final do ano-calendário); (ii) a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa somente pode ser exigida no curso do ano-calendário, tendo em vista que, ao final do exercício, desaparece a base impositiva da multa isolada, surgindo uma nova base, que corresponde ao

⁴ Acórdãos precedentes: 101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

tributo efetivamente apurado, única que pode ser objeto de penalização; e (iii) não é legítima a exigência de duas penalidades (multa isolada e multa de ofício) com base no mesmo fato apurado em procedimento fiscal.

Cumprе ressaltar, entretanto, que a referida súmula versa sobre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com base na redação original do art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996, enquanto a multa ora em discussão foi lançada com fundamento no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, com a redação que lhe foi atribuída pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. Confira-se, abaixo, a comparação entre a redação dos referidos dispositivos:

Art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996 (redação original)	Art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996 (redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007)
<p>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:</p> <p>I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;</p> <p>II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (...)</p> <p>§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:</p> <p>IV - <u>isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição</u></p>	<p>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...)</p> <p>II - de 50% (cinquenta por cento), exigida <u>isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal</u>: (...)</p> <p>b) <u>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.</u></p>

<u>social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;</u>	
--	--

Da análise do quadro acima, pode-se concluir que não houve alteração substancial na penalidade aplicada por falta de recolhimento de estimativas mensais – exceto com relação à redução no seu percentual. Embora a redação atribuída ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 utilize a expressão “exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal”, isso não a diferencia da multa isolada versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista que ambas as redações fazem referência expressa ao art. 2º da Lei nº 9.430/1996, que trata do pagamento mensal por estimativa.

Portanto, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007, é a mesma daquela versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, exceto com relação ao seu percentual. Tanto é assim que, de acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 teve por objetivo *"reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa"*⁵.

Diante disso, apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, entendo que os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Ademais, o STJ, por meio de suas duas turmas, concluiu pela impossibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com multa de ofício, em razão da aplicação do princípio da consunção ou da absorção. Confira-se:

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

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

⁵ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm, acesso em 09.08.2022.

aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo, em detrimento da multa prevista no artigo 12, inciso III, da Lei 8.218/1991.

7. Recurso Especial conhecido e não provido. (REsp n. 2.104.963/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/12/2023, DJe de 19/12/2023, grifamos.)

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

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

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

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

4. Recurso especial provido. (REsp n. 1.708.819/RS, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 7/11/2023, DJe de 16/11/2023, grifamos.)

Ressalta-se que, no REsp n. 2.104.963/RJ, julgado pela Segunda Turma do STJ, o caso concreto trata da multa prevista no artigo 12, III, da Lei nº 8.218/1991, isto é, da multa por ausência de entrega ao Fisco de arquivos digitais contendo registros contábeis. No entanto, o racional adotado para afastar a concomitância da referida multa com a multa de ofício é o princípio da consunção e a jurisprudência citada no acórdão refere-se à concomitância entre multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento de estimativa.

Portanto, seja em razão da plena aplicação do racional da Súmula CARF 105 ao presente caso, seja em virtude da jurisprudência de ambas as turmas do STJ, deve ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

III - CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por CONHECER do recurso especial apenas com relação à matéria “possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício” e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic