



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15956.720181/2017-29</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1102-001.400 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CETENCO ENGENHARIA S A
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

DECADÊNCIA. IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU SEM OPERAÇÃO COMPROVADA. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. 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, mercê da aplicação da Súmula CARF nº 114.

DECADÊNCIA IRPJ E CSLL. GLOSA DE DESPESAS DECORRENTES DE CONTRATAÇÕES FICTÍCIAS. COMPROVAÇÃO DE DOLO QUE AUTORIZA A APLICAÇÃO DA REGRA GERAL PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

Afasta-se a alegação de decadência em razão da existência de fraude e sonegação que mantenha a qualificação da multa de ofício, devendo-se aplicar a regra geral do art. 173, I, do CTN, conforme exceção prevista na parte final do § 4º do art. 150, ante a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

IRRF - PAGAMENTO SEM CAUSA OU SEM COMPROVAÇÃO COMPROVADA.

Sujeitam-se ao Imposto de Renda Retido na Fonte os pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, mercê da aplicação do § 1º art. 61 da Lei nº 8.81/95, c/c o § 1º do art. 674 do RIR/99.

COMPATIBILIDADE DA COBRANÇA DO IRRF COM A GLOSA DAS DESPESAS NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL.

Inexiste bis in idem tributário nas circunstâncias em que se exige o IRRF da fonte pagadora em paralelo à glosa de despesas tidas por desnecessárias, onde o lançamento é obrigatório, porquanto o IR-fonte representa técnica de substituição tributária válida para fins de cobrança do Imposto de Renda. Enquanto na glosa das despesas a norma jurídica alcança a formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos pela empresa pagadora, no tocante ao IRRF, o bem jurídico tutelado é a renda auferida por terceiros, afetada pela substituição tributária que exige a retenção do tributo, impondo-se à fonte pagadora o dever de reter a exação devida.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE, SIMULAÇÃO E CONLUÍO.

É legítima a qualificação da multa de ofício quando constatada a prática de atos ideologicamente falsos, calcados na realização de contratações fictícias e sem causa, que simulam a existência de operações comerciais para viabilizar remessas a terceiros, firmadas sob o pálio de pretensa regularidade, mas que não deixam rastros idôneos de efetiva prestação de serviço, revelando o dolo em promover a realização de atos inadmitidos como lícitos pelo ordenamento jurídico.

IRPJ. CSLL. ESTIMATIVA MENSAL. INADIMPLEMENTO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas".

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por (i) unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento, declarando decaído o IRRF em relação ao pagamento efetuado em 9 de dezembro de 2011 e reduzindo a multa qualificada ao patamar de 100%, e (ii) por voto de qualidade, em manter a exigência da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque (Relator) e Rycardo Henrique Guimarães de Oliveira, que a cancelavam. Designado para redigir o voto vencedor, quanto à manutenção da exigência da multa isolada, o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva.

*Assinado Digitalmente*

**Fredy José Gomes de Albuquerque** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Fernando Beltcher da Silva – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (suplente convocado(a)), Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

## RELATÓRIO

01. Trata-se de lançamentos de IRPJ, CSLL, IRRF e respectivos acréscimos legais, referentes aos anos-calendários de 2011, 2012, 2013 e 2014, decorrentes de glosas de despesas consideradas não comprovadas e pagamentos sem causa, os quais afetaram a apuração a menor dos citados tributos, cujos autos de infração importam no montante histórico de R\$ 20.176.566,35 (fls. 2862/2922).

02. Colhe-se do julgamento de piso os principais pontos a relatar, ao final complementados:

### DA GLOSA DOS CUSTOS E OU DESPESAS OPERACIONAIS

A Autoridade fiscal no presente PAF tenta demonstrar que a CETENCO contratou pessoas jurídicas através de contratos simulados, fictícios, que não tiveram a contraprestação dos serviços, ou seja, não teria havido qualquer justificativa econômica lícita que desse respaldo aos pagamentos, as notas fiscais emitidas teriam servido unicamente para a CETENCO dar saída de dinheiro dos seus cofres como se fosse um pagamento regular e estas notas fiscais apresentadas seriam ideologicamente falsas e não teriam aptidão para comprovar que os gastos foram efetivamente realizados.

Ademais, os pagamentos realizados foram considerados pela fiscalização como sem causa (falta de comprovação da natureza da operação que deu azo aos pagamentos), sujeitos, portanto, à incidência do Imposto de Renda, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%.

### PINE ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA denominada PINE ASSESSORIA

Foram apresentadas as Notas Fiscais de prestação de serviços entre o contribuinte e a empresa PINE ASSESSORIA referente ao ano calendário de 2012, e que está em anexo no Anexo Notas Fiscais / Recibos/Pagamentos PINE ASSESSORIA.

A fiscalização intimou a contribuinte a apresentar diversos documentos e esclarecimentos em relação a PINE ASSESSORIA.

### Dos documentos apresentados pela contribuinte

Em 29/06/2016 o contribuinte apresentou uma Resposta à Intimação com os seguintes documentos e esclarecimentos relacionados à PINE ASSESSORIA: Proposta para Assessorar a

CETENCO ENGENHARIA S/A na estruturação de operação a fim de monetizar o precatório a ser originado na ação ordinária nº 94.0044615-2, de 05/12/2011, Notas Fiscais e comprovantes de pagamentos, os lançamentos contábeis e um documento intitulado "Materialidade PINE". No documento apresentado intitulado "Materialidade PINE" a fiscalização encontrou uma série de documentos, a exceção da Proposta para Assessorar a CETENCO ENGENHARIA S/A na estruturação de operação a fim de monetizar o precatório a ser originado na ação ordinária nº 94.0044615-2, anteriormente apresentada, nenhum destes documentos, na visão da fiscalização, teria qualquer vínculo com o prestador de serviços PINE ASSESSORIA.

A Autoridade fiscal analisou o documento apresentado em que a PINE ASSESSORIA e a CETENCO celebram os parâmetros para a prestação de serviços, a "Proposta para Assessorar a CETENCO ENGENHARIA S/A na estruturação de operação a fim de monetizar o precatório a ser originado na ação ordinária nº 94.0044615-2", que conforme visto acima também foi celebrado o mesmo contrato com o BANCO PINE - CNPJ: 62.144.175/0001-20 a fiscalização verificou existir uma série de serviços a serem prestados e que deveriam ter gerado documentos, pareceres, estudos, levantamentos, desenvolvimento de modelos, etc., os quais nenhum deles foram apresentados durante o procedimento fiscal, ou seja, a CETENCO não apresentou um único documento produzido pela PINE ASSESSORIA e que comprove a real e efetiva prestação dos serviços.

A Autoridade Fiscal concluiu que a **CETENCO** repassou valores à **PINE ASSESSORIA**, sem a devida contraprestação dos serviços contratados, através de uma simulação de prestação de serviços, emitindo as Notas Fiscais como se assim tivessem prestado os serviços que nelas discriminam, caracterizando o evidente intuito de fraude.

J. SANTOS ADVOGADOS – ME (J Santos)

Foram apresentados recibos de prestação de serviços entre o contribuinte e J Santos referente aos anos - calendário de 2011 à 2014, e que está em anexo no Anexo Notas Fiscais / Recibos/Pagamentos J Santos.

A fiscalização intimou a contribuinte a apresentar diversos documentos e esclarecimentos em relação a J Santos.

Em resposta a esta intimação a CETENCO protocolou em 29/06/2016 uma Resposta à Intimação apresentando os recibos de pagamentos, os comprovantes de pagamentos, um Instrumento Particular de Prestação de Serviços Profissionais de Advocacia, esclarecimentos e informações sobre os lançamentos destas despesas na DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica e na ECF - Escrituração Contábil Fiscal e um documento intitulado "Materialidade J Santos".

No documento "Materialidade J Santos" a CETENCO apresentou um breve relato das atividades exercidas pela sociedade J SANTOS no período de 2011 a 2014.

Em relação à J SANTOS, de acordo com a fiscalização, não foram apresentados pela CETENCO nenhum dos documentos acima previstos na prestação dos serviços por esta sociedade, tais como, relatórios, pareceres, análises, estudos, desenvolvimento dos trabalhos, ou seja, nenhum documento produzido pela J SANTOS.

A fiscalização concluiu que não foram emitidas pela J SANTOS notas fiscais de serviços, apenas recibos. A fiscalização analisando estes recibos verificou que no item que descreve os serviços prestados, consta: "*honorários profissionais por serviços advocatícios e de assessoria na área tributária em geral*". A autoridade fiscal entendeu que nestas recibos faltara informações que

identificasse a natureza do serviço prestado, “se elaboração de estudos técnicos, pareceres, laudos, relatórios identificando de forma sucinta, mas objetiva, a real natureza destes serviços”. E, assim, sem esta identificação clara a despesa seria indedutível. E, ainda finaliza afirmando tratar-se de simulação.

GUILHERME BARROS COSTA MARQUES ADVOGADOS ASSOCIADOS SS (PRISCILA ZANARDO ADVOGADOS ASSOCIADOS SS), denominada GUILHERME BARROS ADVOGADOS

Foram apresentadas notas fiscais de prestação de serviços entre o contribuinte e a empresa GUILHERME BARROS ADVOGADOS referente aos anos calendários de 2013 e 2014, e que estão em anexo a este no Anexo Notas Fiscais / Recibos / Pagamentos GUILHERME BARROS ADVOGADOS.

A fiscalização intimou a contribuinte a apresentar diversos documentos e esclarecimentos em relação a GUILHERME BARROS ADVOGADOS.

Em resposta a esta intimação a **CETENCO** protocolou em 30/09/2016 uma Resposta à Intimação apresentando as notas fiscais, contratos de prestação de serviços, os comprovantes de pagamentos e informações sobre os lançamentos destas despesas na DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica e na ECF - Escrituração Contábil Fiscal.

A fiscalização informou que não foram apresentados nenhum documento ou esclarecimento que comprovassem a real e efetiva prestação dos serviços. Conforme Cláusula Primeira do Contrato de Honorários para Prestação de Serviços Advocatórios, prevê a realização de trabalhos de verificação da regularidade trabalhista e sugestão de melhores práticas, mas na opinião da fiscalização parece que a prestação destes serviços foi feita de forma apenas verbal, sem a produção de sequer uma linha de relatórios, recomendações, sugestões, pareceres, etc. E, ainda finaliza afirmando tratar-se de simulação.

O contribuinte esclareceu que os pagamentos referentes aos prestadores de serviço citados neste item foram lançados na DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica anos calendários 2011 a 2013, na Ficha 04A - Custo dos Bens e Serviços Vendidos e na Ficha 05A -Despesas Operacionais, e relativamente ao ano calendário de 2014 foi apresentada a ECF – Escrituração Contábil Fiscal.

Desta forma, afirma a Autoridade Fiscal, por tudo dito e provado neste Termo, os valores pagos pelo contribuinte como prestação de serviços das empresas listadas neste item e lançados como custos e/ou despesas operacionais na sua contabilidade nas contas discriminadas nas seguintes planilhas em anexo a este processo: Planilha 2 Lançamentos Contábeis PINE ASSESSORIA, Planilha 4 Lançamentos Contábeis J SANTOS e Planilha 6 Lançamentos Contábeis GUILHERME BARROS ADVOGADOS, na DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, e na ECF -escrituração Contábil Fiscal foram glosados.

#### **Falta de Recolhimento de IRPJ / CSLL sobre Base de Cálculo Estimada**

Considerando que os pagamentos efetuados às empresas citadas foram deduzidos indevidamente, de acordo com a fiscalização, como custos/despesas operacionais na apuração, com base em balanços ou balancetes de suspensão ou redução, do Imposto de Renda mensal por Estimativa e da CSLL -Contribuição Social sobre o Lucro Líquido mensal por Estimativa nos anos calendário 2011 a 2014, as bases de cálculo mensal do IRPJ e da CSLL estimativa foram recompostas pela fiscalização, com as glosas de custos e despesas operacionais indevidas, procedendo-se ao lançamento da multa prevista na alínea "b", inciso II, artigo 44 da Lei 9.430/1996, sobre as parcelas dos pagamentos mensais a título de IRPJ e

CSLL estimativa que deixaram de ser efetuados. Os valores foram lançados nas rubricas "Multa por Falta de Recolhimento do IRPJ sobre Base de Cálculo Estimada" e "Multa por Falta de Recolhimento da Contribuição Social sobre a Base Estimada".

#### **IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA**

A fiscalização entendeu que de tudo o que foi dito e comprovado nestes autos, que a contribuinte teria efetuado a entrega de recursos a terceiros, cuja operação ou causa não teria comprovado mediante documentos hábeis e idôneos. Dessa forma, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

A Autoridade Fiscal complementou que a aplicabilidade do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 “é que a operação ou causa, de prestação de serviços se deu através de documentos ilícitos, ou seja, a operação foi lastreada em notas fiscais ideologicamente inidôneas, sem qualquer comprovação por parte do contribuinte da fruição dos serviços prestados”.

E, ainda afirmou:

Comprovamos no presente caso que as Notas Fiscais, os Recibos, os TED, transferências eletrônicas, recibos de pagamentos e a contabilidade do contribuinte registra o pagamento de um serviço **a um destinatário irreal, alguns com a inscrição baixada, inexistente de fato, e por uma operação igualmente irreal, inexistente, não comprovado através de documentos hábeis e idôneos**, circunstâncias que caracterizam **o pagamento sem causa**.

Os montantes lançados foram demonstrados no Termo e na Planilha 1 anexa.

#### **DA MULTA APLICADA E DA MAJORAÇÃO DA MULTA (QUALIFICAÇÃO)**

A Autoridade Fiscal entendeu ter demonstrado ao longo dos autos que a fiscalizada cometeu, em tese, crime contra a ordem tributária, incorrendo na prática de sonegação fiscal utilizando documentos inidôneos, emitidos **por pessoa jurídica que não existe de fato**, apesar de constituída formalmente, ou seja não possui existência de fato, e **cuja inscrição no CNPJ foi baixada no órgão competente, e também em relação a prestadores de serviços em que intimado a apresentar documentos e esclarecimentos que comprovassem a real prestação dos serviços, não teria logrado êxito**, não produzindo, esses documentos, **quaisquer efeitos tributários em favor de terceiros por se caracterizarem como uma hipótese de inidoneidade, com a intenção dolosa de sonegar**. Isto também seria, na visão do fiscalização, caracterizado como **um pagamento a um destinatário irreal, INAPTO, inexistente de fato**, baseada em **uma operação igualmente irreal, inexistente**, circunstâncias que caracterizam **o pagamento sem causa**, sujeito à incidência do **IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte**, à alíquota de 35%.

Assim, afirma a fiscalização, há evidência nos autos deste processo de que a autuada utilizou um esquema de emissão de Notas Fiscais / Recibos **inidôneos**, em que a fiscalizada desde a contratação destas empresas inexistentes de fato, "fantasma", até o momento do lançamento destes valores na sua contabilidade e nas Declarações entregue à Receita Federal do Brasil tinha conhecimento da falta de capacidade operacional da empresa prestar os serviços declarados nos documentos fiscais. Afirma, ainda que teria havido um conluio, que é *"o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando produzir os efeitos referidos nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964"* ou seja, a sonegação e a fraude.

Portanto, afirma a Autoridade Fiscal, em face de todos os fatos revelados nos autos que implicaram a prática, em tese, de crime contra a ordem tributária na modalidade sonegação fiscal, e tendo em vista ainda o parágrafo 1º, inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, a multa de ofício apurada foi qualificada (majorada) para 150%.

#### **DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA**

A fiscalização entendeu considerando as ações ilícitas praticadas pelo sujeito passivo descritas neste termo, constituir com base no art. 135, III do CTN a sujeição passiva solidária contra os contribuintes, abaixo indicados, relativamente aos fatos geradores apurados nos anos-calendário de 2011 a 2014, a saber:

**MARCO ANTÔNIO MALZONI**, CPF nº 006.325.158-21, **DIRETOR**. Conforme Estatuto Social da CETENCO no CAPÍTULO IV - ADMINISTRAÇÃO DA SOCIEDADE, dispõe que: *"Artigo 13 - A sociedade será administrada com os poderes e atribuições conferidos por lei e por este Estatuto, por um Conselho de administração e por uma Diretoria. O Conselho de Administração é órgão de deliberação colegiada, sendo a representação da sociedade privativa dos Diretores. Atuava na condição de administrador da CETENCO, responsável pela tomada de decisões na empresa conforme descrito no Estatuto Social na época dos fatos geradores aqui narrados, e foi o responsável como membro da diretoria, conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1 - TIF 1, item 8, abaixo inserido e pela contratação e liberação dos pagamentos para as sociedades PINE, J SANTOS e GUILHERME BARROS ADVOGADOS*

**DOMINGOS MALZONI**, CPF nº 003.552.678-53, **DIRETOR**. Conforme Estatuto Social da CETENCO no CAPÍTULO IV - ADMINISTRAÇÃO DA SOCIEDADE, dispõe que: *Artigo 13 - A sociedade será administrada com os poderes e atribuições conferidos por lei e por este Estatuto, por um Conselho de administração e por uma Diretoria. O Conselho de Administração é órgão de deliberação colegiada, sendo a representação da sociedade privativa dos Diretores. Atuava na condição de administrador da CETENCO, responsável pela tomada de decisões na empresa conforme descrito no Estatuto Social na época dos fatos geradores aqui narrados, e foi o responsável como membro da diretoria, conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1 - TIF 1, item 8, abaixo inserido e pela contratação e liberação dos pagamentos para as sociedades PINE, J SANTOS e GUILHERME BARROS ADVOGADOS*

03. Após o regular trâmite processual, a DRJ manteve os lançamentos, em decisão assim ementada (fls. 3078/3096):

#### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ**

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

**DESPESAS. CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA.** Para a dedutibilidade de custos e/ou despesas referente a serviços prestados por terceiros, não é suficiente a simples apresentação de nota fiscal, ou recibos. É necessário a prova da efetiva prestação dos serviços. Não comprovada a efetividade da prestação dos serviços, os valores correspondentes não são dedutíveis para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, justificando a sua glosa.

**MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PADRÃO. CONCOMITÂNCIA.** À autoridade administrativa não é dada opção de não aplicar as leis vigentes. Ademais, as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a

obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há coincidência de motivação entre as penalidades, sendo distintas tanto as suas causas, quanto os seus fundamentos legais.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. DOLO. A conduta dolosa do contribuinte que impediu o conhecimento, por parte da autoridade administrativa, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, por si só, desloca, para fins de definição do termo de início do prazo decadencial, a regra prevista para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação (art. 150, § 4º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional - CTN) para a regra geral de decadência tributária (art. 173, I, do CTN).

BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU QUANDO REFERIR-SE A OPERAÇÃO OU CAUSA NÃO COMPROVADA. Se sujeita à incidência do imposto de renda na fonte, com alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiro ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

04. Irresignada, a contribuinte manejou recurso voluntário (fls. 3117/3179), em que repisou os argumentos defendidos em sua impugnação e que foram condensados no relatório da DRJ, além dos outros ao final indicados:

DO DIREITO

O impugnante alega que o TVF, em sua maior parte, além de incorretas afirmativas, diversas vezes repetidas, ocupa-se da transcrição de textos legais e de jurisprudência emanada do CARF, com assertivas postas em termos gerais, sem qualquer respaldo probatório, a caracterizar presunções de natureza subjetiva.

O impugnante afirma que em vários pontos do TVF encontram-se afirmativas peremptórias, em descompasso com a verdade dos fatos, tais como: "**empresas declaradas inexistentes de fato**" {subitem 5.9), "**emitidos por Pessoas Jurídicas baixadas de ofício**" {subitem 63), "**destinatário irreal, alguns com a inscrição baixada, inexistente de fato**" {subitem 6.4).

Aduz a impugnante que as despesas glosadas referem-se a três empresas: Pine Assessoria e Consultoria Ltda; J. Santos Advogados -ME; Guilherme Barros Costa Marques Advogados Associados SS, as **Quais nunca teriam sido declaradas inexistentes de fato ou inaptas**. Estariam com seu CNPJ ativo, e com seu normal funcionamento, nos respectivos domicílios tributários, tal como pode ser verificado nos cadastros da própria Receita Federal.

Ademais, afirma o impugnante, várias das abordagens do TVF distanciam-se da realidade, não servindo para dar suporte à exacerbação da multa de ofício aplicada e muito menos para respaldar representação fiscal para fins penais, em especial pela inexistência de prova quanto à baixa de pessoa jurídica inexistente de fato ou declaradas inaptas, como invocado pela Fiscalização para efetuar as glosas.

#### LANÇAMENTOS CONCOMITANTES DE IRRF Art. 61 da Lei 8.981/95) e IRPJ/CSLL – INCOMPATIBILIDADE

Aduz a impugnante que apurada omissão de rendimentos, ou de custos indevidos (passíveis de glosa), configura-se redução da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas submetidas a tributação pelo lucro real, situação que impõe lançamento de ofício para exigência do IRPJ e da CSLL. Entretanto, nessa hipótese descabe a incidência do IRRF sobre os mesmos fatos e idênticas bases de cálculo.

Os lançamentos do IRPJ/CSLL e IRRF, objeto destes autos, incidiram sobre os mesmos fatos e mesmos valores. Para fins do IRPJ/CSLL foram consideradas as importâncias contabilizadas como custos/despesas, também computadas para o lançamento do IRRF.

Afirma a impugnante que a disciplina estabelecida no art. 24 da Lei nº 9.249/95, editado posteriormente ao art 61 da Lei nº 8.981/95, deixa claro que as empresas que se submetem à tributação pelo redime de lucro real, na hipótese de redução do lucro líquido, por omissão da receita e/ou glosa de custos/despesas, caso dos autos, submetem-se tão somente ao lançamento do IRPJ/CSLL, sem retenção na fonte das parcelas presumidamente distribuídas, a sócios ou terceiros.

Assevera a impugnante que os lançamentos simultâneos e cumulativos do IRPJ/CSLL com o IRRF, contrariam a sistemática da tributação das pessoas jurídicas submetidas ao regime de lucro real, entendimento também firmado pelo acórdão, de nº 104-22.169, Relatoria do I. Conselheiro Dr. Oscar Luiz Mendonça de Aguiar, proferido em sessão de julgamento de 24 de janeiro de 2007.

#### DECADÊNCIA PARCIAL DO IRRF - CTN. § 4º DO ART-150.

O impugnante aduz que e por ser o IRRF tributo sujeito a lançamento por homologação, a decadência para constituição do crédito tributário é contada a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do que estatui o CTN, no § 4º do art. 150.

O lançamento ora impugnado foi recebido em 01.09.2017, quando parte dos fatos geradores já eslava atingida pela decadência. Portanto, assevera o impugnante antes da data do recebimento do lançamento, em 01.09.2017, já estavam atingidos pela caducidade, ou seja, já estavam extintos os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos e vencidos no período de 09.12.2011 a 29.08.2012, relacionados no auto de infração de IRRF.

Em anexo jurisprudência do CARF.

#### DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE IRPJ E CSLL

##### Das Glosas Efetuadas

O impugnante afirma que as hipóteses elencadas pela Fiscalização são inocorrentes, pois referidas pessoas jurídicas nunca foram declaradas inexistentes de fato ou inaptas e estão em normal funcionamento, nos respectivos domicílios tributários, com seus CNPJ's ativos, como pode ser verificado nos cadastros da própria Receita Federal.

O impugnante afirma que todos os pagamentos dessas despesas foram efetuados por transferência bancária, com perfeita e completa identificação dos beneficiários e respectivas contas bancárias, cujos comprovantes foram entregues à Fiscalização, havendo coincidência de datas e valores com os registros contábeis, e em nenhum momento foram questionados.

PINE ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA

Concluiu a Fiscalização que, embora tenha sido apresentada proposta de prestação de serviços pela PINE ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA, CNPJ nº 14.802.384/0001-70, os documentos apresentados referem-se a operações com o BANCO PINE S/A - CNPJ: 62.144.175/0001-20, pessoa jurídica distinta, não servindo para comprovação dos pagamentos feitos à primeira.

O impugnante afirma que os serviços foram prestados, e a PINE ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA teria emitido os documentos fiscais correspondentes, e em seu nome foram efetuados os pagamentos, mediante transferência bancária, com identificação do beneficiário.

J. SANTOS - ADVOGADOS - ME

O impugnante afirma que quanto à observação da fiscalização de que não foram emitidas notas fiscais, apenas recibos, que as sociedades de advogados não estão obrigadas à emissão de notas fiscais.

Também afirma que a atuação dos advogados prestadores de assistência e consultoria de natureza advocatícia, geralmente o fazem de forma presencial, participando de reuniões para esclarecimentos, sendo comum a necessidade de pesquisas para atender às consultas que lhes são apresentadas. A dinâmica empreendida nessa atividade não exige, via de regra elaboração de relatórios ou pareceres.

Assevera, a impugnante, que não há norma legal ou regulamentar que exija que devam constar dos documentos de quitação, fornecidos pelo exercício de assistência e consultoria jurídica, a abundância de detalhes apontada no relatório fiscal.

GUILHERME BARROS COSTA MARQUES ADVOGADOS ASSOCIADOS SS (PRISCILA ZANARDO ADVOGADOS ASSOCIADOS SS)

O impugnante reitera o dito em relação a sociedade de advogados do item anterior.

CUMULAÇÃO DE PENALIDADES - MULTAS PROPORCIONAIS E MULTAS ISOLADAS - IRPJ E CSLL

Aduz o impugnante ter havido duas sanções uma pelo lançamento suplementar, a outra, pela não antecipação dos mesmos tributos.

A E. Câmara Superior de Recursos Fiscais já teria acolhido o princípio da consunção, segundo o qual a penalidade maior absorve a menor, como é usual no lançamento de ofício, em que a multa proporcional (75% ou 150%) já comporta a multa por atraso no pagamento (20%).

Assevera, o impugnante, que seria farta a jurisprudência sobre a impossibilidade de cominar multa isolada sobre valores mensais estimados não recolhidos, que seriam meras antecipações já contidas no montante apurado no balanço anual, em 31 de dezembro de cada ano tal como assentado em copiosa jurisprudência das instâncias superiores.

Suscita a Súmula CARF nº 105.

Por fim, a impugnante requer o cancelamento das multas aplicadas isoladamente, concomitantemente com as multas de ofício, nas autuações do IRPJ e da CSLL.

DA QUALIFICAÇÃO DAS MULTAS DE OFÍCIO

O impugnante aduz que o afirmado no Relatório Fiscal não guardaria conformidade com a realidade dos fatos e da instrução processual, pois dos autos efetivamente não existiria qualquer elemento probatório para respaldar as alegadas inexistências de fato ou baixas de inscrição no CNPJ, das pessoas jurídicas mencionadas nas autuações.

Assevera, o impugnante, que todos os pagamentos efetuados pela contribuinte foram por via bancária, com todos os dados dos beneficiários (razão social, CNPJ), nome do banco, número da agência e da conta corrente bancária. Nenhum desses dados foi considerado fictício e nada consta de que o sistema de *compliance* das instituições financeiras tenham detectado qualquer irregularidade, nem mesmo que tenha o Banco Central do Brasil apurado qualquer desvio.

Suscita a súmula nº 25 do CARF.

O impugnante enfatiza uma vez mais que a lei, a doutrina e a jurisprudência exigem que dos autos conste prova material, que demonstre de forma cabal tenha o contribuinte praticado fraude, para retardar, reduzir ou eximir-se do recolhimento de tributos.

Por fim, alega a impugnante que a qualificação da multa teria se dado por presunção.

05. Os responsáveis solidários não interpuseram impugnação ou recurso voluntário, porém, a contribuinte controverte em sua peça recursal preliminar para que seja reconhecida a improcedência da revelia dos diretores, defendendo a possibilidade de realizar defesa em seus nomes.

06. Outrossim, suscita inépcia da acusação fiscal, sob o argumento de que as empresas das quais decorreram as glosas de despesas jamais foram declaradas inaptas, apenas terceiros estranhos à relação processual.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Fredy José Gomes de Albuquerque**, Relator.

07. O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade para ser parcialmente conhecido.

### DAS PRELIMINARES

08. Importa registrar que são basicamente três as preliminares suscitadas pela contribuinte em suas razões recursais: decadência parcial do crédito tributário, inépcia da acusação fiscal e responsabilidade solidária.

09. A análise da decadência demanda o prévio julgamento de mérito, porquanto a contagem do prazo decadencial depende do julgamento da multa qualificada e da alegada ocorrência de conduta dolosa que atrai a aplicação do art. 173, I, do CTN. Portanto, tratando-se de matéria de mérito, não pode ser avaliada preliminarmente.

10. Os argumentos trazidos pela recorrente em relação à inépcia da acusação fiscal igualmente esbarra na análise dos elementos de prova que ensejam a procedência ou improcedência do lançamento. Vale dizer: caso as provas sejam consideradas insuficientes – como

pretende a parte –, a consequência lógica é a pretendida desconstituição dos autos de infração, porquanto restaria não demonstrada sua materialidade. Assim, também é matéria de mérito, que demanda análise probatória dos elementos essenciais do lançamento, não sendo possível uma abordagem preliminar, inclusive, porque não foi suscitada qualquer nulidade dos lançamentos.

11. Por fim, a pretensão da parte em trazer no recurso voluntário matéria que está vinculada especificamente à defesa dos responsáveis tributários, que sequer impugnaram o feito nem manejaram recurso, esbarra na Súmula CARF 172, que expressamente impede tal análise:

**Súmula CARF nº 172**

**Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021**

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021)

12. Portanto, em relação à responsabilidade solidária das pessoas físicas, tal matéria não deve ser conhecida, ante a inexistência de recurso dos interessados e aplicação da Súmula CARF 172.

13. Adicionalmente, afasto as demais preliminares suscitadas, passando à análise de mérito.

**MÉRITO**

14. Vê-se que a contribuinte reproduz os mesmos argumentos trazidos em sua impugnação, mas não se esforça a demonstrar elementos de prova que revelem a ocorrência efetiva das contratações com terceiros, cujas despesas foram consideradas indedutíveis, porquanto não comprovada sua efetiva materialidade. Assim, as glosas que refletiram na apuração do IRPJ e da CSLL devem ser mantidas, tanto quanto a confirmação de pagamentos sem causa dos quais gerou o lançamento do IRRF.

15. Importa registrar que o caso dos autos trata basicamente de matéria de fato, vinculada à comprovação efetiva de que despesas relacionadas a serviços jurídicos efetivamente ocorreram. Para tanto, faz-se necessário analisar elementos de prova que evidenciem a real ocorrência da prestação de serviços, sob pena de serem considerados ilegítimas as deduções de tributos, além de majorada da alíquota do IR-fonte.

16. A contribuinte não trouxe em sua impugnação nenhum documento, apenas procuração e seu estatuto social (fls. 3054/3063). Idem em relação ao recurso voluntário, que repete os argumentos genéricos e não enfrentam os fatos trazidos na autuação, colacionando de forma adicional uma petição de ação judicial em que requestou concordata preventiva em data passada (fls. 3193/3213), mas que não tem qualquer relação com o caso em análise.

17. Os fundamentos da decisão recorrida enfrentaram todos os pontos relevantes trazidos na autuação. Entendo que são adequados e os incorporo como razões de decidir, notadamente porque o recurso voluntário é uma reprodução da impugnação e traz os mesmos argumentos, inovando apenas em relação às preliminares já afastadas.

18. Assim, com fundamento no §12 do art. 114 do RICARF, incorporo as razões da DRJ a seguir reproduzidas:

Inicialmente, o impugnante tece críticas ao TVF, pois este teria tratado de jurisprudência, empresas baixadas, inexistentes, etc. No entanto, conforme se verá adiante as glosas de IRPJ e CSLL se deram pelo fato da contribuinte não ter demonstrado as despesas. A fiscalização intimou a contribuinte a demonstrar as despesas, e como resposta foram enviados documentos que no entender da fiscalização não foram suficientes para a comprovação das despesas.

No mais, não há vinculação as críticas tecidas na impugnação ao TVF com as glosas aqui discutidas.

#### DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE IRPJ E CSLL

Das Glosas Efetuados

#### PINE ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA

Conforme relatado, todos os documentos apresentados pela contribuinte se referem ao BANCO PINE S/A. Mesmo em sede de impugnação não foram acostados documentos que comprovassem os serviços prestados pela PINE ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA.

Oportuno transcrever parte do TVF a respeito do tema:

Analisando o documento apresentado em que a **PINE ASSESSORIA** e a **CETENCO** celebram os parâmetros para a prestação de serviços, a "Proposta para Assessorar a CETENCO ENGENHARIA S/A na estruturação de operação a fim de monetizar o precatório a ser originado na ação ordinária nº 94.0044615-2", que conforme visto acima também foi celebrado o mesmo contrato com o **BANCO PINE - CNPJ: 62.144.175/0001-20**, podemos verificar que existem uma série de serviços a serem prestados e que deveriam ter gerado vários documentos, pareceres, estudos, levantamentos, desenvolvimento de modelos, etc., **os quais nenhum deles foram apresentados durante este procedimento fiscal, ou seja, a CETENCO não apresentou um único documento produzido pela PINE ASSESSORIA e que comprove a real e efetiva prestação dos serviços...**

Em assim sendo, a glosa foi corretamente realizada pela fiscalização, pois, ou os serviços nunca foram prestados ou foram prestados por outra empresa (BANCO PINE), e por algum motivo estranho a contribuinte tentou utilizar como se fosse da PINE ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA.

#### J. SANTOS - ADVOGADOS - ME

Quanto a esta glosa, primeiramente, a mesma não foi procedida pelo fato de não ter sido apresentada notas fiscais, como quis afirmar o impugnante. A fiscalização analisou os recibos emitidos pela J SANTOS, e constatou a forma genérica dos mesmos "honorários profissionais por serviços advocatícios e de assessoria na área tributária em geral".

A fiscalização afirmou sobre esta glosa:

Em relação à J SANTOS não foram apresentados pela CETENCO nenhum dos documentos acima previstos na prestação dos serviços por esta sociedade, tais como, relatórios, pareceres, análises, estudos, desenvolvimento dos trabalhos, ou seja, nenhum documento produzido pela J SANTOS.

(...)

Conclui-se que a **CETENCO** repassou valores à **J SANTOS**, sem a devida contraprestação dos serviços contratados, através de uma simulação de prestação de serviços, emitindo os Recibos como se assim tivessem prestado os serviços que nelas discriminam, mas que possuem apenas o condão de dar um aspecto de normalidade a estas ações, e conforme as provas aqui colhidas, não passam de documentos inidôneos emitidos com o evidente intuito de fraude.

Mesmo em sede de impugnação não foi apresentada nenhuma prova dos tais serviços. Ficou tudo nos recibos genéricos, modo utilizado com frequência nos últimos anos para justificar despesas por sociedades “fabricantes de despesas”.

Portanto, não há reparos a fazer para estas glosas.

GUILHERME BARROS COSTA MARQUES ADVOGADOS ASSOCIADOS SS (PRISCILA ZANARDO ADVOGADOS ASSOCIADOS SS)

Quanto a esta empresa, o mesmo modo foi utilizado. Vale transcrever as palavras do Auditor responsável pela fiscalização:

**Não foram apresentados nenhum documento ou esclarecimento que comprovam a real e efetiva prestação dos serviços.** Conforme Cláusula Primeira do Contrato de Honorários para Prestação de Serviços Advocáticos, prevê a realização de trabalhos de verificação da regularidade trabalhista e sugestão de melhores práticas, mas parece que a prestação destes serviços foi feita de forma apenas verbal, sem a produção de sequer uma linha de relatórios, recomendações, sugestões, pareceres, etc., **ou seja, não tem como comprovar a real prestação dos serviços pagos à GUILHERME BARROS ADVOGADOS**

(...)

Conclui-se que a **CETENCO** repassou valores à **GUILHERME BARROS ADVOGADOS**, sem a devida contraprestação dos serviços contratados, através de uma simulação de prestação de serviços, emitindo as Notas Fiscais como se assim tivessem prestado os serviços que nelas discriminam, mas que possuem apenas o condão de dar um aspecto de normalidade a estas ações, e conforme as provas aqui colhidas, não passam de documentos inidôneos emitidos com o evidente intuito de fraude.

Dessa forma, esta sociedade parece uma fábrica de notas fiscais. Assim, não há reparos a fazer na glosa.

A jurisprudência se manifesta nesse sentido, a saber:

IRPJ - DESPESAS INCOMPROVADAS - Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É requisito essencial para a sua dedutibilidade a comprovação da efetiva prestação do serviço, com documentação hábil e idônea. (Conselho de Contribuintes - Primeira Câmara - Acórdão 101-96082 - Data da Sessão: 29/03/2007).

Portanto, não restando provado que as despesas ocorreram, estas devem ser glosadas.

...

DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE IRRF

LANÇAMENTOS CONCOMITANTES DE IRRF Art. 61 da Lei 8.981/95) e IRPJ/CSLL - INCOMPATIBILIDADE

A impugnante suscita ter havido concomitância, eis que ambos os lançamentos tocavam a uma só situação fática. Contudo, não lhe assiste razão.

O art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1985 dispõe:

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

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

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

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

O artigo acima determina que a pessoa jurídica que efetuar a entrega de recursos a terceiros ou a sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa.

Ressalta-se que os casos aqui tratados referem-se a operações não comprovadas e/ou inexistentes, sem fruição pelo sujeito passivo de qualquer serviço prestado, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa.

Observa-se também que não há na lei a apontada vedação à glosa das despesas no âmbito de apuração do IRPJ e da CSLL.

Isto, pois ao se efetuar um pagamento nas condições mencionadas e deduzi-lo como despesa ou custo para fins de determinação do IRPJ e da CSLL, as duas irregularidades claramente evidenciam-se: (1) a utilização indevida da despesa, não devidamente comprovada, com a indevida redução do IRPJ e da CSLL da pessoa jurídica pagadora; e (2) a omissão de rendimentos pelo recebedor, pessoa física ou jurídica, implícita e presumida no fato de ocultar-se o seu beneficiário ou a sua motivação.

Não lidamos, pois, com concomitância, quando aplicadas as duas infrações em conjunto. Isso porque, no caso, não ocorre apenas um fato gerador a significar que os tributos (IRPJ, CSLL e IRRF) teriam mesmas bases de cálculo ou fatos geradores. Isto porque, os fatos geradores do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e do Imposto Retido na Fonte são distintos. O primeiro trata-se do imposto sobre o lucro líquido contábil ajustado, enquanto o Imposto Retido na Fonte tem como fato gerador o pagamento. Mesmo raciocínio vale para CSLL em relação ao IRRF.

A jurisprudência administrativa é farta sobre este assunto, a saber:

PAGAMENTO SEM CAUSA. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica ou o recurso entregue a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, **ainda que esse pagamento resultar em redução do lucro líquido da empresa**. Nos termos do § 3º do Art. 61 da Lei nº 8.981/1995, o valor pago será considerado líquido, cabendo o reajustamento do

respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto. (1º Conselho de Contribuintes - ACÓRDÃO 102-48.693, em 08.08.2007. Publicado no DOU em 12.06.2008) (negritei)

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA. LEI nº. 8.981, DE 1995, ART. 61. CARACTERIZAÇÃO. A pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado ou não comprovar a operação ou a causa do pagamento efetuado ou recurso entregue a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, bem como não comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços referida em documentos emitidos por pessoa jurídica considerada ou declarada inapta, sujeitar se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento a beneficiário não identificado e/ou pagamento a beneficiário sem causa. O ato de realizar o pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, conforme o disposto no artigo 61, da Lei nº. 8.981, de 1995. 1º Conselho de Contribuintes / 4a. Câmara / ACÓRDÃO 104-22.944 em 22.01.2008. Publicado no DOU em: 28.01.2009.

BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU QUANDO REFERIR-SE A OPERAÇÃO OU CAUSA NÃO FOR COMPROVADA. Se sujeita à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, a alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues o terceiro ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – 1a. Seção – 1a. Turma da 3a. Câmara / ACÓRDÃO 1301-00.438. em 11.11.2010. Publicado em: 29.07.2011.

PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. EXIGÊNCIA CUMULADA COM IRPJ E CSSL APURADOS EM FACE DA GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS CONSIDERADAS INIDÔNEAS. CABIMENTO. O art. 61 da Lei nº 8.981/1995, alcança todos os pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou cuja operação ou causa não é comprovada, independente de quem seja o real beneficiário dele (sócios/acionistas ou terceiros, contabilizados ou não), elegendo a pessoa jurídica responsável pelo pagamento efetivamente comprovado com responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, presumindo-se que assumiu o ônus pelo referido pagamento. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – 1a. Seção – 2a. Turma da 3a. Câmara / ACÓRDÃO 1302-002.087. em 23.03.2017.

Como se observa pelas ementas acima transcritas, não há restrição para o lançamento do IRRF.

Dessa forma, não há reparos a fazer neste item também.

#### DA QUALIFICAÇÃO DAS MULTAS DE OFÍCIO

Conforme relatado exhaustivamente, as despesas glosadas o foram por absoluta falta de comprovação. Nem em sede de impugnação a contribuinte trouxe as comprovações de que as despesas foram realizadas. Ou seja, tudo foi orquestrado para transferir recursos para outras empresas (simulação), e ainda, gerar despesas.

Veja-se, sobre o tema, os precedentes abaixo do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes:

MULTA QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – DESPESAS FICTÍCIAS – MAJORAÇÃO DE DESPESAS EXISTENTES – CONLUÍO COM O CONTADOR – PROCEDÊNCIA – É justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Comprovado que o contribuinte, reiteradamente, criou despesas fictícias ou majorou despesas existentes, tudo aliado ao conluio com o contador responsável pelo preenchimento da declaração, é de se manter a qualificação da multa de ofício. Recurso voluntário provido parcialmente. (1º Conselho de Contribuintes - ACÓRDÃO 106-17.132, em 10.10.2008. Publicado no DOU em 18.12.2008)

Destarte, sendo o dolo claro, a multa foi corretamente aplicada.

#### DECADÊNCIA PARCIAL DO IRRF

O impugnante suscita decadência parcial para os fatos geradores ocorridos entre 09.12.2011 e 29.08.2012, pois estes se regeriam pelo art. 150 do CTN, contudo, conforme item acima o dolo foi evidente, e, portanto, a decadência se rege pelo inciso I do art. 173 do CTN. Como a ciência do lançamento ocorreu em 01 de setembro de 2017, para o fato gerador mais antigo que ocorreu em 09 de dezembro de 2011 a Autoridade Fiscal teria até 31 de dezembro de 2017 pára efetuar oi lançamento.

Portanto, afasto a prejudicial de mérito da decadência.

#### DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE DIRIGENTES

O impugnante, CETENCO ENGENHARIA S A, traz algumas razões a respeito dos responsáveis tributários, no entanto, o impugnante carece de poderes para tanto, ou seja, a CETENCO ENGENHARIA S A não tem legitimidade passiva para tratar dos referidos responsáveis.

Portanto, não se conhece de tais razões.

19. Assim, pelos fundamentos apontados, mantenho os lançamentos e a multa de ofício qualificada.

20. Não obstante, em razão do advento da Lei nº 14.689/23, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado para estabelecer novo limite ao percentual da multa de ofício qualificada, que passa a ser de 100%, quando não há comprovada reincidência, em substituição ao percentual de 150% que foi objeto do lançamento, a saber:

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

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

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

21. Ante o princípio da retroatividade benigna, previsto artigo 106, II, “c”, do CTN, a nova legislação deve ser aplicada ao caso dos autos, pois comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

22. Assim, mantenho a multa de ofício qualificada, mas dou provimento parcial ao recurso de ofício para reduzi-la ao novo patamar de 100%, previsto na atual redação do art. 44, §1º, VI, da Lei 9.430/96<sup>1</sup>.

### **DA DECADÊNCIA PARCIAL**

23. Importa registrar que se aplica ao IRRF o art. 173, I, do CTN, por determinação da súmula CARF 114, que assim dispõe:

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).

24. Mesmo se aplicando o citado dispositivo, parte do crédito tributário de IRRF lançado está decaído, uma vez que o IRRF relacionado ao pagamento sem causa ocorrido em 09.12.2011 foi considerado vencido nessa data, por disposição do § 2º do art. 61 da Lei 8.981/95, que assim dispõe:

Art. 61. (...)

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

25. Assim, o Fisco poderia exigí-lo no dia seguinte ao pagamento, de forma que o exercício seguinte é o ano 2012 e o prazo decadencial de 5 anos encerrou ao final de 2016. Considerando que o lançamento ocorreu em 2017, a exigência do IRRF relativo ao pagamento sem

---

<sup>1</sup> Lei 9.430/96. Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023):

...

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

causa de 2011 está decaído, devendo ser exonerado, conforme quadro que integra as fls. 2962 (página 38 do TVF) abaixo reproduzida:

**Quadro 2 - JL INVESTIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA – CNPJ: 06.082.843/0001-60**

TIPO	Data NF / Recibo	Valor R\$ (NF)	Data Pagamento	Valor do Pagamento	Base Reajustada: B = V/(1-0,35) (Artigo 61, § 1º e 3º da Lei 8.981/95)
RECIBO	09/12/2011	140.000,00	09/12/2011	131.390,00	202.138,46

26. Exceto quanto ao citado pagamento, todas as demais exigências do IRRF referem-se a pagamentos iniciados em 2012, razão pela qual o início do prazo decadencial deslocou-se para 2013 e encerrou ao final de 2017, portanto, não decaíram.

27. Em relação às demais exigências de IRPJ e CSLL, não há decadência de nenhum dos períodos, pois os fatos geradores ocorridos em 2011 só autorizavam a administração tributária a cobrá-los em 2012. Assim, o primeiro dia do exercício seguinte iniciou em 2013 e encerrou no final de 2017, porém, os autos de infração foram lançados antes disso. Devem, portanto, ser mantidos.

28. Dá-se parcial provimento ao Recurso Voluntário para exonerar a cobrança do IRRF sobre o pagamento sem causa feito em 2011 em reconhecimento à decadência do respectivo crédito.

#### **DA EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA POR FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS EM CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO**

29. O TVF indica o lançamento da multa isolada sobre a base de cálculo das estimativas de IRPJ e CSLL não pagas no período, no percentual de 50%, em conjunto com a multa de ofício de 75%.

30. A exigência da multa isolada teve como fundamento o art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96<sup>2</sup>, que assim dispõe:

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.

<sup>2</sup> Com redação que lhe deu a Lei nº 11.488/2007.

31. Por sua vez, a exigência da multa de ofício de 75% encontra fundamento no inciso I do mesmo artigo 44 da Lei 9.430/96, a saber:

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

32. Remanesce no CARF relevante discussão em relação à exigência das multas de forma concomitante. De fato, a existência dos dispositivos legais leva a dois possíveis entendimentos. O primeiro mantém a aplicação de ambos para exigir conjuntamente tanto a multa de ofício quanto a isolada, enquanto o segundo afasta a exigência da multa isolada pelo fenômeno da consunção.

33. Nos últimos tempos, mudei meu entendimento sobre o tema, por restar convencido de que a exigência das duas multas alcançam o mesmo fenômeno infracional: a falta de pagamento de determinado tributo sobre a mesma grandeza econômica.

34. Com efeito, as estimativas de tributos representam diferimento do momento em que o fato jurídico relacionado ao IRPJ e a CSLL ocorre, no caso, o último dia do ano. A legislação determina adiantamento desses tributos ao longo do exercício, vale dizer, exigem da contribuinte estimar uma expectativa de lucro durante os meses do ano para adiantar valores que serão consolidados ao final do período. Trata-se do mesmo tributo e mesma grandeza econômica: a renda, auferida com base no Lucro Real e no Lucro Líquido.

35. Assim, ausente o pagamento de estimativas, os montantes não quitados são incorporados à consolidação ao tributo devido no exercício, acrescido da multa de ofício de 75%, 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, nos termos acima indicados.

36. Porém, o Fisco exige uma segunda multa, no percentual de 50%, pelo fato das estimativas não terem sido quitadas em suas respectivas competências, sob o entendimento de que existe dispositivo expresso a esse respeito e não há como afastá-lo.

37. Entendo que há bis in idem sobre o mesmo fato, no caso, a ausência de pagamento do tributo, que é o mesmo, seja devido pelo adiantamento de estimativa, seja pela consolidação do lucro tributável ao final do exercício.

38. Por essa razão, conforme dispõe a Súmula CARF nº 82, “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”. Isso porque ela faz parte do tributo lançado em relação ao exercício encerrado, devendo o Fisco consolidar os valores globais para realizar o lançamento.

39. Daí exsurge a conclusão de que a multa isolada de 50% – que pode ser cobrada ao longo do exercício não encerrado, tanto quanto a própria estimativa não paga – é também incabível após o exercício encerrado, pois se aplica multa de ofício de 75%.

40. Na prática, a exigência de estimativas deixa de existir ao final do ano-calendário, tanto quanto seus consectários legais. Aquilo que não foi pago passa a ser objeto de lançamento de ofício autônomo, que contemple todo o exercício.

41. Aplica-se o princípio da absorção ou princípio da consunção, que decorre da conclusão de que a penalidade maior absorve a menor, quando tratarem do mesmo fato jurígeno. Tem-se como objetivo aplicar assertivamente a legislação, pois, conforme leciona Fabio Brun Goldsmidt, *“admitir-se a possibilidade de incidência cumulativa de duas normas distintas, cada uma informadora de uma pena/sanção distinta para um mesmo e único fato/ação, implicaria, na prática, na criação de uma terceira punição, não antevista (lex praevia) nem contemplada (lex certa) em diploma algum”*<sup>3</sup>.

42. Cite-se, ainda, esclarecimentos doutrinários que trazem luzes a evidenciar o equívoco em se pretender dar soluções diversas – e aqui as multas de ofício e isolada são soluções diversas – para alcançar o mesmo fato jurídico a ser sancionado, evidenciando-se o bis in idem:

O princípio ne bis in idem ou no bis in idem constitui infranqueável limite ao poder punitivo do Estado. Por meio dele procura-se impedir mais de uma punição individual – compreendendo tanto a pena como a agravante – pelo mesmo fato (a dupla punição pelo mesmo fato). É postulado essencial de natureza material ou substancial – conteúdo material relativo à imposição de pena -, ainda que se manifeste também no campo processual ou formal, quando diz respeito à impossibilidade de perseguições múltiplas. O conteúdo penal substancial do ne bis in idem exige a concorrência da denominada tríplice identidade entre sujeito (identidade subjetiva ou de agentes), fato (identidade fática) e fundamento (necessidade de se evitar a dupla punição, quando o desvalor total do fato é abarcado por apenas um dos preceitos incriminadores).<sup>4</sup>

43. De fato, não faz sentido penalizar duas vezes o mesmo fenômeno, qual seja, a falta de pagamento do tributo, seja ele destacado como adiantamento por estimativa, seja o que veio a ser consolidado no cômputo anual do tributado. Trata-se da mesma coisa!

44. Por isso mesmo, o CARF consolidou a Súmula nº 105, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 105 (aprovada pela 1ª Turma da CSRF 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.

Acórdãos Precedentes:

<sup>3</sup> GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da proibição de bis in idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 316.

<sup>4</sup> PRADO, Luis Regis. *Bem jurídico-penal e constituição*. 8 ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2019. p. 123-124.

9101-001.261, 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 24.

45. Importa registrar que a redação do citado dispositivo legal<sup>5</sup> foi posteriormente substituído pelo texto do art. 44, II, "b", da Lei 9.430/96, levando à possível interpretação literal de que a Súmula CARF 105 estaria revogada, pois trata de outro dispositivo.

46. Entendo que o racional da súmula é rigorosamente o mesmo e não houve nenhuma revogação do seu conteúdo. A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas é a mesma em ambas as redações e 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.

47. Com a vênua dos posicionamentos divergentes, entendo que a matéria tratada na súmula é clara e converge com os posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

48. Cite-se os precedentes das duas turmas do STJ que objetivamente afastam a concomitância na cobrança das citadas multas:

#### DECISÕES DA 2ª TURMA DO STJ

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL QUE NÃO IMPUGNA FUNDAMENTO DA DECISÃO DE ORIGEM. AGRAVO INTERNO QUE DEIXA DE ATACAR FUNDAMENTO DA DECISÃO RECORRIDA. SÚMULAS 283 E 284 DO STF. INCIDÊNCIA. RECURSO NÃO PROVIDO.

...

**5. A Segunda Turma do STJ, em julgados mais recentes, continua a aplicar o entendimento de que a vedação à cumulação das multas "isolada" e "de ofício" persiste, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007.** Nesse sentido: AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 25.11.20.

(AgInt no AREsp 1878192 / SC, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, T2 - SEGUNDA TURMA, DJe 12/04/2022, unânime)

<sup>5</sup> Art. 44. § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

...

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

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. **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.**

...

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, **a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996.** Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

(AgInt no AREsp 1603525 / RJ, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, T2 - SEGUNDA TURMA, DJe 25/11/2020, unânime)

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.**

...

**5. Nesse sentido, no caso em apreço, me valho da linha argumentativa a muito difundida nessa Corte, segundo a qual preleciona pela aplicação do princípio da consunção ao exigir o cumprimento de medidas sancionatórias. A rigor, o princípio da consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação). Dentro desse contexto, como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, prevalecendo a maior, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração.**

Precedentes no mesmo sentido.

**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 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 2104963 / RJ, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, 2ª Turma, DJe 19/12/2023, unânime)

**DECISÃO DA 1ª TURMA DO STJ**

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.

...

VOTO DO RELATOR ...

**Apesar de serem multas cominadas a hipóteses distintas, estou com a jurisprudência da Segunda Turma no que compreende pela impossibilidade de exigência cumulativa de tais multas. Com efeito, a infração que se pretende reprimir com a aplicação da multa isolada prevista no inciso II já se encontra plenamente englobada pela multa de 75% prevista no inciso I, a qual visa coibir, de forma abrangente, todos os casos de falta de pagamento ou recolhimento, desde que, havendo tributos a serem lançados, seja possível a exigência da multa juntamente com os tributos devidos, não havendo, portanto, cogitar do cabimento concomitante da chamada 'multa isolada'. 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.**

...

(REsp 1708819 / RS, Relator Ministro SÉRGIO KUKINA, T1 - PRIMEIRA TURMA, DJe 16/11/2023, unânime)

49. O tema evidencia posicionamento consolidado no Poder Judiciário, mas também tem sido resolvido no mesmo sentido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, conforme os recentes acórdãos abaixo indicados:

#### **DECISÕES DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. (Acórdão nº 9101-006.899 – CSRF / 1ª Turma, sessão de 3 de abril de 2024 )

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem. (Acórdão nº 9101-006.809 – CSRF / 1ª Turma, sessão de 16 de janeiro de 2024)

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. NÃO CABIMENTO. A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração. Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício. (Acórdão nº 9101-006.852 – CSRF / 1ª Turma, sessão de 6 de março de 2024)

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. O disposto na Súmula nº 105 do CARF é perfeitamente aplicável aos fatos geradores após a alteração de redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, aplicando-se, ao caso, o princípio da consunção. Igualmente inaplicável, quando cobrada após o

encerrado o ano-calendário. (ACÓRDÃO 9101-007.042 – CSRF/1ª TURMA, SESSÃO DE 7 de junho de 2024)

50. Não bastante todo esse acervo de precedentes indicados, a aplicação do princípio da consunção é uma solução interpretativa que decorre da observância do princípio da proporcionalidade, que é condição do próprio Estado Democrático de Direito, mesmo que não esteja – e nem precisaria estar – positivado diretamente na Constituição Federal, mas exsurge em razão na necessidade de *preservar a ideia de justiça material diante do princípio da segurança jurídica*, conforme leciona Gilmar Ferreira Mendes<sup>6</sup>, sendo confirmado, ainda, por autores como Paulo Bonavides, que contempla a existência do princípio mediante cotejo das demais normas garantidoras de direitos fundamentais, a saber:

Embora não haja sido ainda formulado como ‘norma jurídica global’, flui do espírito que anima em toda sua extensão e profundidade o § 2º do art. 5º, o qual abrange a parte não-escrita ou não-expressa dos direitos e garantias, a saber, aqueles direitos e garantias cujo fundamento decorre da natureza do regime, da essência impostergável do Estado de Direito e dos princípios que este consagra e que fazem inviolável a unidade de Constituição.<sup>7</sup>

51. Exige-se a aplicação de tal princípio sempre que a controvérsia jurídica analisada demande a verificação da razoabilidade da medida proposta – nela consideradas a *necessidade e adequação* que são partes do princípio da razoabilidade – e a realização da justiça – considerada como *proporcionalidade em sentido estrito*.

52. Ao se aplicar a proporcionalidade, considerando-se seu valor jurídico como princípio constitucional, o intérprete deve lhe conferir posição de destaque, a fim de que esteja no ápice da pirâmide normativa proposta por Kelsen e possa sublimar seus efeitos sob as situações jurídicas postas à análise interpretativa. Segue-se aqui à proposta doutrinária de Willis Santiago Guerra Filho, para que *o princípio da proporcionalidade é capaz de dar um ‘salto hierárquico’ (hierarchical loop) ao ser extraído do ponto mais alto da ‘pirâmide’ normativa para ir até a sua ‘base’, onde se verificam os conflitos concretos, validando as normas individuais ali produzidas, na forma de decisões administrativas, judiciais, etc.*<sup>8</sup>

<sup>6</sup> MENDES, Gilmar. Jurisdição constitucional. São Paulo: Saraiva, 1996.

<sup>7</sup> BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

<sup>8</sup> GUERRA FILHO, Willis Santiago. Princípio da Proporcionalidade e teoria do direito. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago. (Coord.). Direito Constitucional – estudos em homenagem a Paulo Bonavides. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 275.

53. E como alcançar os elementos da proporcionalidade? Como responder ao que é necessário, adequado e justo? O caso concreto dirá, mas há considerações gerais que podem responder a essas perguntas.

54. Este relator já teve oportunidade de manifestar seu posicionamento em artigo publicado que tratou sobre *a proporcionalidade e os limites ao poder sancionador tributário*, cujas razões ali indicadas apontam para a solução da presente demanda. Eis o resumo do que importa à presente análise (grifou-se):

Deverá o intérprete, assim, verificar se a norma infracional é alcançada pelo elemento da **adequação ou idoneidade, que consiste na condição de que o meio utilizado pelo legislador é apropriado e oportuno à finalidade pretendida**. Indaga-se a pertinência da norma ao objetivo pleiteado, considerando todos os parâmetros que o ordenamento jurídico determina, devendo ser afastada a norma quando o resultado pretendido pela sua aplicação demonstre inadequação com as garantias constitucionais e com os direitos da parte contra quem a norma infracional é dirigida ou que seja impertinente à obtenção de uma finalidade de interesse público.

...

Outrossim, além de adequado, **o ato normativo deve ser o menos gravoso à obtenção da finalidade lícita a que se destina, devendo-se perquirir se é possível alcançar a pretensão estatal de forma alternativa menos prejudicial, que leve a resultado semelhante, para que se tenha cumprido o segundo requisito: a necessidade ou exigibilidade**. Note-se que caberá ao intérprete analisar a existência de outros meios possíveis para o atendimento da finalidade pública perquirida.

Por fim, ainda que determinada circunstância passe pelo desafio do crivo da adequação e da necessidade, tem-se que **o ato normativo deverá atender à proporcionalidade em sentido estrito, a qual demanda que a medida escolhida entre duas possíveis seja a que menor dano cause àquela que se afaste, servindo à ponderação e ao balanceamento dos preceitos existentes no ordenamento jurídico**. Assim, “De um lado da balança, devem ser postos os interesses protegidos com a medida, e, do outro, os bens jurídicos que serão restringidos ou sacrificados por ela” (SARMENTO, 1996)<sup>9</sup>.

55. Traçados os parâmetros, observa-se que a cobrança concomitante das multas em questão não se amolda em nenhum fator do princípio da proporcionalidade, pelo evidente *bis in idem* que decorre de tal postura interpretativa.

56. Em primeira abordagem, não é possível identificar em que medida a aplicação é *necessária*, pois se preserva a aplicação da multa mais onerosa, no caso, a multa de ofício, que absorve a menor.

<sup>9</sup> ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. A Proporcionalidade e os Limites ao Poder Sancionador Tributário. In: Novos Tempos do Direito Tributário, Coords.: VIANA FILHO, Jefferson de Paula; CESTINO JÚNIOR, José Osmar; FILGUEIRAS, Ingrid Baltazar Ribeiro; GOMES, Priscilla Régia de Oliveira. Curitiba: Editora Íthala, 2020, p. 74-76.

57. Quando ao segundo requisito da proporcionalidade, a *adequação* também está ameaçada com o lançamento duplo das multas sobre o mesmo fenômeno jurídico. O infrator está sendo devidamente penalizado nos termos do Ordenamento Jurídico, sendo inadequada a medida perpetrada pela administração tributária.

58. Ao fim, há de se investigar se quesito da proporcionalidade em sentido estrito foi atendido, ou seja, se o duplo lançamento de multas representa medida justa. Penso que o fator justiça não pode ser afastado em nenhuma hipótese e a solução que preserve o princípio da consunção resolve a questão de forma plena, mediante a aplicação da lei sem o excesso da dupla penalizada, porquanto indevida.

59. Para escolher o caminho certo a seguir – e aqui me valho de critério de sopesamento que não inflija direitos da contribuinte e também do próprio Fisco –, colho de antiquíssima lição de Aristóteles que propugna que *a justiça realiza “um certo tipo de proporção.(...) E o justo assim entendido é um meio com relação aos extremos, que prejudicam a proporção (o proporcional é de fato meio; e o justo, por outro lado, é proporcional).(...) Tudo isto nos possibilita concluir que o justo – em sentido em que aqui o entendemos – é o proporcional, e que o injusto, ao contrário, é o que nega a proporção. Na injustiça, um dos termos torna-se, então, muito grande e o outro, muito pequeno”*<sup>10</sup>.

60. Penso ser inteiramente desproporcional em seu sentido estrito, norteadado pelo fator justiça, penalizar duplamente a mesma matriz fenomênica do qual exsurge o dever de pagar tributos.

61. Todos esses fundamentos revelam a necessidade de afastar a exigência concomitante da multa isolada em conjunto com a multa de ofício.

### DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento, declarando decaído o IRRF em relação ao pagamento efetuado em 9 de dezembro de 2011, reduzindo a multa qualificada ao patamar de 100%, bem como cancelar a multa isolada.

*Assinado Digitalmente*

**Fredy José Gomes de Albuquerque**

<sup>10</sup> ARISTÓTELES. Obra jurídica. Livro I. São Paulo: Ícone Editora, 1997.

**VOTO VENCEDOR**

Fernando Beltcher da Silva, Redator designado.

Com todas as vênias ao Ilustre Relator, que com maestria apresentou robustos fundamentos pela inexigência da multa isolada, concomitantemente com a multa de ofício, a compreensão predominante no colegiado, por voto de qualidade, foi pelo desprovimento do recurso no tocante ao tema.

É bem verdade que diversas decisões do CARF caminhavam no sentido pretendido pela Recorrente, a ponto de a compreensão resultar na edição da Súmula CARF nº 105.

Ocorre que a base legal das penalidades (de ofício e isolada) sofreu sensível alteração, passando a ser contundente quanto à determinação das exigências:

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:

[...]

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.

Há quem entenda que o racional da Súmula CARF nº 105 deva prevalecer, independentemente da redação acima descrita promovida pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante de projeto de conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007.

Respeitosamente, discordo.

O contribuinte optou pela apuração anual do IRPJ e da CSLL. Tal escolha traz consigo a obrigação de antecipar mensalmente as exações, sob o rótulo de estimativa. O não cumprimento deste dever carrega consigo uma sanção legalmente prevista, ainda que a pessoa jurídica apure prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da contribuição no encerramento do exercício (Súmula CARF nº 178).

Verificada a transgressão, incumbe à autoridade fiscal a aplicação da penalidade, pois a atividade administrativa de lançamento é plenamente vinculada, sob pena de responsabilização funcional (art. 142 do Código Tributário Nacional).

As multas de ofício e isolada incidem em circunstâncias completamente distintas, ocorridas em momentos distintos, e são calculadas de modos diversos. Não há identidade de hipótese de incidência, de temporalidade, de base impositiva, nem mesmo de alíquota.

Considerada a alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sobrevieram incontáveis julgados deste Conselho em sentido contrário ao almejado pela Recorrente. Trago exemplos:

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

Ano-calendário: 2008 MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". [Acórdão nº 9101-006.602, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]

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

Ano-calendário: 2007 MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. EXIGÊNCIA DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário. [Acórdão nº 9101-006.543, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2011

[...]

IRPJ E CSLL. MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. POSSIBILIDADE.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO. POSSIBILIDADE.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual. A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória no 351/2007 (posteriormente convertida na Lei no 11.488/2007) no art. 44 da Lei no 9.430/1996 deixa clara a possibilidade de aplicação de ambas as penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. No caso em análise, não se aplica a Súmula CARF no 105, pois a multa isolada foi exigida após as alterações promovidas pela referida Medida Provisória no 351/2007. [Acórdão nº 9303-014.450, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2004 MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE, PARA FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF, que diz que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício, aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua nova redação, de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. [Acórdão nº 9303-010.833, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007 FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

No caso de falta de recolhimento de estimativa mensal, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com alterações promovidas pela Lei nº 11.488 de 2007, prevê a imposição de multa de 50%, mesmo no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, sendo exigida isoladamente, de modo que pode

ser exigida mesmo após o encerramento do exercício. Tal entendimento está expresso na súmula CARF nº 178.

[...]

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário. [Acórdão nº 1001-002.943, da 1ª Turma Extraordinária/1ª Seção de Julgamento, relatoria do Conselheiro Sidnei de Sousa Pereira]

Assim, rejeito a alegação de indevida concomitância, razão pela qual se nega provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Fernando Beltcher da Silva