



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15983.720259/2017-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-003.495 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2019
Recorrentes U T C ENGENHARIA S.A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

IRPJ/CSLL. DESPESAS GLOSADAS. PAGAMENTOS DE SUBORNOS OU PROPINAS. VIOLAÇÃO À ORDEM ECONÔMICA E OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

Inadmissível a pretensão da recorrente de equiparar pagamentos com vistas ao cometimento de atos de corrupção à despesas necessárias e decorrentes as atividades normais e usuais da empresa. O pagamento de subornos a agentes públicos ou privados atenta contra a função social da empresa consagrada no direito brasileiro e ofende os princípios constitucionais voltados para assegurar a ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa. Os atos concernentes ao pagamento de propinas a agentes públicos e privados, atentam diretamente contra a função social da empresa e à liberdade concorrencial e, por óbvio, é inadmissível que os efeitos econômicos de tais infrações, por mera liberalidade do administrador da companhia, sejam compreendidos como necessários ao desenvolvimento das atividades normais e usuais da empresa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

IRRF. PRESSUPOSTOS DO ART. 61 DA LEI Nº 8.981/95 PARA COBRANÇA.

Comprovado pelo Fisco o pagamento sem causa, sobre este incide a norma prevista no art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995, para cobrança do IRRF.

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA. RECURSOS DESVIADOS MEDIANTE INTERPOSIÇÃO DE TERCEIROS COM FINALIDADE ILÍCITA DE PAGAMENTO DE VANTAGENS INDEVIDAS.

Os pagamentos a diversas empresas por serviços que não foram efetivamente prestados, efetuados como meios preparatórios para o desvio dos recursos que seriam posteriormente empregados nos pagamentos de vantagens indevidas a terceiros (propina), embora identifique sua finalidade não validam sua causa primária. Estes pagamentos não tem causa (no sentido econômico), pois não correspondem a serviços efetivamente prestados. Além disso, os reais

beneficiários de tais recursos não são identificados nestas operações, pois estão encobertos por documentos que apontavam outros beneficiários (as emitentes das notas fiscais) dos pagamentos.

CSLL. BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE DESPESAS. INEXISTÊNCIA DE FATO DA DESPESA. CABIMENTO.

A base de cálculo da CSLL tem como ponto de partida o resultado líquido apurado na contabilidade. Assim, as despesas comprovadamente inexistentes não podem compor o resultado líquido do exercício, do qual parte a apuração tanto do IRPJ quanto da CSLL. Os atos ilícitos não podem produzir quaisquer efeitos tributários na apuração do resultado dos exercícios fiscalizados. É remansosa a jurisprudência administrativa no sentido de dar o mesmo efeito à CSLL na glosa de despesas fictícias da base de cálculo do IRPJ.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica respondem pessoalmente, de forma **solidária** com a Contribuinte, pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo (solidários incluídos) se enquadra nas hipóteses definidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Há que se manter a qualificação da multa, uma vez demonstrada a conduta dolosa com o fito de impedir ou retardar o conhecimento do Fisco das circunstâncias materiais do fato gerador, pelo uso de notas fiscais e contratos ideologicamente falsos para lastrear saídas de caixa, ocultando do Fisco a verdadeira causa e/ou o real beneficiário de pagamentos.

ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO. MESMA MATERIALIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada.

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS LANÇADOS. SALDO NEGATIVO. IRPJ.

Constatado que débitos de IRPJ e de CSLL ora lançados de ofício, relativos ao ano calendário de 2014, foram objeto de compensação em outros processos, por meio de saldo negativo de IRPJ e de Base de Cálculo negativa, reconhecidos em Despacho Decisório, de se alocar tais débitos nos pertinentes processos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Acordam ainda, em dar provimento parcial: (i) por unanimidade de votos, afastar as alegações de decadência; (ii) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário no sentido de que os débitos lançados de IRPJ e de CSLL (ambos de 2014), relativos ao presente processo, nas importâncias de R\$ 3.814.023,85 e R\$ 1.373.048,59, respectivamente, sejam devidamente alocados como débitos compensados nos processos de compensação de protocolo n.ºs 10923.720041/2017-14 e 10923.720042/2017-69, respectivamente; (iii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso em relação à multa isolada; vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. (iv) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso em relação aos demais pontos; (v) por unanimidade de votos, negar provimento aos recursos voluntários dos responsáveis solidários. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Sousa Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

(documento assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade Camerano, Maurítanea Elvira de Sousa Mendonça (Suplente convocada), Daniel Ribeiro Silva, Eduardo Morgado Rodrigues e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

Trata o presente processo de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário ao Acórdão de nº 03-080.848, proferido pela 4ª Turma da DRJ/BSB em que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Contribuinte, ocasião em que manteve em parte o crédito tributário exigido.

Transcrevo excertos do relatório do voto condutor da DRJ:

Versa o presente processo sobre impugnações apresentadas pela contribuinte (UTC Participações S/A) e pelos responsáveis tributários (Ricardo Ribeiro Pessoa e Waldir Pinheiro Santana) em face dos autos de infração de:

a) Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ (a fls. 15209 e segs.), pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 161.349.869,63,

relativo aos ACs 2011, 2012, 2013 e 2014, sendo os fatos descritos como: custos não comprovados e falta de pagamento do IRPJ-estimativa;

b) Contribuição Social sobre o Lucro (a fls. 15234 e segs.), pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 58.194.686,78, relativo aos ACs 2011, 2012, 2013 e 2014, sendo os fatos descritos como: custos não comprovados e falta de pagamento do CSLL-estimativa;

c) Imposto de Renda Retido na Fonte (a fls. 15256 e segs.), pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 491.278.704,99, relativo a fatos geradores dos ACs 2012, 2013 e 2014, sendo que vale a transcrição da descrição dos fatos e do enquadramento legal:

"PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO

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

Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamento(s) sem causa ou de operação(ões) não comprovada(s) contabilizadas ou não, no(s) valor(es) abaixo especificado(s)".

Cientificada dos lançamentos em 24/11/2017 (AR a fls. 18253), a contribuinte (UTC Participações S/A) apresentou impugnação (a fls. 524 e segs.) em 26/12/2017 (Termo a fls. 18372 e segs.), assinada digitalmente (Termo no verso da fls. 581) por Ana Cristina de Castro Ferreira, a qual foi investida de poderes para representar a contribuinte por meio da procuração a fls. 18465. Nessa impugnação, são apresentadas as seguintes razões de defesa:

a) quanto ao cancelamento dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL em relação aos Anos-Calendário de 2013 e 2014

"Depois de promover a glosa das despesas relativas aos pagamentos efetuados pela IMPUGNANTE e pelos Consórcios de que fazia parte, a fiscalização promoveu ajustes no resultado dos anos-calendários de 2011 a 2014 e apurou ao final de cada período saldo devedor de IRPJ e de CSLL, promovendo o respectivo lançamento da diferença do imposto que supostamente não fora recolhido.

Contudo, ao promover a reconstituição da apuração do IRPJ e da CSLL dos anos calendários de 2013 e 2014, a fiscalização incorreu em erro de cálculo, na medida em que ela não promoveu a compensação das estimativas pagas durante o ano pela IMPUGNANTE, na forma como determinam os incisos III e IV do § 4º do artigo 2º da Lei nº 9.430/96, que seguem abaixo transcritos. E, por conseguinte, obteve resultado diverso do real.

[...]

Ora, se a fiscalização tivesse efetivado a devida compensação do montante pago a título de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL durante os anos-calendários de 2013 e 2014, ela teria apenas reduzido o montante do saldo negativo e da base de cálculo negativa anteriormente apurados pela IMPUGNANTE nestes anos calendários (ex vi das DIPJ anexas – Doc. 04).

Isto porque, mesmo depois de promover as glosas e o devido ajuste no resultado dos anos de 2013 e 2014, o valor pago a título de estimativas mensais permaneceu maior do que o montante de IRPJ e de CSLL efetivamente devidos com base no lucro real apurado.

Consequentemente, o resultado dos anos-calendário de 2013 e 2014 continuou a apresentar saldo negativo de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL, e não saldo devedor a ser recolhido em espécie pela IMPUGNANTE, conforme evidenciam as tabelas abaixo transcritas:

[...]

Destarte, ao contrário do que concluiu a fiscalização tributária, o reflexo da efetivação das glosas das despesas seria tão-somente a redução do saldo negativo de IRPJ e de base negativa de CSLL e não a apuração de saldo devedor de IRPJ e de CSLL.

De forma que a diferença do IRPJ e da CSLL apurados pela fiscalização em razão da glosa das despesas teria sido devidamente e integralmente quitada pelo valor já pago a título de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL durante os anos-calendário de 2013 e 2014.

E assim sendo, não restaria em aberto qualquer valor a ser pago a título de IRPJ e de CSLL a justificar a lavratura dos autos de infração e imposição de multa nos anos-calendário de 2013 e 2014.

Com efeito, é de rigor o cancelamento dos Autos de Infração e Imposição de Multa de CSLL e IRPJ em relação aos anos calendário de 2013 e 2014."

b) quanto ao erro de Cálculo na Apuração do IRRF:

"Conforme noticiado nos fatos acima narrados, os D. Agentes Fiscais promoveram o lançamento de IRRF em face da ora IMPUGNANTE, por ter reputado sem causa os pagamentos efetuados por ela para às empresas listadas no Item 8 do Relatório Fiscal e igualmente os valores pagos a título de Fee de Liderança pelos Consórcios dos quais a IMPUGNANTE fazia parte.

Quando do lançamento do IRRF, os D. Agentes Fiscais consideraram todo o pagamento tido como sem causa como sendo o valor líquido e reajustaram a base de cálculo nos termos previstos pelo § 3º do artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

[...]

Ocorre que os D. Agentes Fiscais acabaram por promover o reajustamento previsto no mencionado § 3º do artigo 61 duas vezes, e, por consequência, levaram à tributação uma base de cálculo maior do que a definida pela norma, conforme valores abaixo:[...]

Fato este que ensejou a indevida apuração a maior do IRRF para os anos-calendário de 2012 a 2014, no importe de R\$ 57.451.997,78 (cinquenta e sete milhões, quatrocentos e cinquenta e um mil, novecentos e noventa e sete reais e setenta e oito centavos).

[...]

c) quanto à impossibilidade de Exigência Simultânea com o IRPJ e a CSLL Lançados em Razão das Glosas de Despesas

[...]

"De acordo com o Relatório Fiscal que ensejou o auto de infração ora impugnado, em razão das declarações do Sr. RICARDO RIBEIRO PESSÔA e do Sr. WALMIR PINHEIRO SANTANA no curso das investigações criminais mencionadas no Relatório Fiscal, supostamente restou comprovado que as contratações realizadas pela UTC das empresas acima indicadas eram em sua maior parte fictícias e que o dinheiro objeto dessas operações era destinado ao pagamento de taxa em favor de integrantes da Administração Pública Federal para viabilizar a vitória da UTC nas licitações promovidas pela empresa PETROBRÁS.

Em razão disso, a Autoridade Fiscal glosou as despesas contabilizadas pela UTC decorrentes dessas operações, incluindo os valores pagos a título de fee de liderança pelos Consórcios de que fazia parte, acrescendo-as ao Lucro Líquido do anos-calendário de 2011 a 2014 e, sobre essa base de cálculo, lançou IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, e juros de mora.

Adicionalmente, a Autoridade Fiscal considerou os valores decorrentes dessas operações como pagamento sem justa causa ou a beneficiário não identificado e, novamente, tributou esses valores pelo IRRF à alíquota de 35%, nos moldes do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, regulamentado pelo art. 674 do Decreto nº 3000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), também acrescido de multa de ofício qualificada (150%) e juros de mora.

Indevidamente, a Autoridade Fiscal tributou a mesma operação duas vezes, uma pelo IRPJ e CSLL, e outra pelo IRRF.

Tanto é assim que as notas fiscais que embasam os pagamentos considerados indevidos pela Autoridade Fiscal, os quais ensejaram a tributação pelo IRRF, são as mesmas que originaram as despesas glosadas pela fiscalização, que acarretaram a autuação pelo IRPJ e CSLL.

Diante desse fato, surge o seguinte questionamento: o ordenamento jurídico tributário permite que o Fisco Federal exija o IRRF nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, e ao mesmo tempo proceda a glosa das despesas para a apuração do IRPJ e CSLL? Nesse ponto, cumpre registrar que tanto a legislação, quanto a jurisprudência pátria, são contrárias a essa cumulação (glosa de despesas e tributação de IRRF), impondo-se o cancelamento do auto de infração, como será adiante pormenorizado.

A legislação de imposto de renda sempre cuidou de coibir práticas que implicassem na redução indevida do Lucro Líquido a ser levado à tributação. Sobre o tema, o art. 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, posteriormente revogado pelo art. 36, IV, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, dispunha o seguinte: [...]

De acordo com esse dispositivo legal, em regra, sempre que fosse verificada a redução imprópria do Lucro Líquido, presumia-se transferência indevida de receita para o sócio a ensejar tributação pelo IRRF à alíquota de 25%, que

posteriormente foi majorada para 35% em razão do disposto no art. 62 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, a seguir elencado:[...]

Por meio do art. 44 da Lei nº 8.541/1992, o legislador criou uma presunção de recebimento de receita pelo sócio quando fosse verificada a redução indevida o Lucro Líquido pela pessoa jurídica, a justificar a tributação cumulativa pelo IRPJ e pelo IRRF sobre o mesmo fato. Nesse caso, o IRRF tinha natureza de penalidade a ser adicionalmente aplicada ao contribuinte em razão do desvirtuamento do Lucro Líquido, tanto que esse dispositivo legal se encontrava no “Capítulo II - Da Omissão de Receita” do “Título IV - Das Penalidades”.

Por outro lado, neste mesmo artigo 44, em seu parágrafo 2º, acima transcrito, resta evidente que essa tributação na fonte de 35% “não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios”.

Ou seja, somente há possibilidade de cumulação do IRPJ com o IRRF quando possa presumir que o valor glosado, que implicou na redução indevida do lucro líquido, tenha sido transferido a um dos sócios ou acionistas.

Assim, a aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, invocado na autuação ora em análise, ficou restrito às situações nas quais o Fisco constatasse a existência de um pagamento, cujo beneficiário ou causa não fosse comprovada, vejamos:[...]

Nesses termos, cumpre registrar, também o art. 674 do Decreto nº 3.000/1999, que regulamenta tal dispositivo legal:[...]

Esse dispositivo legal era reservado àquelas situações em que o Fisco Federal verificava a existência de pagamento, mas não do seu beneficiário ou causa, ressalvadas as hipóteses previstas no art. 44 da Lei nº 8.541/1992. Tanto é assim que o art. 61 da Lei nº 8.981/1995 expressamente ressalva o “disposto em normas especiais”.

Não sendo possível a tributação da operação pelo IRPJ, ante a inexistência das informações necessárias para tanto, atrai-se a norma do art. 61 da Lei nº 8.981/1995. Era vedada, no entanto, a cumulação do IRPJ e do IRRF em razão desses pagamentos, porque essa era hipótese especificamente tratada pelo art. 44 da Lei nº 8.541/1992.

A prova de que esses dispositivos legais (art. 44 da Lei nº 8.541/1992 e art. 61 da Lei nº 8.981/1995) não tratavam da mesma hipótese tributária é que a Lei nº 8.981/1995 que instituiu o art. 61 e, simultaneamente, majorou a alíquota do IRRF do art. 44 da Lei nº 8.541/1992 de 25% para 35%. Se os dispositivos tratassem da mesma hipótese tributária, não haveria razão para a equiparação de suas alíquotas, bastava revogar um dos dispositivos.

Demais disso, quando o legislador quis prever a possibilidade de cobrança cumulativa do IRRF e do IRPJ em razão da redução indevida do Lucro Líquido, o fez expressamente, como no art. 44 da Lei nº 8.541/1992, em que autorizou a cobrança do IRRF “sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.”

E mais: para evitar abuso por parte do Fisco, o art. 44, § 2º, da Lei nº 8.541/92 expressamente consignou que “O disposto neste artigo não se aplica a deduções

indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios.”. Ou seja, a redução do Lucro Líquido a permitir a presunção de transferência de receita a pessoa física e, conseqüentemente, a tributação pelo IRRF e pelo IRPJ era excepcional e, por isso, nem toda glosa de despesa poderia atrair a aplicação da norma disposta nesse art. 44.

No entanto, com o advento da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a norma disposta no art. 44 da Lei nº 8.541/1992 foi revogada. Foi excluída do ordenamento jurídico a hipótese de tributação pelo IRRF cumulada com o IRPJ e CSLL em razão de operação que implique redução indevida do Lucro Líquido, seja pela omissão de receitas, seja pela glosa de despesas.

Demais disso, a Lei nº 9.249/1995 optou por tributação segregada do rendimento, ou seja, se o rendimento foi tributado na pessoa jurídica não será mais tributado em pessoa física ou em outra pessoa jurídica que eventualmente seja beneficiária desse recurso, como consta do seu art. 24, adiante indicado:[...]

Após a promulgação da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que é posterior à edição do art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, a incidência do IRRF à alíquota de 35% ganhou novo contorno. A Lei nº 9.249/1995 buscou prestigiar, a incidência do tributo alternativamente, face a pessoa jurídica ou face a pessoa física.

A única hipótese em que a legislação expressamente previa essa cumulação (IRRF e IRPJ – e reflexos) em função da redução indevida do Lucro Líquido foi revogada (art. 44 da Lei nº 8.541/1992). Se o legislador desejasse manter no ordenamento jurídico essa hipótese, certamente teria previsto na Lei nº 9.249/1995, o que não ocorre no caso.

Interpretando-se o art. 61 da Lei nº 8.981/1995 de forma sistêmica, verifica-se que, após o advento da 9.249/1995, não é possível fazer incidir sobre a mesma situação fática tributação pelo IRPJ e CSLL em razão da glosa de despesas e pelo IRRF em virtude do não reconhecimento dos pagamentos realizados dessas mesmas despesas.

Isto porque, atualmente não há disposição legal que ampare esta prática no ordenamento jurídico pátrio.

Sendo assim Nobres julgadores, diante da ausência de norma que ampare a exigência cumulativa do IRRF e do IRPJ e seus reflexos, é evidente que se o fisco já promoveu a glosas das despesas e está exigindo o pagamento do IRPJ e a CSLL respectivo ao montante glosado, não pode exigir cumulativamente o IRRF sobre o pagamento dessa despesa com base no art. 61 da Lei nº 8.981/1995, como o fez no caso concreto, uma vez que isto implicaria em bis in idem e confisco.

Há, portanto, limites e condições para a aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, que se restringe às hipóteses em que não foi possível o recálculo do Lucro Líquido, ou quando os contribuintes estão sujeitos à tributação pelo regime do Lucro Presumido ou Simples Nacional.

Não custa repetir: as disposições do art. 61 da Lei nº 8.981/1995 aplicam-se aos casos em que o Fisco Federal não consegue calcular o IRPJ e a CSLL, o que não é o caso do auto de infração ora impugnado.

Se o Fisco Federal entende que a contratação não foi efetivamente realizada, pode desconsiderar esses valores como despesa da contratante (se não há serviços, não há despesa) ou considerar que a empresa contratante transferiu recurso indevidamente a terceiros sem razão; mas não pode realizar ambas as ações e tributar o contribuinte duas vezes sobre o mesmo fato jurídico.

Aliás, o CARF tem inúmeros precedentes pela impossibilidade de cumular a cobrança de IRRF e IRPJ e reflexos sobre uma mesma situação fática, especialmente na hipótese de glosa de despesa de empresa optante pelo Lucro Real. Há, inclusive, precedentes da sua Câmara Superior nesse sentido, o que demonstra que a jurisprudência administrativa resta consolidada em favor do contribuinte e contra o lançamento tributário ora impugnado, como constam das ementas adiante transcritas:[...]

Essas decisões da Câmara Superior de Recurso Fiscais, ambas julgadas definitivamente, representam o posicionamento do CARF sobre o tema, a corroborar com os argumentos já expostos pela empresa.

Tanto é assim que as Câmaras do CARF têm replicado o entendimento pela impossibilidade de cumulação da cobrança do IRPJ e CSLL em razão de glosa de despesas e do IRRF com fundamento na ocorrência de pagamento sem causa ou a beneficiário desconhecido. Do extenso catálogo de julgados sobre a tema, indicamos as seguintes ementas:[...]

Ante as razões ora expostas, bem como a jurisprudência deste Tribunal sobre o tema, a IMPUGNANTE requer o cancelamento do lançamento na parte que imputa ao contribuinte o IRRF, acrescido de multa de ofício qualificada e juros de mora, objeto do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, ante a completa ausência de autorização legal para sua cobrança em concomitância com o IRPJ e a CSLL oriundos de glosas de despesas."

d) quanto à ausência de subsunção dos fatos à regra de incidência do artigo 61, parágrafo 1º da Lei nº 8.981/95 - pagamentos realizados a beneficiários identificados e com causa determinada

Como visto, a despeito das glosas de IRPJ e CSLL, a fiscalização também procedeu ao lançamento do IRRF à alíquota de 35% em face da IMPUGNANTE, invocando, para tanto, o disposto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, in verbis:[...]

Em que pese as empresas beneficiárias terem sido identificadas, os Srs. Agentes Fiscais asseveraram no TVF que o fundamento da autuação fiscal seria o "pagamento a beneficiário não identificado": [...]

Ou seja: apesar de ter alegado que os pagamentos realizados pela IMPUGNANTE teriam sido efetivados para beneficiários não identificados, a fiscalização sempre teve amplo conhecimento acerca de todas as empresas receptoras dos recursos financeiros.

Esta simples constatação, infirmaria, a um só tempo, a aplicação da norma disposta no citado artigo 61 da Lei nº 8.981/95 e o presente lançamento de ofício, fadado ao insucesso, uma vez que jamais se ocultou a identificação dos beneficiários dos pagamentos. Pelo contrário, os beneficiários dos pagamentos efetuados pela RECORRENTE sempre foram conhecidos.

De fato, os pagamentos refutados pelo Fisco não careciam de nenhum dos elementos indispensáveis para que ocorresse a sua correta imputação aos respectivos beneficiários, os quais, por sua vez, certamente reconheceram estas receitas e as tributaram. Ora, em momento algum a autoridade fiscal se preocupou em verificar se estas receitas auferidas pelas empresas beneficiárias foram por elas tributadas!

Deveras, ao contrário do que fora alegado pelos Srs. Agentes, o dispositivo legal em estudo não comporta juízo de valor quanto à licitude da causa, mas sim quanto a sua existência.

Isso porque a finalidade de tal previsão legal é tributar, em regime de substituição tributária, aquela fonte pagadora que não possibilitar ao Fisco a tributação do real beneficiário dos pagamentos.

Assim, na remota hipótese de se considerar que o raciocínio dos Srs. Agentes Fiscais está correto, restou incontroversa, no próprio TVF, a identificação dos beneficiários dos pagamentos realizados pela RECORRENTE, razão pela qual se verifica que não há qualquer impedimento para a tributação das pessoas jurídicas que, eventualmente, sofreram os acréscimos patrimoniais decorrentes dos pagamentos em exame.

II) Quanto à Causa dos Pagamentos:

Descabe invocar, ainda, para o caso em tela, a aplicação do §1º do artigo 61 da Lei nº 8.981/95, pois ela abriga e se relaciona apenas àquelas situações em que, existindo pagamentos, não for comprovada a sua causa, dando azo à incidência de IRRF à alíquota de 35%.

Inobstante a dicção expressa no sentido de tributar os pagamentos sem causa, os Srs. Agentes Fiscais defenderam no TVF a tributação pelo IRRF, com fundamento no aludido dispositivo legal, sob a alegação de que os pagamentos realizados pela RECORRENTE careceriam de motivo lícito e que não teria sido comprovado no caso concreto a causa dos pagamentos efetivados, a se justificar a aplicação das disposições do § 1º do artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

O equívoco cometido pelos Srs. Agentes Fiscais é patente, mas compreensível sob o ponto de vista doutrinário, uma vez que as expressões causa e motivo sempre geraram dúvidas aos operadores do Direito.

Contudo, este equívoco não poderá ser mantido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, já que não se pode confundir a causa de uma obrigação com os motivos que levaram a sua criação, pois estes últimos (motivos) são pessoais e particulares, sendo irrelevantes para o Direito, como ensina Sílvia de Salvo Venosa:[...]

Os trechos acima transcritos fixam importantes premissas que devem nortear o julgamento da situação que verte dos presentes autos, quais sejam: (i) sob o prisma jurídico não se pode confundir o motivo com a causa; (ii) os motivos pessoais e particulares são irrelevantes ao Direito e (iii) apenas a causa tem relevância jurídica.

Justamente por entender dessa maneira é que o legislador, em matéria tributária, estabeleceu no § 1º, do artigo 61, da Lei nº 8.981/95 que apenas os pagamentos sem causa estão sujeitos à cobrança do IRRF à alíquota de 35%.

Como se pode perceber, a licitude da causa possui apenas relevância para análise acerca da validade dos negócios jurídicos. Nesse sentido, uma vez percebido algum vício com relação à causa do negócio jurídico, ele será considerado sem efeitos.

Destarte, sob a ótica do Direito Tributário, se (i) houver um contrato de prestação de serviços; (ii) com causa lícita; (iii) cujo serviço prestado seja usual e necessário à atividade da pessoa jurídica contratante, logo (iv) poderá ocorrer a dedutibilidade da despesa das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL com fundamento no artigo 299 do RIR/99.

No raciocínio em questão, onde a licitude da causa é relevante, tem-se as seguintes consequências caso o objeto do negócio jurídico seja considerado ilícito: invalidade do contrato de prestação de serviços celebrado e glosa das despesas cujos pagamentos sejam decorrentes de tal contrato.

Na situação analisada no presente caso, como já se mencionou, já ocorreria o lançamento de ofício, com glosas de despesas supostamente não comprovadas e a consequente adição dos valores outrora deduzidos às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a fim de se exigir da IMPUGNANTE a diferença de tributos apurada.

Assim, para fins tributários, a ilicitude com relação à causa do negócio jurídico já trouxe como reflexo a glosa das despesas incorridas, porém, jamais poderia ser desconsiderada tal causa, utilizando tal situação para justificar a exigência do IRRF, como pretendeu fazer a autoridade fiscal.

Ademais, visando a demonstração acerca da necessidade de cancelamento do IRRF em espeque, ainda se faz necessário expor os demais equívocos cometidos pelos Srs. Agentes Fiscais.

Em diversas passagens do Relatório Fiscal, a fiscalização empreendeu grande esforço para consignar, de forma equivocada, que a causa dos pagamentos realizados pela IMPUGNANTE era o pagamento de propinas e não a contratação de serviços.

Apenas ad argumentandum, considerando-se que os pagamentos realizados pela IMPUGNANTE tiveram como causa o pagamento de valores destinados a agentes públicos e políticos, por certo que o motivo seria a realização de obras para a Petrobrás.

Nessa toada, ainda que a redação do § 1º do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 estabelecesse que, além da sua causa, houvesse a necessidade de comprovação do motivo do pagamento, no presente caso existiria a comprovação dos dois elementos (causa e motivo).

Por todo o exposto, como restou devidamente demonstrado, incorre no presente caso a subsunção dos fatos narrados à hipótese de incidência tributária do IRRF (artigo 61, caput e §1º, da Lei nº 8.981/95), na medida em que há a correta identificação (i) dos beneficiários dos pagamentos e (ii) da sua causa, razão pela qual outra não é conclusão senão a de que deve haver o cancelamento integral do crédito tributário cobrado a título de IRRF.

e) quanto às regras para tributação do IRRF:

[...]

"Se o IRRF não fosse uma mera antecipação do IRPJ devido ao final do ano-calendário, a legislação não permitiria o seu abatimento na apuração do imposto devido.

Nestes termos, independente da discussão sobre a prestação efetiva dos serviços pelas pessoas jurídicas elencadas no item 8 do Relatório Fiscal, fato é que não existem dúvidas de que os pagamentos foram efetuados pela UTC ENGENHARIA em razão dos contratos firmados.

Ressalte-se que a própria fiscalização reconhece a existência destes pagamentos, apenas questionando a licitude das operações.

E como os pagamentos efetuados foram contabilizados como receitas pelas mencionadas empresas e levados à tributação do IRPJ pelas mesmas, o que poderá ser confirmado pelo fisco federal em diligência a ser realizada in loco em seus estabelecimentos, a IMPUGNANTE não poderia ser responsabilizada pelo recolhimento de imposto incidente sobre receita já contabilizada e tributada pelo contribuinte de fato.

Veja-se nobres Julgadores, que a intenção do legislador com a criação do instituto previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 foi garantir o recolhimento do imposto de renda sobre o rendimento (receita) auferido quando não identificado o beneficiário do pagamento.

Assim sendo, como no caso concreto todos os beneficiários foram identificados, inclusive pela própria fiscalização, e os pagamentos efetuados pela IMPUGNANTE foram devidamente contabilizados e tributados pelos contribuintes de fato (que são as empresas jurídicas listadas no item 8 do Relatório Fiscal), inexistente qualquer razão para que seja imputado à IMPUGNANTE o dever de recolher o IRRF no importe de 35%, nos moldes consignados pelo artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Ora não é plausível e tampouco legal, exigir que a IMPUGNANTE pague novamente o imposto que já foi recolhido pelo contribuinte de fato.

Ademais, cumpre salientar que como a autuação foi promovida depois de encerrados os anos-calendários de 2011 a 2014, caberia ao fisco exigir o Imposto de Renda devido diretamente dos contribuintes de fato e não da empresa IMPUGNANTE, que é mero agente retentor.

Sendo que, a IMPUGNANTE cumpriu devidamente com o seu papel, tendo promovido a retenção em relação aos pagamentos efetuados às empresas que foram listados no Item 8 do Relatório Fiscal, quando a prestação do serviço assim exigia.

Aliás, a própria fiscalização reconheceu que a RECORRENTE promoveu a devida retenção do IR em relação aos pagamentos que efetuou durante os anos calendários fiscalizados, tendo efetivado o devido abatimento de tais valores quando do cálculo do IRRF, conforme evidencia o Demonstrativo de Cálculo de fls.15268/15272.

Nestes termos, é de rigor o cancelamento da autuação de IRRF no caso concreto, a fim de evitar a dupla tributação de uma mesma receita e a responsabilização indevida da empresa IMPUGNANTE.

f) quanto à comprovação da prestação dos serviços contratados:

"No que se refere a autuação de IRPJ e CSLL, tem-se que, em que pese a IMPUGNANTE ter trazido à baila contratos de prestação de serviços firmados com as empresas ROCK STAR PRODUÇÕES, COMERCIO E SERVICOS LTDA – EPP; TWC PARTICIPACOES LTDA; TACLA DURAN SOCIEDADE DE ADVOGADOS; - EPGN ENGENHARIA LTDA; AUGURI EMPREENDIMENTOS E ASSESSORIA COM. LTDA; PIEMONTE EMPREENDIMENTOS LTDA; TREVISÓ DO BRASIL EMPREENDIMENTOS LTDA; D3TM - CONSULTORIA E PARTICIPAÇÕES LTDA; MRTR GESTÃO EMPRESARIAL LTDA; MANWIN SERVIÇOS, PARTICIPAÇÕES E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA; MANWIN HIUNDAI SERVIÇOS AUTOMOBILISTICOS LTDA; JD ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA; ACP ENGENHARIA CONSULTIVA LTDA; RENCK CONSULTORES LTDA; ENCONSULT ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA; RIOMARINE OIL E GAS ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS LTDA e HUGHES E HUGHES ADVOGADOS ASSOCIADOS, as correlatas notas fiscais e os comprovantes de pagamento do quanto avençado, a fiscalização entendeu pela glosa destes que foram declarados pela IMPUGNANTE como custos/ despesas necessárias e inerente à própria consecução de sua atividade empresarial.

Ocorre que, contrariamente ao asseverado pela fiscalização, nos anos de 2011 a 2014, houve sim efetiva prestação parcial de serviços por parte das empresas citadas pela fiscalização, como restou declarado pelo Sr. Ricardo Ribeiro Pessoa em seus depoimentos.

Seguem abaixo exemplos de contratações cujos serviços foram efetivamente prestados, total ou parcialmente pelas empresas listadas no item 8 do Relatório Fiscal:

ROCK STAR PRODUÇÕES, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.

O contrato firmado com a empresa “ROCK STAR” que tinha como objeto o patrocínio da equipe do piloto de stock car Allan Khodair na temporada de 2012 foi parcialmente prestado, não se tratando de negócio ficto, conforme ponderou Sr. Ricardo Pessoa na Declaração nº 03 que foi prestada ao Ministério Público:

[...]

Tanto assim o é, que o Sr. Ricardo Pessoa esclareceu na Declaração nº02 que a prestação de serviços existia, sendo que apenas a parte excedente decorrente do superfaturamento dos serviços retornava para a UTC para fins de financiar o esquema da Lava Jato (fls. 15512):

[...]

Corroborando com estas declarações que foram prestadas pelo Sr. Ricardo Pessoa, seguem anexas à presente defesa as Notas Fiscais que foram emitidas pela empresa “ROCK STAR”, o contrato e fotos de corridas das quais o piloto participou divulgando o nome do patrocinador (“UTC”), nas quais facilmente se

pode encontrar o logo “UTC” no carro do piloto, em bonés e camisas utilizadas pela equipe e também por convidados que assistiam a corrida, além de banners colocados em locais de acesso e na pista. (DOC. 06).

Assim sendo, é inegável que a IMPUGNANTE comprovou por intermédio de provas que parte do serviço foi efetivamente contratado e devidamente prestado, não tendo sido utilizado para o fim único de pagamento de agentes públicos.

Ademais, a IMPUGNANTE justificou a razão da contratação do serviço e igualmente que esta despesa era sim necessária, pois se tratou claramente de contratação para divulgação da sua marca, a possibilitar a realização de novos negócios.

TACLA DURAN SOCIEDADE DE ADVOGADOS

O contrato firmado com a TACLA DURAN SOCIEDADE DE ADVOGADOS tinha como objeto o acompanhamento prévio dos processos em que a IMPUGNANTE era parte, conforme esclarecido pelas informações prestadas tanto pelo Sr. Ricardo Pessôa, como pelo Sr. Walmir Pinheiro Santana, no termo de Declaração nº 02.

Como parte da prestação de serviços contratada, a TACLA DURAN SOCIEDADE DE ADVOGADOS deveria trimestralmente apresentar relatório relativo aos acompanhamentos processuais realizados mensalmente.

E no caso concreto, a TACLA DURAN SOCIEDADE DE ADVOGADOS realmente cumpriu com o objeto pactuado, já que efetivamente promoveu o levantamento e acompanhamento dos processos existentes em nome da IMPUGNANTE junto ao Tribunal de Contas e perante os demais tribunais.

Sem contar que igualmente apresentou trimestralmente os relatórios respectivos, como inclusive reconheceu a própria fiscalização tributária no bojo do seu Relatório Fiscal às fls. 15523: (...) Além desses documentos, foi apresentado um grande número de consultas a processos do Tribunal de Contas da União – TCU; foram apresentadas consultas a 2.598 processos (...).

Ocorre que a despeito de a TACLA DURAN SOCIEDADE DE ADVOGADOS ter cumprido com o pactuado junto à IMPUGNANTE, a fiscalização tributária desconsiderou os relatórios apresentados, simplesmente por possuírem supostamente informações rasas a respeito dos processos e por entender que não houve prova da intervenção da sociedade de advogados nos processos da UTC, o que não deve prosperar.

Primeiro porque as informações constantes dos relatórios apresentados são suficientes para a compreensão do status do processo, e, portanto, eles servem sim para o fim que foram produzidos.

Segundo porque, o contrato não exige a apresentação de análise pormenorizada dos processos ou dos riscos das demandas e tampouco contempla a intervenção nos processos da UTC.

Sem contar que o valor contratado de R\$ 50,00 para o acompanhamento de cada processo está dentro da normalidade e observa a prática adotada pelos demais escritórios no mercado.

Ademais, a IMPUGNANTE apresentou todos os demais documentos à fiscalização que comprovam a existência do negócio jurídico firmado, e, consequentemente as despesas incorridas com o pagamento dos serviços prestados, devem sim ser reconhecidas pelo fisco, afastando-se a glosa promovida.

D3TM - CONSULTORIA E PARTICIPAÇÕES LTDA.

Consta do Termo de Acordo de Colaboração Premiada firmado com o Ministério Público em 13 de maio de 2015 declaração do Sr. Ricardo Pessoa reconhecendo que os serviços contratados junto à D3TM foram efetivamente prestados.

Aliás, o próprio Sr. Ricardo Pessoa apresentou à fiscalização tributária em 31/03/2016 os documentos que comprovam a efetivação da prestação dos serviços pela D3TM, tendo entregue um volume de quase 720 páginas.

Entretanto, com todo o respeito, a fiscalização tributária não promoveu a devida análise de toda a documentação apresentada como prova da prestação de serviços da D3TM à IMPUGNANTE, limitando-se listar alguns documentos identificados.

Ora, ao contrário do sustentado pelos D. Agentes Fiscal os documentos apresentados são sim suficientes para comprovar a efetiva prestação dos serviços pela D3TM, e, assim sendo, é de rigor o afastamento da glosa das despesas incorridas em razão dos pagamentos promovidos pela IMPUGNANTE à D3TM pelos serviços prestados.

MANWIN SERVIÇOS, PARTICIPAÇÕES E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA E MANWIN HINDAI SERVIÇOS AUTOMOBILÍSTICOS LTDA.

Às fls. 15567 do Relatório Fiscal consta declaração prestada por Rodrigues Morales que controlava as empresas MANWIN SERVIÇOS e MANWIN HINDAI, reconhecendo expressamente que os contratos firmados a título de consultoria eram parcialmente prestados, senão vejamos:

[...]

Aliás, a própria fiscalização não refuta devidamente a declaração prestada pelo Sr. Rodrigues Morales, bem como foram apresentadas as notas fiscais, os respectivos comprovantes de pagamento pelos serviços de consultoria realizados.

Consequentemente, é de rigor o reconhecimento de parte das despesas incorridas com os pagamentos promovidos à MANWIN SERVIÇOS e MANWIN HINDAI.

ACP ENGENHARIA CONSULTIVA LTDA e RENCK CONSULTORES LTDA.

Ao contrário do sustentado pela fiscalização tributária, a IMPUGNANTE apresentou sim documentos que comprovam a efetiva prestação de serviços pelas empresas ACP e RENCK no caso concreto.

Veja-se que a IMPUGNANTE forneceu mídia digital contendo as autorizações de serviço, as notas fiscais, os contratos, relatórios, atas de reunião, que evidenciam, sem sombra de dúvidas, que os serviços pactuados com as mencionadas empresas foram efetivamente prestados.

Aliás, o Sr. Ricardo Pessôa afirma expressamente no Termo de Declaração nº 11 prestado à RFB em 09/03/2016 que os serviços contratados foram prestados.

De forma que esta declaração vem ratificar o teor dos documentos fornecidos pela IMPUGNANTE à fiscalização tributária, de que os serviços de consultoria contratados foram devidamente prestados.

Na verdade, os D. Agentes Fiscais simplesmente desconsideraram os documentos apresentados, sem, contudo, cotejar cada um deles de forma expressa, com o fim de justificar a glosa das despesas, o que não deve prosperar!

Diante do exposto, uma vez reconhecido que parte dos serviços, foi, de fato, contratada; que os serviços foram prestados e devidamente pagos pela IMPUGNANTE, outra não é a conclusão senão a de que consubstanciam despesas dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em cobro nos presentes autos.

E ainda que a DD. Fiscalização entendesse que tais despesas não seriam necessárias, ensejando na tributação do IRPJ e CSLL, tais despesas jamais poderiam ser consideradas não comprovadas a ponto de ser base de cálculo para o IRRF.

Ora, a fiscalização pode até não concordar com as despesas, mas alegar que foram a beneficiário não identificado ou sem causa, é um completo absurdo.

Destarte, imperioso que, no mínimo, seja devidamente subtraído das bases de cálculo consideradas pela fiscalização o montante correspondente aos serviços efetivamente prestados, conforme declarado pelo Sr. Ricardo Pessôa, seja em relação ao IRPJ/CSLL, seja para o IRRF.

g) quanto à despesas/custos necessárias à atividade da IMPUGNANTE

[...]

"Isto porque, ainda que pudéssemos afirmar que parte dos valores pagos às empresas citados no item 8 do relatório fiscal foram destinadas para gerar "caixa dois", possibilitando assim o pagamento de valores para agentes públicos no exercício de funções ligadas à alta cúpula da PETROBRAS, e, igualmente, para agentes políticos, filiados a diversos partidos com expressão no cenário do Poder Legislativo e Poder Executivo, somente o foram para que a IMPUGNANTE pudesse ser contratada pela PETROBRAS. Definitivamente a IMPUGNANTE viu-se compelida a se utilizar deste expediente.

Veja-se que, ainda que a real causa de parte das despesas glosadas tenha sido declarada sob outra roupagem, em verdade, esta necessidade de arrumar um meio de justificá-las, reforça a imprescindibilidade de sua ocorrência para que a RECORRENTE reunisse as condições indispensáveis para continuar a operar na área de sua expertise, qual seja, a área de Gás e Petróleo, sobretudo em prol da PETROBRAS!

Como que em uma encruzilhada, não restava alternativa à IMPUGNANTE, caso quisesse continuar atuando junto à estatal, senão ceder à praxe sistêmica de arcar com os custos de pagamentos de valores tanto para Diretores do alto escalão da empresa, quanto para políticos embrenhados no esquema.

Era, pois, pressionada em ambas as frentes (Diretoria e políticos), pressão esta facilmente visualizada na ilustração utilizada pelo próprio MPF (Ministério Público Federal) para sintetizar o fluxo de corrupção investigado na “Operação Lava Jato”, a qual já fora colacionada anteriormente.

Assim, as empreiteiras, tais quais a IMPUGNANTE, tinham que realizar pagamentos i) para as Diretorias da PETROBRAS supramencionadas, ii) para os denominados operadores deste sofisticado esquema e iii) para os políticos que, igualmente, se beneficiavam - e muito! – desta prática de mercado, que tinham por fito garantir que as empresas pudessem continuar a celebrar contratos e realizar obras públicas, em fiel cumprimento ao seu objeto social.

Nesse passo, despojado de qualquer juízo de valor que pudesse recair sobre a conduta da IMPUGNANTE, haja vista que este incumbe à seara penal, no âmbito tributário, resta claro e incontestado que tais custos objeto das glosas perpetradas, na verdade, subsumem-se, inquestionavelmente, ao conceito de despesa necessária, dedutível da base de cálculo das exações em epígrafe.

Isso porque, efetivamente incorridas (não há dúvidas de que foram pagas as quantias), regularmente escrituradas e declaradas ao Fisco (como se extrai do próprio Relatório Fiscal), há inapelável incidência do que preleciona o art. 299 do RIR/1999, in verbis:[...]

Note-se, pois, que os gastos gerados pelo imprescindível pagamento de valores para agentes públicos e políticos atendem plenamente ao conceito do § 1º supratranscrito, na medida em que para que toda e qualquer contratação pela PETROBRAS fosse realizada, exigia-se da IMPUGNANTE, essencialmente, o desembolso dos valores por ela declarados, para que, assim, pudesse concretizar a exploração das atividades, principais ou acessórias, vinculadas às suas fontes produtoras de rendimentos.

O pagamento de tais valores, era, portanto, uma conditio sine qua nom para que a IMPUGNANTE desempenhasse as suas atividades empresariais, obtendo receitas indispensáveis à sua manutenção e sobrevivência, mormente em tempos de crise e estagnação de outros clientes do setor privado.

Ademais, não se pode olvidar que as despesas relacionadas ao pagamento dos aludidos valores, tal como preleciona o § 2º do artigo 299 do RIR/99, ocorria comumente no tipo de operação entabulada entre a IMPUGNANTE e a PETROBRAS, caracterizando a usualidade ou habitualidade da despesa na realização desta espécie de negócio/contratação.

Prova disso é o quantum desembolsado pela IMPUGNANTE ao longo dos anos-calendários de 2011 a 2014, em prol das empresas listadas no Item 8 do Relatório Fiscal que acompanha os autos de infração lavrados e ora guerreados, a fim de assegurar sua contratação para a realização de suas atividades.

Ressalte-se, inclusive, que algumas empresas foram beneficiárias de pagamentos periódicos.

E da mesma forma, o reiterado pagamento do Fee de Liderança pelos Consórcios de que a IMPUGNANTE faz parte, evidencia a usualidade e a habitualidade desta despesa, que foi devidamente apropriada pela UTC à proporção de sua participação em cada um dos Consórcios descritos no Item 9 do Relatório Fiscal.

Assim, conclui-se que, além de ser compelida a aderir a tal prática, para que pudesse se manter em condições de paridade com as demais empreiteiras atuantes no mercado, a IMPUGNANTE teve de fazê-lo reiteradas vezes, com a habitualidade exigida para que novas contratações pudessem se efetivar e ela pudesse continuar operante na área de Gás e Petróleo.

Posto isso, não pode o Fisco, restringir a admissibilidade de despesas que, à luz da norma tributária e de sua interpretação teleológica, preenchem, a um só tempo, o conceito de necessidade e usualidade, apenas e tão-somente para promover glosas fiscais em detrimento dos contribuintes.

Veja-se, que neste ponto é importante discernir as consequências penais das tributárias. No âmbito penal tal prática já foi penalizada, de acordo com a legislação de regência, através dos Acordos de Colaboração firmados pelos Srs. Ricardo Ribeiro Pessoa e Walmir Pinheiro Santana. No âmbito da pessoa jurídica, o Acordo de Leniência foi firmado com o Ministério da Transparência Fiscalização e Controle –CGU.

Contudo, na seara tributária há que se interpretar e aplicar a lei específica, e, assim o fazendo, não restam dúvidas quanto à dedutibilidade integral das despesas em tela.

Assim, não há que falar que a IMPUGNANTE pretende se beneficiar da sua própria torpeza, especialmente considerando que em relação aos aspectos tributários estão presentes os elementos exigidos pela legislação para que a despesa seja reconhecida como necessária para fins de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nessa senda, não há porque assentir com entendimento adotado pela DRJ em Brasília/DF e tampouco com a manutenção do Auto de Infração relacionado à exigência de IRPJ e CSLL nos anos-calendários de 2011 a 2014, haja vista que decorre de glosas nitidamente improcedentes, dado que o pagamento de valores à Diretoria da PETROBRAS, aos operadores do esquema e aos políticos envolvidos era sistêmico e intrínseco à manutenção da participação da IMPUGNANTE nos certames licitatórios e na realização de obras públicas para as quais tem vasto know-how, deflagrando-se, assim, o caráter de imprescindibilidade e usualidade com que tais despesas eram pagas pela IMPUGNANTE.

E tanto estas despesas eram necessárias, que sem a realização das mesmas a IMPUGNANTE não teria auferido as receitas que foram devidamente declaradas e tributadas pelo Fisco Federal.

Ademais, segundo o princípio contábil da confrontação das despesas, as receitas apenas existem em razão das despesas incorridas para tal fim e, por este motivo é que as despesas e receitas relacionadas a um mesmo fato econômico devem ser contabilizadas e reconhecidas simultaneamente.

Em outras palavras, a despesa é o sacrifício realizado para obtenção de uma receita, de forma que não há que se falar em receita, sem que uma despesa seja devidamente contabilizada e reconhecida no âmbito da contabilidade.

Neste mesmo sentido, seguem as disposições constantes do Pronunciamento Contábil Técnico CPC nº 30, abaixo transcritas:[...]

Convergindo com este entendimento, segue igualmente o princípio contábil do regime de competência segundo o qual as despesas e as receitas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independente do recebimento ou pagamento.

Nestes termos, verifica-se com clareza que sem o dispêndio das despesas em questão não haveria que se falar em receita e, portanto, resta inegável a imprescindibilidade destas despesas para a realização do negócio da IMPUGNANTE, sendo de rigor o afastamento da glosa perpetrada."

h) quanto à ausência de legislação aplicável em relação à CSLL quanto às glosas de despesas necessárias

"Corroborando com as alegações já realizadas, especificamente em relação à CSLL, vale asseverar que tal improcedência se dá ainda em razão da ausência de legislação aplicável às glosas de despesas desnecessárias no cálculo da referida contribuição, senão vejamos.

A Lei n.º 4.506/64, ainda vigente em nossa legislação, dispõe em seu artigo 47 que para fins de IRPJ serão dedutíveis as despesas operacionais necessárias à atividade da empresa.

Ocorre que, para fins da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido –CSLL (Lei 7.689/88), não há menção expressa na legislação de que as despesas operacionais devam ser necessárias à atividade da empresa. Logo, pode-se concluir que todas as despesas são dedutíveis na apuração da CSLL, exceto aquelas que forem expressamente excluídas por legislação específica para tal.

Especificamente no que tange à CSLL, as autoridades fiscais tentam usualmente aplicar a disciplina do artigo 299 do RIR/99 à determinação da base de cálculo da CSLL, exatamente como procedeu a fiscalização no caso concreto. Essa aplicação decorre de uma interpretação ampla do artigo 57 da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (com redação dada pela Lei nº 9.065 de 20 de junho de 1995), no sentido de estender toda e qualquer regra de apuração do lucro real à CSLL. Esse entendimento, contudo, estaria equivocado.

A confirmar o equívoco do entendimento mencionado acima, recentemente o artigo 50 da Lei 12.973/2014 determinou expressamente que os novos comandos legais atinentes ao IRPJ previstos nessa lei devem ser aplicados para a CSLL também. Tal técnica legislativa demonstra que os comandos legais relacionados com o IRPJ não são aplicáveis de forma automática para CSLL, de tal sorte que restrições e previsões de qualquer natureza do IRPJ somente devem ser estendidas para a CSLL caso haja legislação em vigor dispondo nesse sentido, confirmando que não há uma coincidência necessária entre o lucro real e a base de cálculo da CSLL, uma vez que, juridicamente, esses conceitos representam grandezas notadamente independentes e diferentes no ordenamento jurídico nacional.

No Termo de Verificação Fiscal o agente fiscalizador esclarece que está glosando as despesas por entender que a RECORRENTE não fez prova da efetiva prestação de serviços, baseando-se nos artigos 299 e parágrafo único do artigo 217, ambos do RIR/99 e que tratam especificamente do Imposto de Renda.

Em seguida, alterando sua argumentação, o agente fiscal continua sua explanação agora com base no artigo 304, também do RIR/99, entendendo que as glosas se referem a “comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes” sem causa ou sem identificação do beneficiário. Ocorre que, da mesma forma, este dispositivo se refere exclusivamente ao IRPJ, não podendo ser estendido à CSLL.

A própria Receita Federal, diferente do observado nas fiscalizações, já esclareceu através da Solução de Divergência COSIT nº 39/13, em discussão acerca da imunidade, que a base de cálculo da CSLL não necessariamente deve ser a mesma da prevista na apuração do lucro real para fins da apuração do IRPJ e do Adicional de IR, segue trecho da solução de divergência: [...]

Assim, ainda que o órgão julgador entenda que as despesas incorridas são desnecessárias à atividade da IMPUGNANTE, o que se admite apenas a título de argumentação, este fato não autoriza sua glosa para fins da determinação da base de cálculo da CSLL, devendo, portanto, ser afastada.

i) quanto à tributação das receitas decorrentes das operações realizadas e do aproveitamento dos valores pagos no caso concreto

"Todavia, caso sejam mantidas as glosas das despesas que foram promovidas pela fiscalização tributária, sob o fundamento de que os negócios jurídicos firmados pela IMPUGNANTE com as empresas descritas no Item 8 do Relatório Fiscal eram ilícitos e de que as operações contratadas não foram efetivamente realizadas, estes negócios deverão ser integralmente desconstituídos pelo fisco, a fim de que os efeitos tributários também alcancem as receitas contabilizadas.

Ora, se o negócio jurídico firmado foi considerado pelo fisco como ilícito e as operações pactuadas inexistentes, todas as despesas e receitas a ele vinculadas devem ser desconsideradas, de forma a anular o seu efeito no ordenamento jurídico.

Não há como promover de um lado a glosa das despesas que foram reconhecidas pela empresa e de outro manter incólume os lançamentos relativos as receitas decorrentes do mesmo ato, devendo, pois, ser afastado o entendimento firmado pela DRJ em Brasília em sentido contrário.

Admitir entendimento contrário implica em conferir tratamento diferenciado ao mesmo negócio jurídico, em suas etapas, o que não deve prosperar.

Sem contar, que a manutenção do reconhecimento das receitas decorrentes do negócio que foi declarado ilícito pelo fisco, enseja o favorecimento indevido por parte do fisco federal.

Isto porque, no caso concreto os pagamentos efetuados pela IMPUGNANTE - e que foram classificados por ela como despesas dedutíveis-, certamente também

foram contabilizados como receita pelas empresas mencionadas no item 8 do relatório Fiscal e levadas à tributação do IRPJ e da CSLL pelas mesmas.

Não bastasse este fato, a própria IMPUGNANTE promoveu a retenção de parte do IR e da CSLL devido pelas referidas empresas em decorrência dos pagamentos efetivados, como evidenciam o quadro abaixo (vide fls. 15268/15272):[...]

Consequentemente, é inegável que os valores retidos pela RECORRENTE a título de IRPJ e CSLL e igualmente os montantes que foram levados à tributação diretamente pelas empresas listadas no item 8 do Relatório Fiscal, foram destinados ao fisco federal, que acabou se beneficiando indevidamente de negócio jurídico por ele mesmo declarado ilícito.

Nesse sentido, imbuída de múnus que lhe é afeto, a fiscalização poderia, ao invés de promover lançamento de ofício ao léu, ter intimado tais beneficiários a fim de apurar, vez por todas, se ofereceram regularmente à tributação os pagamentos recebidos.

E caso paire qualquer dúvida acerca do reconhecimento e tributação das receitas oriundas desses negócios jurídicos pelas empresas listadas no Item 8 do Relatório Fiscal, a IMPUGNANTE requer que esta DRJ determine a realização de diligências em cada uma das referidas empresas para apurar este dado ou, subsidiariamente, que a própria Receita Federal apresente tais dados uma vez que em seu banco de dados certamente se pode constatar os pagamentos efetuados pelas empresas beneficiárias.

Nestes termos, é premente que este Tribunal desconstitua integralmente os negócios jurídicos firmados com a IMPUGNANTE, a fim de alcançar igualmente as receitas que foram contabilizadas e levadas à tributação.

Diante disso, o que de fato se verifica no presente caso, é a manipulação em prol da reiterada tributação sobre o mesmo signo presuntivo de riqueza, numa distorção dos fatos e normas de incidência senão em prol de um intuito arrecadatório que precisa ser refreado!

Posto isso, ainda que se admitisse, no campo das possibilidades, pela incolumidade das conclusões extraídas do Relatório Fiscal, é necessário reconhecer que o poder de punir do Fisco deve encontrar um limite, não se possibilitando a geração de um crédito totalmente desproporcional à riqueza a ele relacionada.

Por conseguinte, uma vez desconstituídos integralmente os negócios jurídicos em questão, é premente que os valores que foram retidos pela IMPUGNANTE e aqueles pagos a título de IRPJ e CSLL em decorrência do reconhecimento destas receitas, sejam aproveitados nesta autuação, reduzindo-se o montante exigido de IRPJ e CSLL nos anos-calendários de 2011 a 2014.

Até porque nobres Julgadores, de fato, quem suportou o pagamento dos impostos decorrentes dos atos praticados com fins de financiar o esquema da Lava Jato foi a empresa IMPUGNANTE, na medida em que ela embutiu o valor destes impostos nos montantes que foram repassados às empresas.

j) quanto aos Valores Pagos a título de Fee de Liderança pelos Consórcios

"Conforme consta do Relatório Fiscal que acompanham os autos de infração lavrados e ora combatidos, os Consórcios de que a IMPUGNANTE participava promoveram ao longo dos anos-calendário de 2012 a 2014 o pagamento de Fee de Liderança para a empresa consorciada definida como líder no contrato de constituição.

Esta taxa de liderança, em regra, era definida no próprio contrato de constituição do Consórcio ou em seus aditivos. Mas, em alguns casos foi estabelecida diretamente nas normas operacionais do Consórcio.

O pagamento desta taxa (Fee de Liderança) foi contabilizada como despesa dedutível, de forma a reduzir o resultado levado à tributação nos anos-calendário de 2012 a 2014.

E como os Consórcios não possuem personalidade jurídica, cada empresa participante do consórcio deve apropriar as despesas incorridas e também as receitas apuradas, proporcionalmente à sua participação no empreendimento, conforme documento arquivado no órgão de registro, e de acordo com o disposto na Instrução Normativa RFB n. 1.199/2011:[...]

Assim sendo, a IMPUGNANTE apropriou-se das despesas incorridas com o pagamento do Fee de Liderança, à proporção de sua participação em cada um dos Consórcios listados no item 9 do Relatório Fiscal.

Como estas despesas eram necessárias à consecução das atividades da IMPUGNANTE como consorciada, ela deduziu as mesmas na apuração do resultado do exercício dos anos-calendário de 2012 a 2014.

Ocorre que os D. Agentes Fiscais concluíram que não houve a efetiva contraprestação da IMPUGNANTE ou do Consórcio pelo recebimento dos valores pagos a título de Fee de Liderança e que, na verdade, esta taxa objetivava ressarcir o consorciado líder pelo pagamento das propinas.

Segundo relatou a fiscalização, era o Consorciado Líder o responsável por efetivar o pagamento da propina aos agentes do esquema da Lava Jato.

Consequentemente, os D. Agentes Fiscais glosaram as despesas relativas ao pagamento do Fee de Liderança que foram deduzidas pela IMPUGNANTE, apurando saldo a pagar a título de IRPJ e CSLL para os anos-calendário de 2012 a 2014.

Contudo nobres Conselheiros, se os D. Agentes Fiscais glosaram as despesas em questão por entender que os serviços contratados não foram efetivamente prestados e que o negócio jurídico era ilícito, eles deveriam ter igualmente desconsiderado receitas recebidas pela IMPUGNANTE a título de pagamento do Fee de Liderança.

Isto porque, a IMPUGNANTE recebeu o Fee de Liderança por ser a consorciada líder, conforme demonstram os documentos anexos (Doc. 07) e a tabela abaixo transcrita:

[...]

Acrescente-se ainda, que a IMPUGNANTE reconheceu devidamente estas receitas e as tributou pelo IRPJ e pela CSLL nos anos de 2012 e 2013, como

comprovam os documentos contábeis ora colacionados, os quais denotam com clareza que esta taxa de liderança foi incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da DIPJ de cada ano.

Tanto assim o é que o valor das receitas líquidas lançadas na DIPJ é o mesmo do apurado no Balancete Contábil (Doc. 07 da Impugnação).

Assim sendo, ao contrário do que foi sustentado pela fiscalização tributária às fls. 151 do Relatório Fiscal (item 9.8), as receitas decorrentes do pagamento do Fee de Liderança foram sim todas oferecidas à tributação pela IMPUGNANTE:[...]

Com efeito, se a glosa das despesas com o pagamento do Fee de Liderança for mantida no caso concreto, o que se admite apenas a título de argumentação, esta DRJ deverá desconstituir integralmente toda operação em questão, para alcançar também as receitas recebidas e contabilizadas pela IMPUGNANTE a título de pagamento de taxa de liderança.

Ora, se a fiscalização entendeu que os serviços não foram efetivamente prestados e que o negócio na verdade era ilícito, todas as despesas e receitas a ele vinculadas devem ser desconsideradas, de forma a anular o seu efeito no ordenamento jurídico.

Não há como promover a glosa das despesas que foram reconhecidas pela empresa e manter incólume os lançamentos relativos as receitas decorrentes do mesmo ato.

Até porque, se o negócio é ilícito para fins de apropriação das despesas, ele também tem que ser considerado ilícito quando do reconhecimento das receitas, especialmente considerando que são os mesmos fatos e as mesmas operações!!!

Por conseguinte, uma vez promovida a glosa das receitas recebidas pela IMPUGNANTE a título de Fee de Liderança, os valores pagos a título de IRPJ e CSLL em razão do reconhecimento e da tributação destas receitas tornam-se indevidos e devem ser deduzidos pelo fisco do montante apurado de IRPJ e CSLL, sob pena de aproveitamento indevido por parte do órgão fazendário.

Destarte, diante destas considerações, a IMPUGNANTE requer que os valores pagos por ela a título de IRPJ e CSLL em relação as receitas de Fee de Liderança sejam aproveitados igualmente nestes autos, para fins de reduzir o montante apurado pela fiscalização tributária de IRPJ e CSLL.

k) quanto à multa isolada

"Inobstante a constituição do crédito tributário de IRPJ e CSLL com a aplicação da multa qualificada de 150%, foi ainda aplicada pela fiscalização a multa isolada sobre as parcelas de estimativa mensal de IRPJ e CSLL dos anos-calendários de 2012 a 2014 que não foram recolhidas, conforme elucida o Relatório Fiscal (fls. 15652 e seguintes):[...]

E nem se diga que a exigência concomitante da multa isolada e a de ofício é legítima por não haver no caso concreto unidade de conduta, em razão de se tratar de duas situações fáticas diferentes para as quais aplicam-se normas diversas, como pretendeu fazer entender a DRJ em Brasília no bojo do v. acórdão recorrido.

Isto porque, as hipóteses previstas nos incisos II, alínea “a” e “b” da Lei nº 9.430/96 não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do artigo 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas multas isoladas, apenas servem aos casos em que as multas não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96), na medida em que elas são apenas uma forma de exigir as multas descritas no caput .

De fato, a infração que pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos.

Portanto, sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício, devendo ser mantida apenas a cobrança da multa de ofício.

Até porque, com base no princípio da consunção, que é adotado tanto pelo STJ, como por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em matéria tributária, a infração mais grave deve abranger aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

Admitir entendimento contrário, implica permitir que o contribuinte seja penalizado duas vezes pela mesma conduta, qual seja, a de não tributar parte do lucro que foi apurado em decorrência da exclusão das despesas, o que não deve persistir.

Destarte, além do quanto já explanado, forçoso concluir pela exclusão daquela penalidade inserta no inciso II do artigo 44 da Lei 9.430/96, exigida da IMPUGNANTE sob a rubrica de multa isolada, diante da impossibilidade de haver concomitância entre a multa de ofício e a isolada, a fim de que no contribuinte não seja duplamente penalizado.

Se mais não bastasse, ainda que se mantenha a exigência da multa isolada, o que admite a título de argumentação, houve um erro de cálculo na apuração das estimativas de CSLL e de IRPJ, a título de exemplo, vide os meses de fevereiro de 2013 e janeiro 2014, na medida em que a fiscalização não promoveu a imputação dos pagamentos feitos por meio de retenção na fonte relativos aos meses anteriores.

Dessa forma, em relação a estes meses a autuação deve ser reduzida, para excluir a base de cálculo as retenções na fonte.

l) quanto à inexistência de intenção de fraudar o fisco e inocorrência de crime contra à ordem tributária

Inobstante os argumentos já consignados nos tópicos anteriores serem suficientes para a exoneração da autuação e, conseqüentemente, da multa qualificada, imperioso tecer alguns esclarecimentos a fim de que dúvidas não restem acerca da necessidade de cancelamento da penalidade sob exame.

Segundo exposto no Relatório Fiscal, a IMPUGNANTE teria supostamente praticado condutas caracterizadoras de sonegação e de fraude fiscal, em conluio com outras empresas, tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, o que, por sua vez, implica a incidência da multa de ofício qualificada no importe de 150% (art. 44, § 1º da Lei 9.430/96).

Ocorre que a fiscalização tributária, na realidade, promoveu evidente confusão no caso concreto, na medida em que está deturpando os conceitos de fraude e sonegação descritos nos referidos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, pois pretende de fato punir crimes de outras naturezas.

Conforme já demonstrado alhures, os procedimentos adotados pela IMPUGNANTE não podem ser reputados e considerados crime fiscal, seja ele de sonegação ou de fraude, especialmente considerando que ela efetivou regularmente o registro contábil de todas as despesas, custos e receitas decorrentes das contratações das empresas listadas no Item 8 do Relatório Fiscal, bem como os recursos utilizados foram devidamente transferidos a outrem.

Veja-se nobres Julgadores que na esfera tributária não deve ser analisada a licitude dos contratos firmados ou das operações da Lava Jato, mas sim a regularidade dos lançamentos fiscais e dos tributos pagos pela IMPUGNANTE!

Até porque, a questão da licitude dos contratos é objeto de verificação na esfera penal, sendo que, inclusive, já houve a devida penalização dos envolvidos no esquema Lava Jato pela prática de tais atos no curso dos processos penais instaurados pelo Ministério Público Federal.

Ora, não se pode admitir que uma ação fiscal seja utilizada para punir a empresa ou indivíduos acusados de crimes de outras naturezas, como pretende fazer os D. Agentes Fiscais no caso concreto.

Assim sendo, não deve prosperar a alegação tecida pela fiscalização tributária, de que a RECORRENTE teria incorrido nas práticas dos crimes descritos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Neste ponto, cumpre analisar a existência, no caso concreto, das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, senão vejamos: [...]

Das referidas normas jurídicas, resta evidente que, para que haja “sonegação”, “fraude” ou “conluio”, com a consequente aplicação da multa de 150%, é necessário que a fiscalização comprove, de forma inequívoca, que o contribuinte agiu dolosamente na execução de alguma das condutas previstas nos citados artigos, não bastando meros indícios de sua conduta ilícita.

A sonegação resta caracterizada quando, uma vez ocorrido o fato gerador, são adotadas condutas (ação ou omissão) para impedir o CONHECIMENTO do fato já ocorrido.

Exige-se, portanto, a comprovação do propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador ou de condições pessoais do contribuinte que possam afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Já a fraude caracteriza-se em momento anterior, ou seja, são adotados meios que interferem na OCORRÊNCIA do fato gerador.

Exige-se, portanto, a comprovação do propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto ou impedir a sua ocorrência.

Por seu turno, o conluio é a reunião de pessoas objetivando fraudar ou sonegar, exigindo-se que haja “ajuste doloso”.

Tais exigências se justificam em razão da dificuldade na definição do ato doloso e para que o agravamento da multa não se torne medida aplicável à vista de qualquer infração.

Contudo, no caso dos autos, em hipótese alguma houve dolo, ou seja, intenção da IMPUGNANTE de sonegar ou fraudar!!

Em verdade, a IMPUGNANTE viu-se compelida a adotar prática comum e mandatária para que sua contratação para realização de serviços de engenharia se efetivasse, consistente no pagamento de valores para agentes públicos da alta cúpula da PETROBRAS, bem como para agentes políticos de diversos partidos.

A prática era comum, pois todas as empresas do mesmo ramo de atuação da IMPUGNANTE dela participavam. Veja-se, no Relatório Fiscal (fls. 15488), são mencionadas várias outras empreiteiras como a MENDES JUNIOR, GALVÃO, IESA, ENGEVIX, OAS, etc.

E era mandatária, pois, quem dela não participasse não seria contratado.

Isso é o retrato da corrupção sistêmica instaurada em nosso país!

A UTC, ora IMPUGNANTE, uma das principais empresas brasileiras na área de serviços industriais, especialmente nos seguimentos de Petróleo e Gás, reconhecida pelo mercado por sua experiência, capacidade técnica e inovações tecnológicas, mesmo possuindo todas as características para ser contratada facilmente e realizar um trabalho de extrema qualidade, não viu outra saída que não sucumbir à prática do pagamento de valores para agentes públicos e políticos para que pudesse se manter em funcionamento, gerando riquezas e empregando milhares de trabalhadores.

Não há dúvidas de que a realização de tais pagamentos era condição “sine qua non” para a contratação.

Ora, como se pode entender por dolosa uma conduta sistêmica, arraigada na cultura da contratação pública?

Vejam ínclitos Conselheiros, todos os valores que foram pagos pela IMPUGNANTE às empresas beneficiárias indicadas na presente autuação jamais retornaram, seja para a IMPUGNANTE, seja para seus acionistas ou diretores.

Segundo De Plácido e Silva (In Vocabulário Jurídico. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 287-288), para que fique caracterizado o dolo, indispensável para a configuração da sonegação e da fraude, é necessário que se verifique especialmente o “ânimo” de quem pratica a conduta.

Assim, de acordo com o renomado jurista, o dolo “ é ato de má fé, razão por que se diz fraudulento, sendo, como é, o intuito da própria fraude, ou de fraudar, pois sem fraude ou prejuízo preconcebido não se terá dolo em seu exato sentido. ”

Com efeito, a IMPUGNANTE não agiu com ânimo de prejudicar ou fraudar o Fisco; a conduta adotada não tinha este objetivo, buscava apenas permitir que a empresa existisse!!

Ainda que se pudesse admitir como indevida a conduta da IMPUGNANTE de deduzir despesas da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é evidente que tal conduta não se revestiu em momento algum de qualquer vestígio de dolo para que pudesse ser qualificada como fraude ou sonegação, e nem mesmo em conluio.

Ademais, para que se caracterize o vício do dolo em uma relação jurídica, não basta que uma das partes aja com o intuito de prejudicar alguém, é imprescindível que haja também prova cabal de que houve a intenção perniciosa.

Neste sentido é o entendimento manifestado pela jurisprudência administrativa, senão vejamos:

“IRPJ – MULTA AGRAVADA – DOLO – PROVA – PROCEDÊNCIA – Comprovado o intuito de reduzir a base de cálculo do IRPJ, mediante a utilização de documentos manifestamente falsos, é cabível a aplicação da multa agravada de 150% - art. 72, Lei 4.502/64.” (Acórdão nº 103-21.204)

Por suposto, quem age com intuito de fraudar ou sonegar, quando fiscalizado, procura sob todas as formas “camuflar” essas operações, alterando documentos e utilizando-se que de documentos falsos e inidôneos, etc.

Por este motivo, é evidente que a atividade do Fisco, para configuração de conduta dolosa, exige trabalho árduo, minucioso e detalhado. Desse modo, a caracterização do intuito doloso é tarefa dificilmente passível de ser empreendida sem que se lance mão de um minucioso cotejamento de evidências de variadas ordens.

Todavia, no caso em tela, a IMPUGNANTE jamais teve como intuito impedir ou retardar a ocorrência de fatos geradores ou afetar de qualquer forma as suas obrigações tributárias. Fato que comprova tal afirmação é que, como já mencionado, toda a base de cálculo autuada foi devidamente fornecida pela própria IMPUGNANTE e todos os contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamento dos serviços localizados foram apresentados à fiscalização, inexistindo qualquer relato de eventual tentativa de embaraço à fiscalização.

Merece registro o fato de que toda a base de cálculo autuada no âmbito dos presentes autos estava devidamente registrada na Escrituração Contábil Digital (“ECD”) da IMPUGNANTE.

Logo, é também completamente descabida a aplicação ao presente processo do artigo 1º, incisos I e II, e o artigo 2º, inciso I, ambos da mencionada Lei nº 8.137/1990, que definiram os fatos denominados por sonegação fiscal como crimes contra a ordem tributária.

Portanto, na medida em que evidente a ausência de atos fraudulentos que tenham permeado a conduta da IMPUGNANTE, como lhe impingir o estigma negativo que embasaria a elevação da multa de ofício, majorada ao percentual de 150% (cento e cinquenta por centos) dos tributos em cobro?

Por derradeiro, no tocante à imprecisa alegação de que houve conluio da IMPUGNANTE com outras empresas, é necessário consignar que, ainda que se pudesse admitir sua existência, os supostos benefícios/vantagens dele decorrentes não foram verificados no âmbito tributário. Ademais, não houve qualquer prova contrária produzida pela fiscalização neste sentido.

Assim, tendo em vista que a fraude, a sonegação e o conluio pressupõem a existência de artifícios maliciosos empreendidos por quem tem a intenção de burlar ou enganar terceiros ou ainda lesar os cofres públicos, obtendo vantagens e benefícios que não lhe são devidos, é notório que o elemento subjetivo necessário à sua caracterização não se evidencia no caso dos autos.

Ora, aceitar a imputação de tais ilícitos, no caso, seria admitir que toda conduta que caracterize infração à legislação é dotada de má fé. Entretanto, este não é o objetivo da lei, que prevê a incidência de multa majorada apenas nos casos em que seja comprovado de maneira inequívoca a intenção dolosa do contribuinte (fraude, sonegação ou conluio).

Há de se ponderar, portanto, que não obstante tratar-se de caso de grande repercussão e comoção no cenário político e social, em verdade, na seara tributária, que é a única que está a ser examinada, não se verifica qualquer causa para a qualificação da multa de ofício, razão pela qual exsurge a necessidade de que tal penalidade seja imediatamente cancelada, bem como extinta a representação fiscal para fins penais.

m) quanto à impossibilidade de cumulação do IRRF com a multa qualificada:

"A incidência do IRRF está prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 que assim 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.”

Segundo a redação do referido dispositivo, resta claro que a previsão de cobrança do IRRF à alíquota de 35% sobre os pagamentos realizados a beneficiários não identificados ou sem causa, implica, na realidade, em verdadeira penalidade aplicada ao contribuinte, afastando-se completamente do conceito legal de tributo determinado pelo artigo 3º do CTN, in verbis:[...]

Conforme se depreende da leitura do artigo acima transcrito, os tributos não podem ter como hipótese de incidência um ilícito, porém é o que se verifica no presente caso.

Nessa toada, é possível afirmar que o artigo 61 da Lei nº 8.981/95 não fixa hipótese de responsabilidade tributária, nos termos delineados no artigo 45, parágrafo único, do CTN, mas sim, verdadeira penalidade tributária, já que constitui o caminho por meio do qual o Fisco, impossibilitado de cobrar o

imposto do efetivo beneficiário (o que no caso em tela não ocorreu, diga-se de passagem), exige da fonte pagadora o imposto retido na fonte, a uma alíquota majorada (35%) e sobre base de cálculo reajustada.

Desta forma, em virtude do nítido caráter punitivo do IRRF, tem-se que, na hipótese de manutenção de tal exação, não se pode admitir a incidência concomitante da multa qualificada, uma vez que se trataria de inquestionável dupla penalização ou “bis in idem”, a qual é vedada pelo ordenamento jurídico pátrio.

[...]

Desse modo, concatenando todos os argumentos até então despendidos, requer-se o cancelamento da multa qualificada por esse órgão julgador, posto que, se mantido for o IRRF cobrado em face da IMPUGNANTE, ela restará duplamente penalizada, e a ocorrência de “bis in idem” é vedada na seara do Direito Tributário Brasileiro.

n) quanto à natureza confiscatória da multa qualificada:

Sendo assim, mesmo que não se admita a improcedência do Auto de Infração, o que, diante de todo o exposto acima, se admite apenas por remota hipótese, também pelo caráter confiscatório da multa qualificada imposta à IMPUGNANTE, imperioso que seja cancelada ou, alternativamente, que seja minorada ao patamar máximo de 100% do valor do tributo devido.

o) quanto à decadência parcial dos débitos de IRRF:

"Em consonância com o já exposto, não há que se falar nem em sonegação e nem em fraude na conduta praticada pela empresa por lhe faltar elemento indispensável, qual seja, o dolo, a ensejar a aplicação da norma contida no artigo 173, inciso I do CTN para fins de decadência.

Isso porque, em momento algum a conduta da empresa teve por intenção burlar o fisco, seja adotando condutas para impedir o conhecimento do fato gerador, seja interferindo na sua ocorrência.

Repise-se, todos os valores pagos às pessoas jurídicas como prestação de serviços efetivamente foram devidamente declarados ao fisco e saíram do caixa da empresa, nunca mais retornando, seja para ela ou ainda para seus acionistas.

A IMPUGNANTE, em verdade, para que pudesse prestar serviços à PETROBRAS se viu impelida a participar do sistema existente, assim como as demais empreiteiras do mesmo ramo, citadas por diversas vezes na operação “Lava Jato”.

Por este motivo, tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo pagamento antecipado e inexistindo dolo, não há motivo para que seja aplicada a norma decadencial inserta no artigo 173, inciso I, do CTN.

Nestes casos, para fins de contagem do prazo decadencial, deve ser indubitavelmente aplicado o disposto no artigo 150, § 4º do CTN.

Nesse espeque, inobstante os contundentes argumentos desvelados até o presente momento, deixando patente, a olhos nus, a insubsistência dos Autos de

Infração vergastados, não se pode olvidar que parte dos valores de IRRF foi lançada após o decurso do prazo decadencial quinquenal estabelecido pelo artigo 150, §4º, do CTN. Senão vejamos:

Conforme se deduz da leitura do Auto de Infração lavrado para a cobrança do IRRF relativo aos anos de 2012 a 2014, tal ato administrativo ocorrera em 21/11/2017:[...]

A IMPUGNANTE fora dele intimada em 24/11/2017, via Correio.

Ocorre que, como se há de convir, parte dos supostos fatos geradores relacionados no mesmo Auto de Infração de IRRF ocorreu entre 01/01/2012 e 31/10/2012, ou seja, houve transcurso de mais de 05 (cinco) anos entre a ocorrência dos fatos geradores e a ciência da IMPUGNANTE acerca da constituição do crédito tributário.

Ademais, no que tange ao início do termo a quo para a contagem do prazo decadencial em tela, não há dúvidas de que o fato gerador ocorre na data do pagamento considerado como sem causa, nos termos do disposto no § 2º, do artigo 61 da Lei nº 8.981/95:[...]

Pelas razões acima expostas, as quais dispensam maiores delongas ou digressões, considerando-se que (i) o artigo 150, §4º, do CTN determina que o lançamento do crédito tributário deve ocorrer no prazo de 05(cinco) anos a contar da ocorrência dos fatos geradores, e que (ii) a ciência da IMPUGNANTE acerca da lavratura do Auto de Infração guerreado ocorreu em 24/11/2017, temos que deve ser reconhecida a decadência do crédito tributário de IRRF referente aos supostos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/10/2012, decretando-se sua extinção por essa I. Turma Julgadora com fundamento no artigo 156, V, do CTN.

[...]

Posto isso, independente do prisma pela qual se olhe a questão, inexistindo qualquer caractere que denote a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (como já adiantado e adiante pormenorizado) e existindo pagamento antecipado do tributo nas competências em que é exigido, é inexorável que o lançamento do IRRF em cobro fora parcialmente fulminado pela decadência, razão pela qual o lançamento de ofício não há como prosperar em relação ao período compreendido entre 01/01/2012 a 31/10/2012."

p) quanto à decadência parcial dos débitos de IRPJ e CSLL

Consoante acima apontado, uma vez afastada a aplicação da multa qualificada no caso concreto, aplica-se para fins de cômputo do prazo decadencial o dies a quo previsto no artigo 150, § 4º do CTN, mesmo nas hipóteses de pagamento parcial, nos termos do entendimento consolidado pelo STJ quando do julgamento do Recurso Especial nº 973733 na sistemática dos recursos repetitivos.

Entendimento este que vincula toda a administração fazendária, inclusive os órgãos julgadores, como consignado pelo artigo 62, § 1º, inciso II, alínea "b" do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Assim sendo, com base nestas premissas, verifica-se igualmente que o fisco federal promoveu o lançamento de parte dos débitos de IRPJ, CSLL e de multa isolada depois de ultrapassado o prazo decadencial previsto no mencionado artigo 150, § 4º do CTN, conforme a seguir será demonstrado.

[...]

Eis, portanto, o porquê de dever ser reconhecida que a decadência atingiu o direito do Fisco lançar a multa isolada, relativa às competências de janeiro/2012 a outubro/2012, posto que do lançamento tributário de indigitada penalidade a RECORRENTE só fora notificada em 24/11/2017, após o transcurso de mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores que suportariam sua exigência, igualmente como ocorreu com o IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2011.

q) quanto à ilegalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício:

[...]

DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO

Sr. Ricardo Ribeiro Pessoa

c) quanto à ausência de comprovação do dolo

c.1) que o impugnante, na qualidade de acionista majoritário da UTC Engenharia S/A, se utilizou de questionável expediente para viabilizar sua contratação pela Petrobrás, qual seja: o pagamento de valores para agentes públicos no exercício de funções ligadas a alta cúpula da PETROBRÁS, e, igualmente, para agentes políticos, filiados a diversos partidos com expressão no cenário do Poder Legislativo e Poder Executivo;

c.2) que o intuito de burlar o Fisco jamais esteve presente na conduta do defendente, de modo que, ainda que maneira diversa daquela que transparecia a verdade real e a causa dos pagamentos efetuados, não houve receita não declarada ou lucro ocultado a fim de ludibriar o Erário e com isso obter suposta vantagem tributária;

c.3) que ainda que restassem desnaturadas as prestações de serviços que deram ensejo a formação de "caixa dois" para propiciar o posterior pagamento de agentes públicos e políticos do esquema, ainda assim, tais valores despendidos configurariam uma despesa operacional com a qual a "UTC" tinha de arcar periodicamente;

c.4) que, da análise fria dos fatos e circunstâncias peculiares que cercam o presente caso, lícito afirmar que, em verdade, tais valores caracterizavam verdadeiro pagamento de comissão aqueles que estavam envolvidos no esquema;

c.5) que nunca houve, nem por parte da UTC nem por parte do **impugnante** intenção de burlar ao Fisco, já que oferecida à tributação toda e qualquer receita que a ela se sujeitava, bem assim que inexistiu, no caso em tela, a perseguição

de benefício tributário de qualquer espécie, porquanto, houve o efetivo desembolso de tais despesas;

c.6) que, tanto não houve qualquer intenção de burtar o Fisco que, na primeira oportunidade que teve, **o impugnante** prontamente se dispôs a colaborar com o Estado, firmando Acordo de Delação Premiada, com o fito de trazer o maior número de elementos possíveis a fim de que o Ministério Público Federal e, em última análise, o próprio Fisco, estivessem fornidos das informações necessárias para apurar o cometimento de ilícitos e penalizar quem de direito;

c.6) que, tanto não houve qualquer intenção de burtar o Fisco que, na primeira oportunidade que teve, **o impugnante** prontamente se dispôs a colaborar com o Estado, firmando Acordo de Delação Premiada, com o fito de trazer o maior número de elementos possíveis a fim de que o Ministério Público Federal e, em última análise, o próprio Fisco, estivessem fornidos das informações necessárias para apurar o cometimento de ilícitos e penalizar quem de direito;

c.7) que em momento algum fora demonstrada, com provas e elementos irrefutáveis, a prática, por parte do impugnante, de atos dolosos, de forma personalíssima, elemento este indispensável para a aplicação da responsabilidade tributária solidária prevista no artigo 135, III, do CTN;

c.8) que, em não havendo comprovação de qualquer indício de intenção dolosa por parte dos Defendentes, a acusação fiscal transmuda-se em mera ilação, vazia de conteúdo e inapta a suportar a aplicação da responsabilidade tributária nos termos do artigo 135 do CTN;

c.9) que **RICARDO RIBEIRO PESSOA**, objetivando manter a sua empresa ativa, adotou prática sistêmica de pagamento de valores a agentes públicos e políticos;

c.10) que tal conduta em nada dialoga com eventual intenção de lesar o Fisco, por este motivo, que competia a autoridade fiscal elucidar e comprovar quais teriam sido os atos praticados pelo impugnante, supostamente acobertados pelo art. 135, III, do CTN;

c.11) que tendo em vista a ausência de comprovação do dolo necessário para a aplicação da responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, ela deve ser imediatamente afastada;

d) quanto à ausência de provas acerca do excesso de poderes ou da infração de lei:

d.1) que não se deduz dos autos, mormente do Relatório fiscal, a identificação pormenorizada de quais, efetivamente, teriam sido os atos praticados por este com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos;

d.2) que não há sequer menção a qual dispositivo do Estatuto Social da UTC Engenharia S/A teria sido infringido pelo impugnante, sendo que tal deficiência resvala na primeira causa de insubsistência da pretensa responsabilização tributária do Defendente nos moldes do artigo 135 do CTN;

d.3) que, no que tange a infração à lei que legitimaria, também, a responsabilização do impugnante pelo crédito tributário lançado e face da

"UTC", nem se alegue que o eventual não recolhimento de tributos supostamente devidos configurariam tal infração;

d.4) que a fiscalização que tinha sobre si o ônus de comprovar, solidamente, que suas alegações e conclusões não estavam calcadas em meras presunções carregadas de ideias pré-concebidas com o único objetivo de promover a autuação, na forma mais onerosa possível;

d.5) que era requisito fundamental para a configuração da responsabilidade prevista no mencionado artigo 135 do CTN a descrição do fato concreto de forma detalhada, acompanhada de prova inequívoca de seu cometimento;

d.6) que a responsabilidade tributária aventada simplesmente em razão dos cargos ocupados pelos solidários (diretores), sem a descrição de qualquer conduta concreta que teria sido praticada por estes indivíduos é absolutamente incabível e inaceitável do ponto de vista jurídico;

d.7) que, nessa toada, premente se faz repelir a sujeição passiva a que fora submetido o impugnante também porquanto os elementos em que se baseia passa ao largo da razoabilidade e da possibilidade de comprovação factível, o que impõe, ato contínuo, sua imediata desoneração da responsabilidade pelos tributos supostamente devidos pela UTC;

f) que, a despeito de todo o explanado, ainda que se entenda que o impugnante poderia ser responsabilizado por atos praticados pela "UTC", o que se admite a título meramente argumentativo, fato é que a fiscalização pretendeu manipular os fatos de modo a aplicar, ainda que desnaturada e indiretamente, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica;

g) que requer que esta Turma Julgadora se digne de conhecer e julgar procedente a presente Impugnação Administrativa a fim de excluir a responsabilidade tributária imposta ao impugnante.

DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO

Sr. Walmir Pinheiro Santana

c) quanto à ausência de comprovação do dolo

c.1) que apenas agiu conforme as ordens que lhe eram determinadas pelo Sr. Ricardo Pessoa, que por seu turno, agia de acordo com as regras do meio em que atuava;

c.2) que não houve, nem por parte da UTC nem por parte do **WALMIR PINHEIRO SANTANA**, a intenção de burlar ao Fisco, já que oferecida à tributação toda e qualquer receita que a ela se sujeitava, bem assim que inexistiu, no caso em tela, a perseguição de benefício tributário de qualquer espécie, porquanto, houve o efetivo desembolso de tais despesas;

c.3) que, tanto não houve qualquer intenção de burtar o Fisco que, na primeira oportunidade que teve, **WALMIR PINHEIRO SANTANA** prontamente se dispôs a colaborar com o Estado, firmando Acordo de Delação Premiada, com o fito de trazer o maior número de elementos possíveis a fim de que o Ministério

Público Federal e, em última análise, o próprio Fisco, estivessem fornidos das informações necessárias para apurar o cometimento de ilícitos e penalizar quem de direito;

c.4) que em momento algum fora demonstrada, com provas e elementos irrefutáveis, a prática, por parte do Defendente, de atos dolosos, de forma personalíssima, elemento este indispensável para a aplicação da responsabilidade tributária solidária prevista no artigo 135, III, do CTN;

c.5) que, em não havendo comprovação de qualquer indício de intenção dolosa por parte dos Defendentes, a acusação fiscal transmuda-se em mera ilação, vazia de conteúdo e inapta a suportar a aplicação da responsabilidade tributária nos termos do artigo 135 do CTN;

c.6) que **WALMIR PINHEIRO SANTANA**, na função de Diretor Financeiro celetista, cumpria ordens de seu superior;

c.7) que tal conduta em nada dialoga com eventual intenção de lesar o Fisco, por este motivo, que a autoridade fiscal, além de não elucidar quais teriam sido esses atos, muito menos os comprovou;

c.8) que tendo em vista a ausência de comprovação do dolo necessário para a aplicação da responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, ela deve ser imediatamente afastada;

d) quanto à ausência de provas acerca do excesso de poderes ou da infração de lei:

d.1) que não se deduz dos autos, a identificação pormenorizada de quais, efetivamente, teriam sido os atos praticados por este com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos;

d.2) que não há sequer menção a qual dispositivo do Estatuto Social da "UTC" teria sido infringido pelo impugnante, sendo que tal deficiência resvala na primeira causa de insubsistência da pretensa responsabilização tributária do impugnante nos moldes do artigo 135 do CTN;

d.3) que, no que tange a infração à lei que legitimaria, também, a responsabilização dos defendentes pelo crédito tributário lançado e face da "UTC", nem se alegue que o eventual não recolhimento de tributos supostamente devidos configurariam tal infração;

d.4) que a fiscalização que tinha sobre si o ônus de comprovar, solidamente, que suas alegações e conclusões não estavam calcadas em meras presunções carregadas de ideias pré-concebidas com o único objetivo de promover a autuação, na forma mais onerosa possível;

d.5) que era requisito fundamental para a configuração da responsabilidade prevista no mencionado artigo 135 do CTN a descrição do fato concreto de forma detalhada, acompanhada de prova inequívoca de seu cometimento;

d.6) que a responsabilidade tributária aventada simplesmente em razão dos cargos ocupados em empresa terceira, que não a UTC Participações, sem a descrição de qualquer conduta concreta que teria sido praticada por estes indivíduos é absolutamente incabível e inaceitável do ponto de vista jurídico;

e) que, a despeito de todo o explanado, ainda que se entenda que o Defendente poderia ser responsabilizado por atos praticados pela 'UTC Participações, o que se admite a título meramente argumentativo, fato é que a fiscalização pretendeu manipular os fatos de modo a aplicar, ainda que desnaturada e indiretamente, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica;

g) que requer que esta Turma Julgadora se digne de conhecer e julgar procedente a presente Impugnação Administrativa a fim de excluir a responsabilidade tributária imposta ao impugnante.

Voto Vencido

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade dos Recursos de Ofício e Voluntário, de se conhecer seus termos.

DA ANÁLISE

Da alegação de erro de cálculo na apuração do IRPJ e de CSLL (lançados) por não consideração da compensação de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL

Neste item a Recorrente, basicamente, repetiu os argumentos trazidos na sua peça impugnatória, alegando que teria apurado estimativas nos anos de 2013 e 2014 e que deveria a Fiscalização ter promovido a compensação dos valores lançados, pois sua utilização resultaria em redução do saldo negativo nos anos de 2013 e 2014.

Entendo que até poderia a Fiscalização verificar a correção do saldo negativo de IRPJ e proceder à sua dedução (do IRPJ lançado), mas não o fez e não vejo problema algum se assim não procedeu.

Eventual saldo negativo de IRPJ e/ou base de cálculo negativa de CSLL pode ser utilizado para fins de compensação de débitos ou pode ser solicitada a sua restituição, mas isto é uma prerrogativa do Contribuinte, é uma opção sua, nos termos do art.2º da Lei nº 9.430 de 1996, não cabendo, necessariamente, à Fiscalização fazer tal procedimento, até porque não há norma legal que autorize tal solicitação da Recorrente.

A Recorrente descreve, ainda, situações em seu Recurso que não foram abordadas em sua impugnação:

Isto porque, a Receita Federal possui sistema integrado que compila os dados e as informações transmitidas pelo contribuinte e, portanto, o órgão fazendário possui à disposição ferramenta hábil a efetivar o cruzamento dos dados relacionados à utilização do saldo negativo de IRPJ e de CSLL do contribuinte.

Tanto é assim, que nos autos dos processos nº 10923.720041/2017-14 e 10923.720042/2017-69 – nos quais a RECORRENTE requereu, respectivamente, a restituição do saldo negativo de IRPJ e de CSLL do ano-calendário de 2014-, a fiscalização tributária identificou que em decorrência do presente processo haveria a redução do valor inicial apurado a título de saldo negativo destes tributos.

Por conseguinte, o D. Agente Fiscal **reduziu do saldo negativo de IRPJ e de CSLL pleiteado nos processos** 10923.720041/2017-14 e 10923.720042/2017-69, os valores de IRPJ e de CSLL que foram apurados nestes autos em decorrência da glosa promovida, **com o fim de evitar que o mesmo valor seja abatido duplamente**. É o que denotam os trechos extraídos dos Despachos Decisórios proferidos nestes processos que seguem abaixo transcritos (**Doc. 02**):

Processo nº 10923.720041/2017-14

Por fim, mas não menos importante, urge esclarecer que o contribuinte foi autuado por irregularidades na apuração do IRPJ no exercício 2015, ano-calendário 2014, conforme consta do processo 15983.720259/2017-88. No referido auto de infração, houve lançamento de R\$ 3.814.023,85 (três milhões, oitocentos e catorze mil e vinte e três reais e oitenta e cinco centavos) a título de IRPJ para o ano-calendário 2014, que pode ser consultado as fls. 15.209/15.233 daquele processo. Porém, na impugnação apresentada as fls. 18.373/18.454, o contribuinte requer que o valor lançado no auto de infração seja descontado da base negativa de IRPJ do período. Segue abaixo trecho da mencionada impugnação, mais precisamente encontrado na fl. 18.380.

[...]

Ora, não se pode considerar como líquido e certo um crédito oriundo de Saldo Negativo de IRPJ onde o contribuinte requer uma utilização em duplicidade. Sendo assim, não é possível reconhecer a parte do crédito onde se requisitou o abatimento do lançamento do IRPJ no auto de infração cobrado no processo 15983.720259/2017-88, sendo glosado neste despacho o valor de R\$ 3.814.023,85.

Processo nº 10923.720042/2017-69

Por fim, mas não menos importante, urge esclarecer que o contribuinte foi autuado por irregularidades na apuração da CSLL no exercício 2015, ano-calendário 2014, conforme consta do processo 15983.720259/2017-88. No referido auto de infração, houve lançamento de R\$ 1.373.048,59 (um milhão, trezentos e setenta e três mil e quarenta e oito reais e cinquenta e nove centavos) a título de CSLL para o ano-calendário 2014, que pode ser consultado as fls. 15.245 daquele processo. Porém, na impugnação apresentada as fls. 18.373/18.454, o contribuinte requer que o valor lançado no auto de infração seja descontado da base negativa de IRPJ do período. Segue abaixo trecho da mencionada impugnação, mais precisamente encontrado na fl. 18.380.

Ora, não se pode considerar como líquido e certo um crédito oriundo de Saldo Negativo de CSLL onde o contribuinte requer uma utilização em duplicidade. Sendo assim, não é possível reconhecer a parte do crédito onde se requisitou o abatimento do lançamento de CSLL no auto de infração cobrado no processo 15983.720259/2017-88, sendo glosado neste despacho o valor de R\$ 1.373.048,59.

Apesar de não ter trazido tais alegações em sede de impugnação, entendo que o que foi decidido naqueles processos tem repercussão nos débitos objeto do presente lançamento.

De se mostrar.

No processo administrativo fiscal de nº **10923.720041/2017-14** cuidou-se de apuração/reconhecimento de **saldo negativo de IRPJ do ano calendário de 2014**, então pleiteado pela Contribuinte da ordem de R\$ 55.642.411,54 para fins de compensação com os débitos lá indicados.

No processo supra, no DESPACHO DECISÓRIO DRF/SBC/SEORT Nº11, de 26 de janeiro de 2018, foi reconhecido o direito creditório de **R\$ 50.103.801,26**, cuja apuração foi obtida, conforme QUADRO DE APURAÇÃO DO SALDO NEGATIVO DE IRPJ:

DESCRIÇÃO	VALOR
Base de Cálculo do IRPJ	R\$ 29.982.768,32
Alíquota de 15%	R\$ 4.497.415,25
Adicional	R\$ 2.974.276,83
Auto de Infração Processo 15983.720259/2017-88	R\$ 3.814.023,85
DEDUÇÕES	VALOR
Imposto de Renda Retido na Fonte	R\$ 61.389.517,19
Saldo Negativo de IRPJ	-R\$ 50.103.801,26

O valor de **R\$ 3.814.023,85**, apontado no quadro supra, refere-se ao valor do IRPJ e do adicional relativo ao ano calendário de **2014**, conforme consta no Demonstrativo de Apuração - Auto de Infração, do presente processo em análise, fls.15209 a 15233.

Entendo que a Unidade de Origem não deveria deduzir do saldo negativo de IRPJ que já reconheceu naquele processo de compensação, a importância de **R\$ 3.814.023,85**, entretanto, fez a dedução, de forma que se mantivermos a cobrança deste valor neste processo, estaríamos procedendo à uma cobrança em **duplicidade**.

Assim, este valor ora lançado e da ordem de **R\$ 3.814.023,85** deve ser objeto de compensação naquele processo, ou seja, como já foi lá deduzido deve a Unidade de Origem proceder à sua alocação naquele processo, como um débito compensado ou a ser compensado, afinal este lançamento fiscal foi ora mantido neste Voto.

O mesmo procedimento supra determinado deve ser adotado também para a **CSLL** ora lançada e relativa ao ano calendário de **2014**, na importância de **R\$ 1.373.048,59**.

No processo administrativo fiscal de nº **10923.720042/2017-69** cuidou-se de apuração/reconhecimento de **saldo negativo de CSLL do ano calendário de 2014**, então

pleiteado pela Contribuinte da ordem de **R\$ 16.112.562,88** para fins de compensação com os débitos lá indicados.

No processo supra, no DESPACHO DECISÓRIO DRF/SBC/SEORT Nº12, de 26 de janeiro de 2018, foi apurado a título de SALDO NEGATIVO DE CSLL o valor de **R\$ 16.077.570,54**, obtido conforme QUADRO DE APURAÇÃO DO SALDO NEGATIVO DE CSLL:

QUADRO DE APURAÇÃO DO SALDO NEGATIVO DE CSLL

DESCRIÇÃO	VALOR
Base de Cálculo da CSLL	R\$ 29.982.768,32
Alíquota de 9%	R\$ 2.698.449,15
DEDUÇÕES	VALOR
CSLL Retida na Fonte	R\$ 18.776.019,69
Saldo Negativo de CSLL	-R\$ 16.077.570,54

Então, deste crédito já reconhecido, a Unidade de Origem naquele Despacho Decisório, deduziu a CSLL ora lançada e relativa ao ano de 2014:

SALDO NEGATIVO DE CSLL - 2014	R\$ 16.077.570,54
CSLL Lançada de ofício, de 2014	(1.373.048,59)
Direito Creditório Reconhecido	R\$ 14.704.521,95

É o que foi reconhecido naquele processo:

Diante do exposto, pelas competências atribuídas pela Portaria SRRF08 nº 8, de 12 de janeiro de 2017 E Portaria SRRF08 nº 62/2017 c/c Portaria MF nº 430/2017, art. 286, I, dentro dos procedimentos previstos pela Portaria Conjunta SUARA/SUFIS nº 01/2016, arts. 9º e 10º e Instrução Normativa nº 1.717/2017, art. 161, I e II, **RECONHEÇO DIREITO CREDITÓRIO**, em favor do contribuinte UTC ENGENHARIA S/A, CNPJ 44.023.661/00001-08, no valor de **R\$ 14.704.521,95 (catorze milhões, setecentos e quatro mil, quinhentos e vinte e um reais e noventa e cinco centavos)** e **HOMOLOGO AS COMPENSAÇÕES DECLARADAS** até o limite do crédito reconhecido.

Assim, este valor ora lançado e da ordem de **R\$ 1.373.048,59** deve ser objeto de compensação naquele processo, ou seja, como já foi lá deduzido deve a Unidade de Origem proceder à sua alocação naquele processo, como um débito compensado ou a ser compensado, afinal este lançamento fiscal foi ora mantido neste Voto.

Com relação ao ano-calendário de 2013, não houve situação como esta que ora se mostrou, de forma que não há dedução a fazer de débito lançado neste Autos com eventual saldo negativo de IRPJ e ou de CSLL.

Da alegação de erro de cálculo na apuração do IRRF

Neste item a Recorrente tem razão, uma vez que a autoridade autuante, de fato, ao levar para o Auto de Infração as bases de cálculo ajustadas dos valores de IRRF, as considerou, indevidamente, como rendimentos pagos e procedeu a um novo reajustamento o que ocasionou o alegado erro na apuração do IRRF, conforme destacou a Recorrente.

A decisão de piso acatou o demandado pela Contribuinte:

Quanto ao cálculo do IRRF:

Alega a impugnante que os "Agentes Fiscais acabaram por promover o reajustamento previsto no mencionado parágrafo 3º do artigo 61 duas vezes, e, por consequência, levaram à tributação uma base de cálculo maior do que a definida pela norma."

Ao se cotejar a planilha elaborada pela Fiscalização a fls. 18206/18220 com a planilha constante do auto de infração a fls. 15268/15272, verifica-se que a impugnante tem razão, pois os valores apurados que a Fiscalização levou para o campo da descrição dos fatos no referido auto de infração (a fls. 15259/15266) já eram as bases ajustadas, não cabendo portanto fazer outro reajustamento de base na planilha a fls. 15268/15272 constante do mesmo auto de infração.

Vejamos, então, quais os valores devidos após anular o segundo reajustamento da base de cálculo:

[...]

Posto isso, voto por reduzir o montante do IRRF lançado de R\$ 162.357.062,14 para R\$ 104.905.064,16.

A planilha elaborada pela Fiscalização supracitada encontra-se em **Documentos Comprobatórios - Outros - Anexo b1 IRRF Relação de Pagamentos para Noteiras**, às fls.18206 a 18220).

Acertada, portanto, a correção no lançamento de IRRF promovida pela DRJ, de forma que deve ser negado o provimento ao **Recurso de Ofício**.

Da alegação de improcedência das glosas de despesas com prestação de serviços contratados

As alegações trazidas no Recurso Voluntário repetem, praticamente, as mesmas alegações trazidas na Impugnação e já relatorizadas.

Acerca da glosas dos serviços tidos como prestados por aquelas empresas, oportuno reproduzir excertos do RELATÓRIO FISCAL:

4.2.9. De acordo com as denúncias apresentadas pelo Ministério Público Federal, desvelou-se a existência de um grande esquema criminoso envolvendo a prática de crimes contra a ordem econômica, corrupção e lavagem de dinheiro, com a formação de um grande e poderoso cartel do qual participaram, dentre outras, as empresas OAS, ODEBRECHT, UTC, CAMARGO CORRÊA, TECHINT, ANDRADE GUTIERREZ, MENDES JÚNIOR, PROMON, MPE, SKANSKA, QUEIROZ GALVÃO, IESA, ENGEVIX, SETAL, GDK e GALVÃO ENGENHARIA.

4.2.19. Com efeito, demonstraremos que a UTC entabulou diversos contratos com noteiras² e/ou outras empresas, utilizadas pelo operador Alberto Youssef, Mário Góes, Júlio Camargo e pelo empresário Augusto Ribeiro de Mendonça, bem como com outras pseudopessoas jurídicas, todas ideologicamente falsas, com objetivo de possibilitar o fluxo financeiro da propina para os agentes (políticos e privados) envolvidos. Ou seja, restará comprovado que nestes contratos não houve a efetiva prestação de serviços, até porque as empresas de fachada não possuíam capacidade operacional para tanto. Pelas informações prestadas por delatores participantes do núcleo dos empreiteiros e dos operadores, não havia pagamentos efetuados pela Petrobras sem que a propina não estivesse acertada e fosse recebida. Para as obras terem seu curso normal nas diretorias de serviços, engenharia e internacional necessariamente teria que haver a propina negociada. Além disso, o núcleo realizou inúmeros saques, transportes e depósitos de grandes valores em espécie, com justificativas falsas, assim como serviu-se de contratos de importação fraudulentos, de empréstimos e de investimentos no exterior fictícios para efetuar remessas de valores para o exterior. Os operadores utilizavam-se de offshores, constituídas em paraísos fiscais, para o envio da propina aos corrompidos

Público e notório o envolvimento da Recorrente e de seus principais executivos na operação Lava Jato, de forma que não se precisa aqui ficar descrevendo como tudo começou, os desdobramentos, etc, conforme minuciosamente detalhado no Relatório Fiscal.

De forma que passaremos a discorrer sobre as constatações da Fiscalização no que se refere às empresas então contratadas pela Recorrente.

ROCK STAR PRODUÇÕES, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.

Conforme demonstrativo no **item 8.1.1** do Relatório Fiscal, esta empresa recebeu da UTC um total de **R\$ 4.282.090,00**.

No item **8. Dos Pagamentos Feitos para as Pessoas Jurídicas através da Simulação de Prestação de Serviços e/ou Venda de Mercadorias para a UTC**, constam os vários Termos de Colaboração, decorrentes de Acordo de Colaboração assinado pelo Sr. RICARDO RIBEIRO PESSOA com o Ministério Público Federal.

A Recorrente em seu recurso transcreve uma pequena parte de um destes Termos de Acordo, onde ali já ficou patente a utilização da empresa ROCK STAR PRODUÇÕES, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA., para levantar dinheiro em espécie.

Além dos vários relatos feitos ao MPF, o Sr. RICARDO PESSOA ratificou os fatos narrados nos Termos de Colaboração nº 02, 05 e 25, conforme declaração prestada à Receita Federal do Brasil (Termo de Declaração nº 03, em 09/03/2016:

3) Qual foi o objetivo principal da contratação da ROCK STAR?

O depoente informa que o objetivo inicial e principal da contratação da ROCK STAR era a geração de caixa dois.

4) Se não houve a real prestação dos serviços estes pagamentos foram utilizados para pagar propinas ou vantagens indevidas para agentes públicos ou privados? Quais foram os beneficiários finais destes recursos?

A necessidade de caixa dois era sistêmica para o pagamento de propinas para o esquema criminoso da Petrobrás e de outras obras (por exemplo, pagamentos para políticos envolvidos na aprovação da obra de Angra 3, que acabou não se concretizando).

Estas informações foram corroboradas pelo Sr. WALMIR PINHEIRO nos Termos de Colaboração 2 e 24 (Item 8.1.6 do Relatório Fiscal), ou seja, muito nítido que o objetivo **principal** de contratar esta empresa era gerar dinheiro em espécie para pagamento de propina, de forma que só resta partilhar da conclusão do Fisco:

8.1.8. Conclui-se que o objeto principal da contratação da ROCK STAR foi a geração de recursos em espécie para o pagamento de personagens envolvidos no esquema criminoso que envolveu as obras da PETROBRAS, bem como outras obras. Tal objeto é claramente ilícito, tendo em vista se tratar de conduta acessória a atos tipificados como crimes de corrupção ativa e lavagem de dinheiro. Quaisquer serviços que eventualmente tenham sido prestados no âmbito de tal contratação foram acessórios ao principal, que, repise-se, tratava-se da geração de recursos em espécie.

TWC PARTICIPAÇÕES LTDA. e TACLA DURAN SOCIEDADE DE ADVOGADOS

Conforme demonstrativo no **item 8.2.1** e **item 8.2.2.** do Relatório Fiscal, estas empresas receberam da UTC um total de **R\$ 27.900.130,00** (TWC) e **R\$ 20.073.342,94** (TACLA DURAN).

No Relatório Fiscal (item 8.2.4 em diante) consta que não houve apresentação dos contratos firmados com TACLA DURAN ADVOGADOS, só havendo recibos de honorários. Em seu recurso a Recorrente enfatiza que a própria Fiscalização admitiu que esta empresa teria feito cerca de 2.598 consultas junto ao TCU, o que comprovaria a efetividade dos serviços pactuados junto à empresa.

Não é bem assim, veja o que de fato foi constatado:

8.2.5. Além desses documentos, foi apresentado um grande número de consultas a processos do Tribunal de Contas da União – TCU; foram apresentadas consultas a 2.598 processos, dos quais eram 2.483 processos únicos, e na grande maioria deles, a UTC Engenharia não era parte. Nessas consultas, é apresentada uma síntese do processo, seu andamento e um “parecer”, que nada mais é do que a posição da UTC em relação à sua

possibilidade ou não de continuar a contratar com o poder público, levando em conta a empresa ser parte ou não no processo. Não houve, em nenhum dos processos consultados, qualquer documento que comprovasse a utilização dos serviços advocatícios da TACLA DURAN ADVOGADOS na defesa ou intervenção em nome da UTC. Nada além de simples consulta a processos do TCU. Cabe lembrar que a TACLA DURAN ADVOGADOS recebeu, no período de 2012 a 2014, cerca de R\$ 20 milhões.

Assim como era feito com a empresa ROCK, aqui também os valores recebidos pela TACLA DURAN eram para gerar caixa para pagamento de propinas (Termo de Declaração 02 dado por Walmir Pinheiro, item 8.2.7).

Com relação à empresa **TWC** (controlada por RODRIGO TACLA DURAN, item 8.2.9) só houve apresentação de notas fiscais e comprovantes de pagamentos, não havendo contratos, que em pesquisa efetuada verificou-se que no endereço da empresa constava um estabelecimento comercial (foto, item 8.2.13).

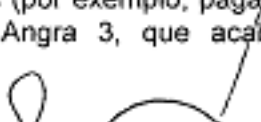
Vejam-se trechos do Termo de Declaração 02 de Walmir Pinheiro, item 8.2.19 do Relatório Fiscal:

2) Qual era de fato o serviço prestado pela ECONOCELL e TWC?

O depoente informou que a ECONOCELL e a TWC não prestaram serviço algum, e cerca de 75% a 80% do valor da nota retornava como dinheiro em espécie.

8) Se não houve a real prestação dos serviços estes pagamentos foram utilizados para pagar propinas ou vantagens indevidas para agentes públicos ou privados? Quais foram os beneficiários finais destes recursos?

A necessidade de caixa dois era sistêmica para o pagamento de propinas para o esquema criminoso da Petrobrás e de outras obras (por exemplo, pagamentos para políticos envolvidos na aprovação da obra de Angra 3, que acabou não se concretizando).



Além de não haver provas dos serviços contratados, os próprios contratantes admitiram a contratação desta empresa para outros fins.

Assim arrematou o relato fiscal:

8.2.22.1. Que os próprios contratantes da TWC e da TACLA DURAN ADVOGADOS, personificados nos srs. RICARDO PESSOA e WALMIR PINHEIRO, admitiram que a contratação das empresas teve o propósito específico de gerar recursos em espécie;

8.2.22.2. Que não há evidência alguma da prestação de serviço da TWC e que ficou evidente que os serviços da TACLA DURAN ADVOGADOS foram superfaturados;

8.2.22.3. Que sequer foi apresentado o contrato ou qualquer tipo de controle em relação aos valores cobrados pela TWC;

8.2.23. Isto posto, restou exaustivamente comprovado que os supostos serviços **NUNCA FORAM PRESTADOS**. As declarações prestadas pelos contribuintes ao fisco não têm eficácia absoluta, apenas relativa. Elas devem ser suportadas por documentos que comprovem, como no caso em questão, a efetiva prestação dos serviços contratados. Não basta que sejam apresentadas notas fiscais e os pagamentos efetuados; tem de ser demonstrado que os serviços contratados são suportados por documentação consistente, sólida, objetiva e que dê respaldo e sustentação inequívoca às declarações prestadas. Como foi demonstrado nesse Relatório, a UTC não apresentou nenhum documento que comprovasse a efetividade da prestação dos serviços.

D3TM - CONSULTORIA E PARTICIPAÇÕES LTDA.

Conforme demonstrativo no **item 8.5.** do Relatório Fiscal, esta empresa recebeu da UTC um total de **R\$ 1.944.000,00**. Que só teria havido apresentação de notas fiscais e comprovantes de pagamentos, sem contratos, não havendo nenhum outro documento que comprovasse a efetividade do serviço prestado. Que tal empresa tem como sócio administrador o Sr. Renato de Souza Duque, figura notória e envolvida em diversas denúncias do MPF.

Afirma a Recorrente que o Sr. Ricardo Pessoa teria dito em Acordo de Colaboração Premiada que os serviços prestados junto à D3TM foram efetivamente prestados e que ele teria apresentado uma vasta documentação.

Segundo consta no Relatório Fiscal, tais documentos não seriam adequados à comprovação dos serviços prestados. Eis o relato fiscal:

8.5.13. Tais documentos, apesar de seu grande volume (720 páginas), apresentam apenas 20 documentos produzidos efetivamente pela D3TM, listados abaixo. E, em todos os casos, são notas extremamente resumidas e curtas sobre supostas reuniões e documentos produzidos por terceiros, sejam esses a própria UTC, a PETROBRAS, a ANP ou outros consultores.

- Afretamento de plataformas

Bilhete manuscrito 13/12/12

Proposta escrita 17/12/12

Ata de reunião - 08/01/2013 (p.9)

[...]

Ata de reunião - 04/06/2014 (p.192)

Carta encerramento - 07/06/2014 (p.244)

- 11º Rodada de Leilões da ANP

17/12/2012 - Proposta comercial

06/02/2013 - ata de reunião

10/04/2013 - ata de reunião (p.199)

03/05/2013 - lista de documentos disponibilizados no escritório da D3TM (p.288)

15/05/2013 - ata de reunião (p.343)

26/06/2013 - ata de reunião (p.371)

Em assim sendo, devo concordar que tais *documentos* não podem comprovar pagamentos que totalizaram **R\$ 1.944.000,00** à empresa **D3TM**.

A acertada conclusão fiscal:

8.5.15. Considerando:

8.5.15.1. o contrato firmado com a UTC, na letra "f" da cláusula 2.2, determina que as despesas de traslado e hospedagem seriam de responsabilidade da UTC, e que não houve nenhuma dessas despesas contabilizadas;

8.5.15.2. a remuneração pelos serviços é totalmente desproporcional a qualquer serviço efetiva e comprovadamente prestado (comparar com outros prestadores, tais como a VB SERVIÇOS, que elaborou extenso relatório reproduzido às pp. 327/341 do documento sobre a 11ª Rodada de Leilões da ANP);

8.5.15.3. a trajetória profissional e criminal de RENATO DUQUE, que comprovadamente montou e operacionalizou uma estrutura de corrupção na PETROBRAS (enquanto ainda era funcionário da empresa)⁵⁵, e que recebeu propina em 2014, mesmo após sair da empresa, e que continuou efetuando operações no exterior para ocultar seu patrimônio⁵⁶.

8.5.16. Somos forçados a considerar que os pagamentos da UTC à D3TM foram apenas uma forma de "recompensa" à RENATO DUQUE, seja por serviços ilícitos prestados anteriormente, seja por não obstaculizar a continuidade do cartel de empresas, ou outros motivos quaisquer. Sendo assim, tais despesas serão glosadas.

MANWIN SERVIÇOS, PARTICIPAÇÕES E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA. E MANWIN HINDAI SERVIÇOS AUTOMOBILÍSTICOS LTDA.

Conforme demonstrativo no **item 8.6.** do Relatório Fiscal, estas empresas receberam da UTC um total de **R\$ 25.325.177,00**, que só teria havido apresentação de notas fiscais e comprovantes de pagamentos, sem contratos, não havendo nenhum outro documento que comprovasse a efetividade do serviço prestado, que não foi apresentado nem contrato entre a UTC e as referidas empresas. Que tal empresa tem como sócio administrador o Sr. Renato de Souza Duque, figura notória e envolvida em diversas denúncias do MPF.

A Recorrente cita em seu recurso um trecho do Relatório Fiscal onde um dos sócios/controladores destas empresas reconhecia "expressamente que os contratos firmados a título de consultoria eram parcialmente prestados.."

A Recorrente refere-se a um termo de declaração prestado perante ao Auditor Fiscal:

1) Você confirma que, em relação aos contratos firmados com as empresas UTC ENGENHARIA, UTC PARTICIPAÇÕES e CONSTRAN S/A citadas no Termo de Colaboração nº 003, não houve efetivamente a prestação dos serviços contratados?

O declarante informa que, regra geral, todos os contratos tinham alguma prestação de serviço de consultoria ou elaboração de relatórios. Esse trabalho era uma pequena parte do valor da nota. Não era possível precisar exatamente o percentual do valor da nota que se referia a serviço efetivamente prestado. No entanto, o objetivo principal das contratações era a obtenção de recursos em espécie, a ser devolvido para as contratantes (empreiteiras).

Também não era possível determinar se os valores cobrados como comissão se referiam a serviços prestados ou comissão pela devolução de recursos em espécie.

Em depoimento prestado junto ao Ministério Público Federal, em Curitiba, para fins de acordo de colaboração premiada, o Sr. ROBERTO TROMBETA, contador e que, segundo consta no **item 8.6.7** do Relatório Fiscal "alugava" estas empresas para a *prestação de serviços fictícios*, prestou as seguintes informações, conforme consta no TERMO DE COLABORAÇÃO 3, **item 8.6.10**:

QUE especificamente em relação ao tema GRUPO UTC/CONSTRAN o declarante a partir do ano de 2010 começou a prestar serviços através de suas empresas, serviços estes de especialidade de suas empresas pertinentes a contabilidade, assuntos fiscais e assuntos societários e que a partir do ano de 2011 o mesmo foi requisitado para prestação de serviços fictícios a fim de gerar dinheiro em espécie para o GRUPO UTC/CONSTRAN. QUE nestes serviços fictícios não houveram a devida prestação dos mesmos, senão "pró-forma" com o único intuito de gerar dinheiro em espécie para o GRUPO UTC/CONSTRAN;

Neste mesmo Termo, o outro controlador destas empresas o Sr RODRIGO MORALES presa as mesmas informações, então ratificadas por RICARDO PESSOA conforme TERMO DE COLABORAÇÃO Nº 20, **item 8.6.11** do relatório Fiscal.

Ainda, em oitiva perante a RFB, o Sr. RICARDO PESSOA novamente corrobora tudo que já foi apontado nos termos anteriores, conforme Termo de Declaração nº 02:

O depoente informa que o sr. Roberto Trombete, advogado tributarista, inicialmente (anos de 2009 e 2010) prestou serviços de advocacia tributária, e, ao mesmo tempo, começou a gerar caixa dois para a empresa UTC através de suas várias empresas (MRTR, MANWIN, HEDGE), na forma de dinheiro em espécie.

Os valores em espécie eram entregues de TROMBETA para UTC, que repassava para guarda junto à ALBERTO YOUSSEF.

As empresas do grupo de Roberto Trombete serviam para gerar caixa dois principalmente. Cerca de 15% a 20% teriam sido serviços prestados de consultoria.

2) Qual foi o objetivo principal da contratação das empresas MRTR, HEDGE, MANWIN e MANWIN HIUNDAI?

O depoente informa que acordava com o sr. TROMBETA o valor de dinheiro em espécie que era necessário prover, e o sr. TROMBETA emitia a nota fiscal inidônea cobrando com deságio de 20% entre o valor faturado e o dinheiro em espécie entregue. O contribuinte compromete-se a entregar documento comprobatório do que houve prestação de serviço efetivamente contratado.

Ante tudo que se mostrou, correta a conclusão fiscal:

8.6.14.1. Que os controladores da empresa MRTR e controladores de fato das empresas MANWIN e MANWIN HIUNDAI informam que usaram essa e outras empresas com o propósito específico de gerar recursos em espécie para abastecer o esquema criminoso que ocorria na PETROBRÁS;

8.6.14.2. Que os próprios contratantes da MRTR, MANWIN e MANWIN HIUNDAI personificados nos srs. RICARDO PESSOA e WALMIR PINHEIRO, admitiram que a contratação dessas empresas teve o propósito específico de gerar recursos em espécie;

8.6.14.3. Que não há evidência alguma da prestação de serviço dessas empresas.

8.6.14.5. A única conclusão a que se pode chegar é que tais serviços **NUNCA FORAM PRESTADOS**. As declarações prestadas pelos contribuintes ao fisco não têm eficácia absoluta, apenas relativa. Elas devem ser suportadas por documentos que comprovem, como no caso em questão, a efetiva prestação dos serviços contratados. Não basta que sejam apresentadas notas fiscais e os pagamentos efetuados; tem de ser demonstrado que os serviços contratados são suportados por documentação consistente, sólida, objetiva e que dê respaldo e sustentação inequívoca às declarações prestadas. Como foi demonstrado nesse Relatório, a UTC não apresentou nenhum documento que comprovasse a efetividade da prestação dos serviços.

ACP ENGENHARIA CONSULTIVA LTDA e RENK CONSULTORES LTDA.

Conforme demonstrativo no **item 8.8.1.** do Relatório Fiscal, estas empresas receberam da UTC um total de **R\$ 1.781.929,95** (ACP) e de **R\$ 1.204.284,00** (RENK), que teria havido apresentação de notas fiscais e comprovantes de pagamentos, não havendo nenhum outro documento que comprovasse a efetividade do serviço prestado. Que tais empresas tem como sócios controladores ex-funcionários da PETROBRÁS e assim concluem:

Não há como afirmar que, tanto a ACP como a RENCK, tenham prestado serviços; nenhum dos relatórios, atas de reuniões ou qualquer outro documento possui a assinatura dos responsáveis por estas empresas ou de seus empregados; não há sequer um único documento em que haja o timbre dessas empresas; não há nenhum documento elaborado por elas.

A Recorrente menciona em seu recurso que o Sr. RICARDO PESSOA afirmou "expressamente no Termo de Declaração nº11 prestado à RFB em 09/03/2016 que os serviços contratados foram prestados."

No **item 8.8.6** do Relatório Fiscal, a autoridade fiscal esclarece que "apesar de o sr. Ricardo Pessoa afirmar que os serviços foram prestados, a UTC não entregou documentos que comprovariam essas afirmações."

Acrescenta, ainda (**item 8.8.8**), que segundo contrato firmados com estas empresas o sócio controlador da ACP e representante junto à UTC das duas empresas, o Sr. Antonio Carlos Alvares Justi, deveria estar presente em reuniões semanais com UTC, relatórios de análises, medições e avaliações, e, mesmo assim, nada teria sido apresentado que pudesse comprovar "a efetiva e real prestação dos serviços constantes nos contratos."

Como se não bastasse, ainda detectou a autoridade autuante:

8.8.9. Além da falta desses documentos, também não foram apresentados os comprovantes de despesas suportadas pelas contratadas em viagens, hospedagens e alimentação para deslocamentos realizados para fora do Município do Rio de Janeiro que deveriam ser ressarcidas pela UTC (cláusula 4.3 de ambos os contratos). Cabe ressaltar, que no primeiro contrato, deveria haver a avaliação do canteiro de obras localizado no Município de Macaé/RJ, e no segundo contrato deveria haver a avaliação do lay-out das instalações localizadas em Niterói e em Macaé, ambos Município do Estado do Rio de Janeiro.

De forma que só me resta concordar com a conclusão da autoridade autuante:

8.8.10. Mais uma vez a UTC Engenharia não logrou êxito em demonstrar, através de documentos suficientes, que a prestação de serviços foi realizada pelas empresas. Não restam dúvidas de que os serviços nunca foram realizados pela ACP e pela RENCK. Tratou-se, mais uma vez, de simulação de pagamentos por serviços que nunca existiram e, dessa forma, não possuem respaldo para servir como despesas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, além de ter reflexos no IRRF.

Da alegação de que as despesas com propinas seriam, no caso específico, despesas dedutíveis do IRPJ

Sobre este item, a DRJ já se encarregou de, acertadamente, cortar as pretensões da Recorrente em ver como dedutíveis despesas com pagamentos a título de suborno/propina, então bancados pela Recorrente junto à dezenas de empresas.

Reproduzo uma passagem do voto condutor da DRJ:

En passant, vale salientar que a impugnante não é uma vítima da corrupção institucional, como tenta se apresentar, pois as verdadeiras vítimas foram as empresas que, por não participarem do esquema criminoso, não conseguiram se estabelecer nesse mercado ou simplesmente tiveram suas atividades podadas por não conseguirem contratar com a Petrobrás. Assim, o pagamento de propinas para conseguir contratos com a Petrobrás ofende também princípios basilares da Ordem Econômica, insculpidos no Título VII da Constituição Federal de 1988, quais sejam, os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência.

Sobre a matéria em foco, reproduzo fundamentos extraídos do decidido em acórdão deste Colegiado, mas de outra Turma, que apreciou argumentos **idênticos** aos ora apresentados no recurso voluntário. De fato, eis:

Inadmissível a pretensão da recorrente de equiparar pagamentos com vistas ao cometimento de atos de corrupção à despesas necessárias e decorrentes das atividades normais e usuais da empresa, como comissões sobre vendas.

Ora, o pagamento de subornos a agentes públicos ou privados atenta contra a função social da empresa consagrada no direito brasileiro, seja no art. 170 da CF/88, seja na lei que rege as sociedades anônimas (Lei nº 6.404/1976).

A Constituição Federal estabelece no seu art. 170 os princípios voltados para assegurar a ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, destacando-se especialmente os princípios da função social da propriedade e da livre concorrência.

A função social da propriedade é o princípio do qual deriva a função social do contrato, a natureza social da posse, a exigência de boa fé aos negócios jurídicos e, sem dúvida, constitui-se também na matriz da função social da empresa.

A lei das S/A consagra o respeito por parte dos sócios e dirigentes à função social da empresa, como se extrai dos art. 116, § único e 154, verbis:

"Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e

b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Parágrafo único. O acionista controlador **deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.**

[...]

Art. 154. **O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.**

§ 1º O administrador eleito por grupo ou classe de acionistas tem, para com a companhia, os mesmos deveres que os demais, não podendo, ainda que para defesa do interesse dos que o elegeram, faltar a esses deveres.

§ 2º **É vedado ao administrador:**

a) praticar ato de liberalidade à custa da companhia;

b) sem prévia autorização da assembléia-geral ou do conselho de administração, tomar por empréstimo recursos ou bens da companhia, ou usar, em proveito próprio, de sociedade em que tenha interesse, ou de terceiros, os seus bens, serviços ou crédito;

c) receber de terceiros, sem autorização estatutária ou da assembléia-geral, qualquer modalidade de vantagem pessoal, direta ou indireta, em razão do exercício de seu cargo.

§ 3º As importâncias recebidas com infração ao disposto na alínea c do § 2º pertencerão à companhia.

§ 4º O conselho de administração ou a diretoria podem autorizar a prática de atos gratuitos razoáveis em benefício dos empregados ou da comunidade de que participe a empresa, tendo em vista suas responsabilidades sociais."

Sem dúvida que os atos praticados pelos recorrentes, concernentes ao pagamentos de propinas a agentes públicos e privados, atentam diretamente contra a função social da empresa e à liberdade concorrencial e, por óbvio, é inadmissível que os efeitos econômicos de tais infrações, por mera liberalidade do administrador da companhia, sejam compreendidos como necessários ao desenvolvimento das atividades normais e usuais da empresa.

Infelizmente, parece que, não obstante tenham assinado Termos de Colaboração Premiada e Acordos de Leniência, os recorrentes não tem o menor grau de consciência do prejuízo social causado pelos atos de corrupção praticados, e ainda buscam extrair benefícios fiscais das condutas ilícitas, que tanto prejuízo causaram à sociedade brasileira.

Porém, sua pretensão não tem guarida no nosso direito, seja ele penal, civil ou tributário, que repudia que a má fé e a conduta antiética sejam premiadas de qualquer forma.

De se negar provimento ao recurso voluntário quanto ao item em questão.

Da alegação de que a glosa das despesas, para fins de IRPJ, não pode ser objeto de lançamento de CSLL

Neste item a DRJ já se manifestou de maneira correta, fazendo uma citação ao art.13 da Lei 9.249/95, que a Recorrente entendeu como uma espécie de inovação de defesa, mas disso não se trata. Tal artigo apenas prevê, para efeito de apuração de lucro real e base de cálculo da CSLL, a vedação de algumas deduções, mesmo que sejam despesas necessárias, apenas isto.

Ratificando a conclusão do voto condutor, reitero que o artigo 57 da Lei 8.981/95 reflete a intenção do legislador de evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis das duas exações, naquilo em que as sistemáticas tinham de comum. Por exemplo: como as bases imponíveis do IRPJ e da CSLL partem do lucro líquido - ou o resultado contábil do período de apuração - torna-se dispensável repetir os conceitos de receita bruta, receita líquida, custos e despesas operacionais, etc, aplicáveis à CSLL, se os mesmos estão devidamente definidos na legislação do IRPJ.

Também seria desnecessário a existência de um comando legal que autorize a exclusão, por exemplo, dos resultados positivos de participação societária (investimentos), na

determinação da **base de cálculo da CSLL**, exatamente por adoção do artigo 57 da Lei 8.981/95 em questão, que, no caso, decorre da própria lógica contábil da metodologia de escrituração daqueles investimentos, construída pela legislação comercial e fiscal, buscando a manutenção dos referidos ganhos à margem da incidência tributária. Em sentido contrário, como a legislação do IRPJ determina a adição dos resultados negativos de participação societária (avaliados pelo **Equity**) na determinação do lucro real, objetivando igualmente a que esses valores deduzidos na escrituração contábil não influenciem o lucro real do período, igualmente devem ser adicionados na apuração da base de cálculo da **CSLL**, em conformidade com a intenção do legislador de mantê-los distanciados da tributação das aludidas operações, agora pelo lado da redução da base impositiva.

No que tange à **CSLL**, a exigência fiscal apurada no IRPJ ocasiona insuficiência na determinação da base de cálculo desta contribuição, o que ensejou a lavratura do respectivo auto de infração.

A exigência fiscal relativa a esta contribuição é mera decorrência dos fatos apurados no auto de infração do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Subsistindo a matéria fática que ensejou o lançamento matriz (IRPJ), igual sorte deve colher aquele auto de infração lavrado por mera decorrência, tendo em vista o nexo causal entre eles.

Portanto, de se **negar** provimento ao recurso voluntário, naquilo que se refere ao lançamento de **CSLL**.

Da alegação de que os valores pagos a título de IRPJ e de CSLL pelas empresas que receberam os pagamentos da UTC sejam aproveitados nesta autuação

Não tenho nada a acrescentar diante desta inusitada alegação.

O voto condutor já disse o suficiente:

Ora, há que se esclarecer que uma despesa pode ser indedutível para o tomador do serviço e a receita ser tributada para o prestador do serviço, pois a legislação tributária estipula condições específicas para a dedutibilidade de uma despesa. Assim, por exemplo, uma despesa ilícita (v.g., o pagamento de propina) não é dedutível, já que a infração a lei não pode ser tida como necessária, usual e habitual para manutenção da fonte de renda. Por outro lado, uma receita advinda de uma atividade ilícita é tributável, pois, no Direito Tributário, aplica-se o princípio do *pecunia non olet* (art. 118 do CTN).

Assim, **totalmente absurdo** o pleito da impugnante, ou seja, querer compensar tributos lançados nos autos de infração em julgamento com possíveis tributos pagos pelas pessoas jurídicas que receberam pagamentos em decorrência de contratos simulados com a impugnante.

Da alegação relativa ao Fee de Liderança

No item 9. "**Fee de Liderança**" - **Taxa de Liderança** do Relatório Fiscal, a autoridade autuante descreve os vários consórcios em que a UTC teria participado, em cerca de oito consórcios, cinco participou na condição de líder.

No item 9.4.1.5, uma das narrativas de um dos consórcios, Consórcio TUC Construções, a autoridade autuante deteve-se nos pagamentos efetuados a título de "fee" de liderança, onde constou no documento do referido Consórcio que seria pago a dois de seus componentes as importâncias de R\$ 63.660.000,00 para a Consorciada Odebrecht e R\$ 83.660.000,00 para a consorciada UTC.

Eis o relato fiscal:

9.4.1.7. Causou estranheza a esta Auditoria o pagamento de valores a apenas duas das três integrantes do consórcio em desproporção aos percentuais de participação de cada qual, ficando sem recebimento a TOYO e mesmo entre as receptoras desses valores não houve proporcionalidade. Dessa forma a fiscalizada foi intimada a se manifestar a respeito.

9.4.1.8. Em sua resposta, a empresa afirma que uma das finalidades do "fee" de liderança era o ressarcimento das propinas pagas em decorrência do contrato firmado pelo Consórcio, conforme trecho a seguir colacionado: [...]

Em outros Consórcios dos quais a fiscalizada é partícipe, houve a utilização deste mesmo artifício, o pagamento de "fee" de liderança, com vistas a ressarcir as consorciadas pelo pagamento de propinas ajustadas em cada empreendimento.

[...]

9.5. Por todo o exposto, restou comprovado que os valores pagos a título de "fee" de liderança, tanto os percebidos pela UTC, como os percebidos pelas outras consorciadas eram, na verdade, ressarcimento pelo pagamento de propinas devidas pela assinatura dos diversos contratos firmados com a Petrobras. E tal prática era corriqueira entre as empresas participantes dos diversos consórcios aqui citados e em períodos bem anteriores ao objeto deste levantamento.

No mesmo sentido da outra alegação da recorrente, incabível igual.

Se algo foi contabilizado em receita, não se sabe e pouco importa (além do mais como vincular a despesa com a eventual receita?), porque estamos aqui diante de glosa de dispêndios desta natureza ("Fee" liderança).

Sem reparos a conclusão do **Relatório Fiscal**:

9.7. Sendo assim, estes valores não poderiam servir como despesas dedutíveis destes Consórcios em sua apuração do IRPJ e da CSLL e, desta forma, serão objeto de glosa para a recomposição das bases de cálculo desses tributos.

9.8. Por certo esses valores também não foram oferecidos à tributação na própria UTC, pois, conforme tudo o que foi exposto, foram utilizados para o pagamento de propinas através da simulação de contratos com empresas inexistentes de fato ou cujos serviços e/ou aquisição de materiais/equipamentos nunca se concretizaram de fato. Além disso, não é possível sabermos para quais empresas ou pessoas físicas esses valores foram repassados ou ainda, quais despesas foram "criadas" para desviar esses valores para que pudessem chegar

aos destinatários da ilicitude, ou seja, não há como vincular a entrada desses valores com a sua saída.

Da aplicação da Multa isolada

A instância de piso já tratou de maneira correta e rica em detalhes acerca da possibilidade legal de aplicação das multas de ofício e isolada. Também mostrou que não houve qualquer erro na base de cálculo dos meses, então aventado na Impugnação.

De fato, conforme já dito pela DRJ, havia uma certa controvérsia sobre a aplicabilidade, ou não, da multa sobre as estimativas de IRPJ e da CSLL não pagas, instaurada na redação hoje decaída do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sendo que atualmente há um novo cenário normativo.

É que o legislador fez publicar a Lei nº 11.488/2007, e deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, como acima transcrito, reforçando a aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas, mesmo quando o contribuinte tivesse apurado prejuízo fiscal, sem qualquer exceção.

Efetivamente, com a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ficou difícil sustentar a tese da inaplicabilidade da multa isolada de ofício, pois o legislador, à luz da controvérsia que já existia, impôs novamente tal ônus, sem qualquer exceção. E, observe-se, as infrações aqui em comento vieram à luz na nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, trazida pela Lei nº 11.488/2007.

Oportuno acrescentar ao presente voto, uma parcial transcrição de recente acórdão da CSRF, o Acórdão da CSRF nº 9101-003.832 - 1ª Turma, proferido em 02 de outubro de 2018, processo nº 10935.721604/2011-67, pelo Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Presidente da 1ª Seção de Julgamento deste Colegiado:

A multa isolada objeto de controvérsia nos presentes autos, devida por ausência de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, era prevista da seguinte forma até o advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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.

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

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídicas 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;

(...)"

Com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, passou a dispor a mesma Lei nº 9.430/1996:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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.

(...)"

Observem-se as alterações efetivas operadas pela mudança de redação: (i) a multa isolada não é mais calculada sobre "a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição", passando a incidir sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser recolhido na forma prevista no art. 2º da mesma lei; e (ii) o percentual aplicável no cálculo da multa passa de 75% para 50%.

A antiga redação do art. 44 efetivamente não deixava tão clara a distinção entre as multas de ofício e isolada. A base sobre a qual as multas incidiam era prevista de forma conjunta, no caput do artigo ("calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"). O percentual aplicável para ambas as multas também era fixado no mesmo dispositivo, o inciso I do artigo ("setenta e cinco por cento"). Somente no inciso IV do § 1º é que existia a previsão específica da exigência de multa isolada pelo não pagamento de IRPJ ou CSLL na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996 (estimativas mensais com base na receita bruta do período).

A falta de clareza na antiga redação do art. 44 e o fato de parte das previsões das duas multas constarem dos mesmos dispositivos (mesma base de cálculo, inclusive) foram, em grande medida, responsáveis pela sedimentação do entendimento desta Corte no sentido da impossibilidade de cobrança simultânea das multas isolada e de ofício. Por conta disso, editou-se a já Súmula CARF nº 105:

"Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício."

Com o advento da MP nº 351, de 22/01/2007, e sua posterior conversão na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, julgo terem sido extirpadas as fontes de dúvida interpretação do art. 44 no que diz respeito à previsão das multas isolada e de ofício. A nova redação é clara em relação às hipóteses de incidência de cada uma das multas, suas bases de cálculo e percentuais aplicáveis.

Reitero meu posicionamento, já externado em outros julgamentos, de não considerar razoável a ilação de que possa ter sido casual a expressa menção, pela Súmula CARF nº 105, do dispositivo que tipificou a multa isolada ali mencionada. A Súmula foi editada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014, muitos anos após as mudanças redacionais introduzidas pela Lei nº 11.488/2007. Caso a egrégia Turma quisesse se referir indiscriminadamente a qualquer multa isolada, anterior ou posterior à alteração da redação do art. 44, o teria feito simplesmente deixando de mencionar o art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Ao citar expressamente o dispositivo, a Súmula deixa claro que a cobrança concomitante a que se opõe é aquela que envolve a multa isolada fundamentada na antiga redação do art. 44, antes das alterações promovidas pela Lei nº 11.844/2007.

Neste mesmo sentido já se manifestou esta 1ª Turma da CSRF, no recente Acórdão nº 9101003.597, cujo voto condutor trouxe:

"Já em primeiro plano se verifica que a multa isolada, antes incidente sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição estimada, conforme a prescrição original do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a incidir sobre o **valor** do pagamento mensal que, na forma do artigo 2º da mesma lei, deixar de ser efetuado, caso a falta de pagamento não esteja justificada em balanços de suspensão ou redução, estabelecidos pelo artigo 35 da Lei nº 8.981/95. A alteração legislativa decorreu do claro propósito de contornar a jurisprudência dominante, ao trazer ao mundo jurídico que a multa isolada não mais incidirá sobre um tributo antecipado, como o próprio caput do artigo 44 sugeria, em sua redação original, ao estabelecer que, **"nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"**. Com a Lei nº 11.488/2007, a multa isolada é aplicada sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento integral da estimativa que compõe o esperado fluxo de caixa da União, embora não mais incidente sobre a totalidade ou diferença da antecipação de tributo não recolhida, mas incidente sobre o **valor** do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao final do ano-calendário, caso lhe falte o devido suporte em balanço de suspensão ou redução.

A nova disposição do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não deixa dúvida a respeito de duas multas distintas: a primeira, no inciso I, de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição (multa de ofício), aplicável nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata; a segunda, no inciso II, de 50% (multa isolada), calculada sobre o valor do pagamento de estimativa que

deixar de ser efetuado, devida sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento da totalidade da estimativa apurada na forma do artigo 2º, sem o apoio de balanço de suspensão ou redução.

A ressalva constante da redação atual do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que a multa é exigida **isoladamente** do tributo devido ao final do ano-calendário, já traduz, por outro lado, que a multa do inciso I sempre é exigida em conjunto com o tributo devido. Tanto é assim que a multa do inciso I não é aplicada em caso de apuração, no balanço do encerramento do ano-calendário, de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao passo que a multa do inciso II independe da apuração de lucro ou prejuízo fiscal, ou de base de cálculo positiva ou negativa de CSLL. Esta última deve ser exigida se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento integral da estimativa sem a cobertura de um balanço de suspensão ou redução, ainda que, ao final do ano-calendário, seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Pode-se ver que os fatos geradores dessas multas são distintos: para o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado em declaração de ajuste, falta de declaração e declaração inexata; para o inciso II, falta de pagamento, ou pagamento insuficiente, das estimativas apuradas, desprovida de lastro em balanço de suspensão ou redução.

Portanto, são infrações distintas, com graduações distintas e decorrentes de fatos geradores distintos. Não há, por conseguinte, bis in idem." (destaques no original)

Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para infrações ocorridas a partir de janeiro de 2007, quando teve início a vigência da MP nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.844/2007.

A recorrente salienta, ainda, mencionado uma ementa de decisão judicial em que não é parte, que *"a impossibilidade de exigir do contribuinte penalidades concomitantes é pronunciada, inclusive, pela Egrégia Corte Superior, tendo em vista que, em prestígio ao princípio da consunção, aquela penalidade mais gravosa absorve aquela de menor gravidade..."*

Acerca da utilização deste princípio, no âmbito tributário, trago o texto produzido pela instância de piso, que bem abordou a matéria:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção.

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

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi

rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e **que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal** (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Da Multa Qualificada

Conforme relatoriado, a Recorrente entende que não cabe qualificação da multa porque está tudo contabilizado, que teve de agir como agiu senão não conseguia realizar seus serviços de engenharia, além de que o IRRF lançado teria caráter de penalidade sendo inaplicável a multa de ofício.

Tanto o Relatório Fiscal, quanto o voto condutor da DRJ, demonstram a correção da aplicação da multa qualificada, que adoto:

Relatório Fiscal

14.5. Demonstrou-se ao longo dos autos e pelos recortes legais, acima em destaque, que a fiscalizada cometeu, em tese, crime contra a ordem tributária, incorrendo 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%.

14.6. A ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, justifica a multa qualificada. Assim, como neste caso, 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, 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. Houve 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.

Voto DRJ

DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Quanto à alegação de IRRF tem natureza de penalidade

Equivoca-se rotundamente a impugnante quando tenta sustentar a natureza de penalidade do IRRF incidente sobre pagamentos sem causa. Primeiro, tributo não se constitui em sanção por ato ilícito, nos termos do art. 3º do CTN. Segundo, a cobrança do IRRF exclusivamente na fonte pagadora decorre apenas de uma impossibilidade de o Fisco identificar a causa ou o beneficiário do pagamento, logo, não se trata de uma sanção. A tributação exclusiva na fonte ocorre em várias outras hipóteses, com por exemplo em aplicações financeiras de pessoas físicas, o que jamais pode ser entendido como penalidade, mas como simples opção do legislador tributário em caso de situações especiais, como por exemplo quando a fonte pagadora não tem condições de informar a causa ou o beneficiário do pagamento.

Quanto à conduta dolosa

Note-se que o impugnante valeu-se de contratos fraudulentos para justificar 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. Observe-se que não estamos diante de um simples lançamento em razão de pagamento sem causa identificada, mas de pagamentos sem causa identificada pelo uso de contratos fraudulentos. Assim, perfeito o enquadramento da situação fática posta na hipótese do art. 71 da Lei 4.502/64.

Por sua vez, 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 impugnante tenta se colocar 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 impugnante fazer os pagamentos das propinas sem contabilizá-los como despesas dedutíveis das bases tributáveis, hipóteses em que não haveria despesa a ser glosada e, consequentemente, não haveria prejuízo fiscal e base negativa a ser reduzida. Todavia, a impugnante não se contentou em cometer apenas ilícitos penais, mas quis também se beneficiar tributariamente 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.

Quanto à alegação de que a multa imposta seria confiscatória, este Colegiado não é competente para apreciá-la, pois importaria em emitir um juízo de constitucionalidade do art. 44, inciso I e § 1º da Lei 9.430/96, o que é vedado pelo art. 26-A do Decreto nº 70235/72. Assim, enquanto não houver uma decisão judicial com efeito erga omnes que declare a inconstitucionalidade de uma norma legal, essa norma goza de presunção de constitucionalidade e não pode ter sua eficácia suspensa por julgamento deste Colegiado.

Da Decadência - Lançamento de IRPJ e CSLL

Desde há muito que o lançamento de imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) se reveste da modalidade de lançamento por homologação e, como tal, sujeito ao prazo decadencial do art.150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador do tributo.

No caso em questão, o fato gerador do IRPJ, por exemplo, relativo ao ano calendário de 2011, ocorre em 31 de dezembro de cada ano, pois a contribuinte optou pelo Lucro Real Anual, e, nestes casos, o período de apuração do IRPJ é anual.

Ocorre que o § 4º do art.150 do CTN, faz uma ressalva, excetuando da contagem a que alude seu texto, naquelas situações onde constatada/comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Isto não quer dizer que, na ocorrência de dolo, a Fazenda não tenha limites temporais para a determinação de crédito tributário.

Nesta situação, onde constatada a atitude **dolosa** da contribuinte, o prazo decadencial desloca-se do § 4º do art.150 para o inciso I do art.173, ambos do CTN.

Como vimos, temos como exceção à regra da aplicação do parágrafo 4.º do artigo 150 do CTN, a aplicabilidade do inciso I do artigo 173 do mesmo CTN para os casos em que o dolo, a fraude ou a simulação se mostrarem presentes.

Eis o que dispõe o inciso I e art.173 do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]

Assunto já sumulado por este Colegiado:

Súmula CARF nº72 (súmula vinculante para toda a administração tributária federal, em razão da ordem ministerial constante da Portaria MF nº 277/2018):

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art.173, inciso I, do CTN.

Assim sendo, já verificada nos anos de 2011 a 2014 (objeto do lançamento) que a conduta da contribuinte esteve associada às situações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, o prazo de decadência rege-se, não mais pelas regras do art.150, mas pelas regras do art.173, ambos do CTN.

Fato Gerador IRPJ/CSLL	Exercício Possível de Lançamento	1º Dia do Exercício Seguinte	Cinco Anos após
31/12/2011	2012	01/01/2013	31/12/2017

Multa Isolada			
31/01/2012	2012	01/01/2013	31/12/2017

Como o lançamento correspondente ao ano calendário de 2011 (lucro real, fatos gerador anual) foi cientificado à contribuinte em **24 de novembro de 2017**, não restaram decaídas quaisquer exigências lançadas a título de IRPJ e de CSLL correspondente aos anos objeto do lançamento.

Relativamente à Multa isolada, não se trata de lançamento por homologação, de forma que a contagem do prazo decadencial se faz pelas regras do art.173 do CTN, que, considerando o fato gerador mais antigo do lançamento, também não ocorreu decadência para nenhum período.

Assunto já sumulado por este Colegiado:

Súmula CARF nº104 (súmula vinculante para toda a administração tributária federal, em razão da ordem ministerial constante da Portaria MF nº 277/2018):

Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento por estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art.173, inciso I, do CTN.

Do Lançamento de IRRF

A instância de piso já analisou de maneira adequada as questões trazidas referente ao IRRF, quando da apreciação da Impugnação, cujos argumentos são os mesmos trazidos no recurso voluntário, em assim sendo, de se utilizar a faculdade prevista ao Conselheiro Relator nos termos do parágrafo 3 do art.57 do Regimento Interno do CARF:

Art.57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

Parágrafo 1º. A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

2 A exigência do Parágrafo 1º. pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n. 329, 2017).

Na apreciação da questão, o acórdão recorrido mostrou-se sólido em suas conclusões e encontra-se adequadamente fundamentado. Portanto, **adoto como minhas razões**

de decidir a decisão recorrida, pelos seus próprios fundamentos, cujo voto condutor do Acórdão transcrevo a seguir.

DO LANÇAMENTO DO IRRF

Quanto à alegação de *bis in idem*

Alega a impugnante que, *quando o legislador quis prever a possibilidade de cobrança cumulativa do IRRF e do IRPJ em razão da redução indevida do Lucro Líquido, o fez expressamente, como no art. 44 da Lei nº 8.541/1992*. Ora, trata-se de um rotundo equívoco conceitual da impugnante, pois o aludido art. 44 criou uma presunção legal, já que, em se tratando de apuração de omissão de receitas, não há que se falar, *a priori*, de incidência de IRRF. O Capítulo II da referida Lei 8.541/92 (arts. 43 e 44) instituiu uma tributação em separado de bases omitidas, ou seja, apurado um saldo credor de caixa, um passivo fictício ou suprimento de caixa etc., tal base seria tributada em separado pelo IRPJ à uma alíquota de 25%. Note-se que, em casos de apuração de omissão de receitas, ordinariamente, não havia que se falar em incidência de IRRF, mas entendeu o legislador ordinário à época de fazer incidir o IRRF sobre tal base omitida, por criar uma presunção ao considerar que tal receita omitida seria considerada recebida pelos sócios. Hoje, com a revogação do arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92, ao se apurar uma receita omitida, não há mais a previsão de tributação em separado, mas sim a recomposição da base tributável, nem há que se falar em presunção de distribuição da base omitida aos sócios.

Ora, o já revogado regime de tributação de omissão de receita criado pela Lei 8.541/92 absolutamente nada tem a ver com a tributação instituída pelo art. 61 da Lei 8.981/95, o qual é a base legal da autuação *sub examine*. Se os arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92 tratavam de tributação pelos IRPJ e IRRF sobre receitas omitidas; por sua vez, o art. 61 da Lei 8.981/95 trata da incidência de IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, ou seja, no primeiro temos ingressos de recursos não contabilizados e, no segundo, saídas de recursos não devidamente identificadas, logo, situações diametralmente opostas.

Assim, se no caso de omissões de receitas, houve a necessidade de o revogado art. 44 prever uma presunção legal de distribuição aos sócios, para que houvesse a incidência do IRRF sobre a receita omitida; no caso em tela, **que não trata de omissão de receitas**, mas de pagamento sem causa, a incidência do IRRF decorre da aplicação direta do art. 61 da Lei 8.981/95, sem prejuízo do lançamento do IRPJ e da CSLL caso haja também a glosa da despesa.

Sobre isso é importante ressaltar que não existe qualquer relação de causa e efeito entre o lançamento do IRRF sobre pagamento sem causa e do IRPJ/CSLL em virtude da glosa de despesa. Note-se que um pagamento sem causa não terá qualquer impacto na base tributável do IRPJ e da CSLL, desde que o contribuinte não o tenha contabilizado como despesa dedutível, ou seja, se a impugnante tivesse adicionado ao lucro líquido as despesas referentes a tais pagamentos sem causa, não haveria prejuízo fiscal e base negativa a serem reduzidos. Por sua vez, se o contribuinte contabilizou um pagamento sem causa ou sem identificação do beneficiário como despesa dedutível das bases do IRPJ e da CSLL, estamos diante de uma despesa indevida, a qual deverá ser glosada, para fins de cálculo do resultado fiscal (seja prejuízo ou lucro).

Assim, totalmente descabida a alegação de que haveria um *bis in idem* pela cobrança de IRRF em conjunto com o IRPJ e CSLL. Primeiramente, a impugnante responde pelo IRRF na condição de fonte pagadora (art. 45 do CTN combinado com art. 61 da Lei 8.981/95); já pelos IRPJ e CSLL, responde na condição de contribuinte (sujeito passivo direto). Em segundo, as reduções do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL são devidas pelo recálculo das bases tributáveis a partir da glosa da despesa, pois a impugnante não logrou provar a efetiva ocorrência das operações; já com relação ao IRRF, o lançamento decorre da incidência do IRRF sobre os pagamentos que a impugnante - fonte pagadora - não logrou provar as suas causas.[...]

Quanto à responsabilidade do IRRF previsto no art.61:

Ora, ainda que restasse provado o oferecimento de tais pagamentos à tributação, restou demonstrado que o destinatário dos pagamentos não eram as prestadoras de serviço contratadas, já que nenhum serviço prestaram à impugnante para fazer jus a pagamentos. Na verdade, elas serviam para dissimular os verdadeiros beneficiários, os quais certamente não ofereceram os pagamentos à tributação, já que não tinham como justificar a fonte. Logo, é irrelevante para fins de lançamento do IRRF sobre pagamentos sem causa perquirir se as prestadoras de serviço, signatárias de contratos simulados, ofereceram ou não os pagamentos recebidos à tributação.

Por sua vez, a literalidade do art. 61 da Lei 8.981/95 impõe o lançamento do IRRF quando verificada, pelo menos, uma de duas hipóteses: a não identificação da causa ou do beneficiário do pagamento, apenas isso, sendo irrelevante se houve ou não oferecimento dos pagamentos sem causa à tributação pelo beneficiário (identificado ou não).

Note-se que a impugnante tenta se beneficiar da própria torpeza, pois simulou contratos de prestação de serviços, para dissimular fins e destinatários dos seus pagamentos, e agora quer contestar o lançamento do IRRF com a alegação de que tais empresas podem ter oferecido à tributação os valores por ela pago. [...].

Quanto à alegação de que os fatos não se subsumem à regra de incidência do IRRF em debate, de se dizer que quando da análise das glosas das despesas, ficou fartamente demonstrado que não houve a devida comprovação dos serviços prestados então citados em notas fiscais/contratos, junto daquelas empresas. Teria havido apenas o pagamento e que a documentação que dava suporte aos pagamentos eram simuladas.

Da alegada decadência parcial do impugnado IRRF

Questão já sumulada por este Colegiado, e agora de maneira vinculante à Administração Tributária Federal:

PORTARIA Nº 129, DE 1º DE ABRIL DE 2019

Atribui a súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal.

O MINISTRO DE ESTADO DA ECONOMIA, no uso das atribuições previstas no art. 87, parágrafo único, incisos I e II da Constituição Federal, e tendo em

vista o disposto no art. 75 do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015,

resolve:

Art. 1º Fica atribuído às súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, relacionadas no Anexo Único desta Portaria, efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

PAULO GUEDES

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.

Fato Gerador IRRF - mais antigo	Exercício Possível de Lançamento	1º Dia do Exercício Seguinte	Cinco Anos após
10/01/2012	2012	01/01/2013	31/12/2017

Como o lançamento de IRRF foi cientificado à contribuinte em **24 de novembro de 2017**, não restaram decaídas quaisquer exigências lançadas a título de IRRF correspondente aos fatos geradores objeto do lançamento.

Da incidência de juros sobre multa de ofício

Questão já sumulada por este Colegiado, e agora de maneira vinculante à Administração Tributária Federal:

PORTARIA Nº 129, DE 1º DE ABRIL DE 2019

Atribui a súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal.

[...]

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

Sr. Ricardo Ribeiro Pessoa e Walmir Pinheiro Santana

Tanto na Impugnação quanto no recurso voluntário, as alegações são basicamente as mesmas, apenas algumas passagens com roupagens um pouco diferentes, mas as mesmas alegações

Independente da natureza da infração, se houve ou não constatação de ter havido uma intenção deliberada em lesar o Fisco, o fato é que a exigência do tributo, aí incluída a devida multa de ofício (qualificada ou não) recai sobre o sujeito passivo definido nos termos do art.123 do CTN:

Art.121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo Único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Ora, quem tem a "**relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador**" é, no caso, a pessoa jurídica, pois esta é quem tem o débito a recolher como sujeito passivo, é de seu patrimônio que irá retirar recursos e satisfazer ao credor ativo (União), enquanto o responsável não se reveste da condição de contribuinte. Entretanto, o responsável pode ser chamado a participar no polo passivo, por determinação legal. No caso, as pessoas de Ricardo Ribeiro Pessoa Neto e Walmir Pinheiro Santana, empresário/presidente da UTC e diretor financeiro, respectivamente, foram apontadas como responsáveis nos termos do inciso III do art.135 do CTN, descrito no Relatório Fiscal - item17, onde, acertadamente, concluiu tratar-se de responsabilidade **solidária**:

"Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

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

A instância de piso já se encarregou de rebater as alegações, de maneira adequada e nos termos da legislação que rege o assunto, de forma que adoto seus bons fundamentos então aplicáveis ao presente caso:

Inicialmente, cabe esclarecer que **RICARDO RIBEIRO PESSOA** era presidente da impugnante (UTC Engenharia S/A), além de controlador de todo o Grupo (UTC Participações).

O impugnante alega ainda que não se deduz dos autos, mormente do Relatório fiscal, a identificação pormenorizada de quais, efetivamente, teriam sido os atos praticados por este com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Ora, é verdade que o art. 135 do CTN exige que, em situações ordinárias, o Fisco prove que o responsável tributário praticou um ato ilegal ou *ultra vires societatis*. No caso em tela, porém, esse ônus de provar não se estabeleceu para o Fisco, pois **RICARDO RIBEIRO PESSOA**, além de ter a qualificação exigida pelo inciso III do art. 135 em tela, confessou a prática de atos ilícitos e, até mesmo, *ultra vires societatis* (já que nenhum estatuto poderia autorizar a formação de caixa dois para pagamento de propinas). Ele confessou, ao MP e à RFB a prática reiterada de lavagem de dinheiro, mediante a celebração de contratos inidôneos com empresas controladas por diferentes operadores, cujo principal objetivo real era a obtenção de valores em espécie para abastecer o esquema criminoso e informou à RFB, em oitiva realizada em 06/03/2016, que era ele quem autorizava a contratação de serviços fictícios com o objetivo de gerar recursos em espécie. Assim, resta provado por confissão do próprio impugnante a prática de atos ilegais que, como antes fartamente demonstrado, tiveram efeitos no campo tributário. Por essas razões, sustento inquestionável o enquadramento da responsabilidade de **RICARDO RIBEIRO PESSOA** no art. 135, III, do CTN.

Com efeito, ele não nega as ilicitudes cometidas, apenas questiona que o intuito de burlar o Fisco jamais esteve presente na sua conduta e que, ainda que restassem desnaturadas as prestações de serviços que deram ensejo a formação de "caixa dois" para propiciar o posterior pagamento de agentes públicos e políticos do esquema, ainda assim, tais valores despendidos configurariam uma despesa operacional com a qual a "UTC" tinha de arcar periodicamente.

Ora, conforme tudo antes exposto, não há falar que uma despesa com pagamento de propina possa ser considerada dedutível das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL; segundo, é falaciosa alegação de que não quis burlar o Fisco, pois contabilizou como despesa dedutível das bases tributárias pagamentos de propinas, além de ter simulado contratos de prestação de serviços para lastrear os registros das despesas e dissimular a causa dos pagamentos feitos; e, terceiro, o impugnante não era vítima da corrupção institucional, mas um de seus beneficiários.

Por essas razões, voto por negar provimento à impugnação de **RICARDO RIBEIRO PESSOA**.

Quanto à **WALMIR PINHEIRO SANTANA**, ressalto que:

- a) ele era diretor financeiro (empregado) com vínculo de celetista da UTC Engenharia S/A, sendo assim hipótese prevista no art. 135, III, do CTN;
- b) que agiu conforme as ordens que lhe eram determinadas pelo sr. **RICARDO PESSOA**;
- c) que assinou contratos sabidamente simulados, conforme bem demonstrado no item 17.2.2.2 do TVF.

Ora, **WALMIR PINHEIRO SANTANA** também confessou a prática de atos ilícitos que tiveram consequências no campo tributário, ou seja, da celebração de contratos fictícios com as empresas de Trombeta e Morales (MRTR e MANWIN), para a formação de caixa dois para a empresa de propinas..

O fato de ter agido por ordem do Sr. Ricardo Pessoa não afasta a sua responsabilidade tributária, pois o que se deve verificar é o enquadramento nas condições do art. 135, III, do CTN, o qual assim versa:

Art.135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou **infração de lei**, contrato social ou estatutos:

(...)

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

É indiscutível que Walmir Pinheiro praticou infringiu a lei quando celebrou (assinou) contratos sabidamente simulados, os quais serviram para lastrear lançamentos de dispêndios como se despesas dedutíveis fossem, além de dissimular a verdadeira causa dos pagamentos.

Além disso, como facilmente se depreende, o fato de alguém estar subordinado a um superior não impede o enquadramento nas condições subjetivas do art. 135, III, do CTN, pois nelas se incluem também empregados, sejam gerentes ou representantes, ou mesmo diretores com vínculo celetista.

Por essas razões, voto por negar provimento às impugnações dos responsáveis tributários.

CONCLUSÃO

Oriento meu voto no sentido de (i) negar provimento ao Recurso de Ofício, de (ii) de dar provimento em parte ao recurso voluntário no sentido apenas de que os débitos lançados de IRPJ e de CSLL (ambos de 2014), relativos ao presente processo, nas importâncias de **R\$ 3.814.023,85** e **R\$ 1.373.048,59**, respectivamente, sejam devidamente alocados como débitos compensados nos processos de compensação de protocolo nºs 10923.720041/2017-14 e 10923.720042/2017-69, respectivamente, e (iii) negar provimento ao recurso voluntário dos responsáveis solidários.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano

Voto Vencedor

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

Início parabenizando o Conselheiro relator pela profundidade da análise empreendida. Discordando do mesmo apenas no tocante à aplicação da multa isolada, restou-me designada a tarefa de redação do voto vencedor que passo agora a cumprir.

Contesta o recorrente a aplicação cumulativa das multas isolada e de ofício. Entende que tal incidência provoca uma dupla penalização da empresa em relação à ocorrência de um único fato.

Para tanto apresenta jurisprudência do CARF e do Poder judiciário no sentido de aplicar o princípio da consunção em relação a estas multas, pelo qual a de maior gravidade absorve a de menor gravidade.

Com relação ao auto de infração relativo a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa, por diversas vezes este tema foi objeto de discussão nesta Câmara, existindo três diferentes vertentes de opinião:

1) A primeira segue no sentido de que a aplicação de multa de ofício relativo ao período de apuração anual do imposto impede a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa em função de tratar-se, em essência do mesmo tributo exigido no exercício e, assim, o contribuinte estaria sendo penalizado em duplicidade.

2) A segunda corrente advoga no sentido de que as multas de ofício e isolada punem condutas distintas e assim, podem subsistir concomitantemente sem qualquer empecilho, visto que os fatos geradores são distintos e também distintas as bases de cálculo.

3) A terceira posição interpretativa segue no sentido de que os fatos geradores sendo complementares as sanções, visto que uma pune a falta de antecipação durante o exercício e a outra pune a falta do pagamento no ajuste anual, a maior penalidade deve prevalecer até o montante em que consuma integralmente a punição pela falta de antecipação, somente subsistindo esta se comportar montante maior do que a multa de ofício.

Pessoalmente sou adepto da terceira corrente e da adoção do princípio da consunção, conforme abaixo demonstrado e extraído do acórdão deste mesmo relator de nº 1401-003.058, de 13 de dezembro de 2018.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-000.235:

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

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

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

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato

infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

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

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

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

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

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

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

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não

fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

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

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

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou

absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada."

No presente caso, em razão do elevado valor da autuação levada à efeito contra o contribuinte entendo que devo tecer outras considerações a respeito, até mesmo porque tenho conhecimento de que a Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu julgamento em sentido contrário ao deste entendimento.

No julgamento que tomei conhecimento a aplicação do Princípio da Consunção foi negada na seara do direito tributário em razão do entendimento de que os princípios de direito penal não poderiam ser utilizados na seara do direito tributário.

Data venia o devido respeito e consideração que tenho com as decisões proferidas pela Câmara Superior deste CARF, até mesmo porque sigo alguns de seus ensinamentos em diversos pontos, não concordo com esse posicionamento.

Desde os tempos dos bancos escolares na Faculdade de Direito sempre recebi e acolhi o ensinamento de que é menos grave infringir uma norma do que um princípio.

Este ensinamento decorre do fato de que os princípios do direito são normas não escritas que vigoram acima das normas positivadas e servem de guia para a sua produção e de guia para os intérpretes. Por isso os princípios são tão importantes na vida dos operadores do direito.

Apresentamos a lição de renomados juristas acerca dos princípios no direito.

Conforme Celso Antônio Bandeira de Mello:

Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá

sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico. (MELLO, 2009, p. 53)

Segundo Miguel Reale Júnior:

Princípios são, pois, verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos ordenados em um sistema de conceitos relativos a dada porção da realidade. Às vezes, também se denominam princípios certas proposições que, apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundamentos da validade de um sistema particular de conhecimento com seus pressupostos necessários. (REALE, 1991, p. 59)

Veja-se que o nosso código tributário adota, ele próprio, diversos princípios do direito penal, como se pode observar pela leitura dos seguintes dispositivos.

Princípio da Legalidade no direito penal: *nullum crimen, nulla poena sine lege*

*Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, **instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.***

.....

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;

.....

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

.....

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

Princípio da Anterioridade: *Nullum crimen, nulla poena sine lege praevia*

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Princípio da Retroatividade Benigna

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Princípio da Intervenção Mínima e da Gradação da Pena

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua gradação.

Especificamente, em relação ao Princípio de Intervenção Mínima apresentamos a lição de César Roberto Bittencourt.

O princípio da intervenção mínima, também conhecido como ultima ratio, orienta e limita o poder incriminador do Estado, preconizando que a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico. Se outras formas de sanção ou outros meios de controle social revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, a sua criminalização é inadequada e não recomendável. Se para o restabelecimento da ordem jurídica violada forem suficientes medidas civis ou administrativas, são estas que devem ser empregadas e não as penais. Por isso, o Direito Penal deve ser a ultima ratio, isto é, deve atuar somente quando os demais ramos do Direito revelarem-se incapazes de dar a tutela devida a bens relevantes na vida do indivíduo e da própria sociedade. (BITENCOURT, 2009, p. 13, grifo no original)

O Princípio da Consunção, nasce então da necessidade de aplicação da gradação das penas e de intervenção mínima. Por isso, novamente nos utilizamos na lição de César Roberto Bittencourt para demonstrar a construção jurídica do Princípio da Consunção.

Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime. Em termos bem esquemáticos, há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta. Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de minus e plus, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio major absorbet minorem Assim, as lesões corporais que determinam a morte são absorvidas pela tipificação do homicídio, ou o furto com arrombamento em casa habitada absorve os crimes de dano e de violação de domicílio etc. A norma consuntiva exclui a aplicação da norma consunta, por abranger o delito definido por esta. Há consunção quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente.

Não convence o argumento de que é impossível a absorção quando se tratar de bens jurídicos distintos. A prosperar tal argumento, jamais se poderia, por exemplo, falar em absorção nos crimes contra o sistema financeiro (Lei n. 7.492/86), na medida em que todos eles possuem uma objetividade jurídica específica. É conhecido, entretanto, o entendimento do TRF da 4ª-Região, no sentido de que o art. 22 absorve o art. 6º-da Lei n. 7.492/86. Na verdade, a diversidade de bens jurídicos tutelados não é obstáculo para a configuração da consunção. Inegavelmente – exemplificando – são diferentes os bens jurídicos tutelados na invasão de domicílio para a prática de furto, e, no

entanto, somente o crime-fim (furto) é punido, como ocorre também na falsificação de documento para a prática de estelionato, não se punindo aquele, mas somente este (Súmula 17 do STJ). No conhecido enunciado da Súmula 17 do STJ, convém que se destaque, reconheceu-se que o estelionato pode absorver a falsificação de documento. Registre-se, por sua pertinência, que a pena do art.297 é de dois a seis anos de reclusão, ao passo que a pena do art. 171 é de um a cinco anos. Não se questionou, contudo, que tal circunstância impediria a absorção, mantendo-se em plena vigência a referida súmula. Não é, por conseguinte, a diferença dos bens jurídicos tutelados, e tampouco a disparidade de sanções cominadas, mas a razoável inserção na linha causal do crime final, com o esgotamento do dano social no último e desejado crime, que faz as condutas serem tidas como únicas (consunção) e punindo-se somente o crime último da cadeia causal, que efetivamente orientou a conduta do agente.(BITTENCOURT, in <http://www.cezarbitencourt.adv.br/index.php/artigos/36-conflito-aparente-entre-a-lei-n-8-666-93-e-o-decreto-lei-n-201-67>)

Além dessa positivação de alguns princípios existem outros, como o da presunção de inocência que são utilizados pela administração tributária e pela fiscalização sem que ao menos se perceba.

Veja-se, ao iniciar a fiscalização o agente, mesmo que plenamente convicto da existência de irregularidades cometidas pelo contribuinte não pode, simplesmente, lavrar uma autuação sem qualquer prova material. Justamente pela aplicação do princípio da presunção da inocência é que se exige e, neste ponto, este CARF é sempre rigoroso, a demonstração da infração cometida, do seu enquadramento legal e a juntada de provas de todo o alegado.

Mesmo assim, ainda que muito bem constituída a autuação, o processo administrativo de constituição do crédito tributário apenas se inicia com a ciência do lançamento. O contribuinte não é nem pode ser cobrado neste momento pois, em atenção ao princípio da presunção de inocência ele só poderá ser cobrado após o esgotamento de todas as instâncias de julgamento administrativo.

Demonstra-se, neste caso, que em nenhum lugar está escrito que o contribuinte não é cobrado em face da presunção de inocência, no entanto a norma que determina a suspensão da exigibilidade do crédito tributário baseou-se neste princípio para sua formação.

Por isso talvez, não sendo norma escrita em nenhum lugar, às vezes princípios jurídicos que não são tão comuns, podem causar estranheza e a refração de alguns intérpretes.

Com relação ao princípio da Consunção que, reconheço, não é se sábença geral em sua completude, a estranheza decorre do fato de se afastar a aplicação de

uma norma legal (a de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento por estimativa) em razão de um princípio não escrito.

Mas o princípio da Consunção funciona exatamente desta forma. Quando existem condutas praticadas pelos particulares que se amoldem a mais de uma infração, há de se aplicar a pena relativa à maior infração capitulada e deixar de aplicar a pena da menor infração até o limite daquela.

Vejamos um exemplo prático do direito penal. O sujeito que pratica lesões corporais graves em outrem que é levado para o hospital e depois vem a óbito. Neste agir o sujeito está agindo da forma capitulada em dois tipos penais: o de lesão corporal grave e o de homicídio. O de lesão tem uma pena menor e o de homicídio tem uma pena maior, mas veja que a mesma ação deu azo à tipificação de dois crimes.

Pela aplicação do princípio da Consunção o sujeito, sendo provada sua culpa, cumprirá a pena exclusivamente pelo crime de homicídio (que é o mais amplo e absorve o menos amplo) e não receberá a pena cumulada de lesão corporal e homicídio. É aplicação direta do princípio.

No direito tributário, havendo a mesma *ratio*, há de haver a mesma conclusão. Não é o fato de o princípio ser afeito ao direito penal que o torna inaplicável ao direito tributário. Veja-se que o próprio Superior Tribunal de Justiça, em sede de análise de Recurso Especial já se manifestou pela possibilidade de aplicação do princípio ao direito tributário em relação ao mesmo problema.

1.1.1.1 Processo

AgRg no REsp 1576289 / RS

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL - 2015/0325937-8

1.1.1.2 Relator(a)

Ministro HERMAN BENJAMIN (1132)

1.1.1.3 Órgão Julgador

T2 - SEGUNDA TURMA

1.1.1.4 Data do Julgamento

19/04/2016

1.1.1.5 Data da Publicação/Fonte

DJe 27/05/2016

1.1.1.6 Ementa

TRIBUTÁRIO. 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.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015). 2. Agravo Regimental não provido.

1.1.1.7 Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

1.1.1.8 Processo

REsp 1496354 / PR

RECURSO ESPECIAL 2014/0296729-7

1.1.1.9 Relator(a)

Ministro HUMBERTO MARTINS (1130)

1.1.1.10 Órgão Julgador

T2 - SEGUNDA TURMA

1.1.1.11 Data do Julgamento

17/03/2015

1.1.1.12 Data da Publicação/Fonte

DJe 24/03/2015

1.1.1.13 Ementa

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA

PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. 1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

*6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da **consunção**.*

Recurso especial improvido.

1.1.1.14 Acórdão

"A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques (Presidente) e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

Os princípios não são de um direito ou de outro, são princípios de direito como um todo. Por questões de usualidade estuda-se mais em um determinado ramo, mas estes não deixam de poder ser aplicados a qualquer ramo do direito, senão, repisemos, cometeríamos a heresia de quebrar um princípio de direito ao negar-lhe aplicação. Quanto à isto existe norma posta? por óbvio que não, no entanto, é norma implícita que deve ser atendida pelos operadores do direito.

Assim, com relação à aplicação do Princípio da Consunção na análise da aplicação cumulativa das multas isolada e de ofício entendo da seguinte forma:

1. O sujeito passivo deixou de cumprir uma norma jurídica que determinava o recolhimento mensal da CSLL devida por estimativa, como forma de antecipação da CSLL devida ao final do ano-calendário;
2. Em seguida, encerrado o exercício, o contribuinte não apura nem recolhe a CSLL devida na sistemática adotada de apuração anual da contribuição.
3. Chegada a fiscalização verifica as duas ações diversas que são, em síntese, o não pagamento de tributo. O primeiro de forma antecipada e o segundo de forma integral ao final do exercício.

Assim, verificando duas ações, aplica duas sanções, uma de 50% pelo não recolhimento da estimativa e outra de 75% pelo não recolhimento da contribuição anual apurada.

Ora a aplicação do Princípio da Consunção decorre do fato de que a primeira conduta é parte integrante da segunda conduta. Não existe um tributo denominado CSLL por estimativa e outro tributo denominado CSLL da apuração anual. O que se recolhe por estimativa são pedaços da CSLL que, por conveniência da administração tributária tem de ser recolhidas de forma antecipada, mesmo sem haver o conhecimento do lucro tributável.

Veja-se, se a fiscalização chega ao contribuinte durante o exercício e aí aplica a multa isolada pelo não recolhimento da estimativa devida é um fato. Se a fiscalização chega ao contribuinte após o encerramento do exercício não pode nem mesmo lançar a estimativa devida, mas apenas o tributo devido ao final do exercício, como poderia então lançar a multa isolada pelo não recolhimento de partes deste tributo, quando a empresa já está sendo penalizada com a multa de 75% incidente sobre todo o imposto devido.

O ato que está sendo punido pela fiscalização é um só. O de não recolher o tributo devido. Por isso, nos casos em que o valor lançado relativamente à multa de ofício excede o valor lançado em relação à multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas a multa mais grave absorve a multa menos grave a, assim, aplica-se a consunção.

Por isso, na aplicação da consunção não há de se falar simplesmente em exoneração da multa isolada. Em verdade o que se diz e como demonstram os diversos julgados desta mesma turma, a consunção da exclusão da multa

isolada só ocorre integralmente nos casos em que a multa de ofício aplicada lhe é superior. Assim, nos casos em que a multa isolada é superior ao valor da multa de ofício, a exoneração é parcial e limitada ao montante da multa de ofício, devendo nestas hipóteses ser mantida a punição isolada em relação ao montante que superou a multa de ofício.

Parece estranho, mas não é. Como a estimativa é uma antecipação do imposto, ocorrem casos em que, na apuração anual a empresa verifica a existência de exclusões do lucro real que não são utilizadas no cálculo das estimativas e, assim, o tributo apurado ao final do exercício termina por ser inferior à soma dos tributos devidos por estimativas.

Nestes casos a consunção se aplica parcialmente e mantém-se a parcela da multa de 50% que superou o montante da multa de ofício.

Acrescente-se a tudo isso que a novel interpretação instituída por meio do Parecer Normativo nº 02, de 03 de dezembro de 2018, analisando o tema relativo às estimativas e o valor do tributo devido, conclui que:

Síntese conclusiva

13.De todo o exposto, conclui-se:

- a) os valores apurados mensalmente por estimativa podiam ser quitados por Dcomp até 30 de maio de 2018, data que entrou em vigor a Lei nº 13.670, de 2018, que passou a vedar a compensação de débitos tributários concernentes a estimativas;*
- b) os valores apurados por estimativa constituem mera antecipação do IRPJ e da CSLL, cujos fatos jurídicos tributários se efetivam em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário; não é passível de cobrança a estimativa tampouco sua inscrição em DAU antes desta data;***
- c) no caso de Dcomp não declarada, deve-se efetuar o lançamento da multa por estimativa não paga; os valores dessas estimativas devem ser glosados; não há como cobrar o valor correspondente a essas estimativas, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL.*
- d) no caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório que não homologou a compensação for prolatado antes de 31 de dezembro, e não foi objeto de manifestação de inconformidade, não há formação do crédito tributário nem a sua extinção; não há como cobrar o valor não homologado na Dcomp, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL;*

- e) *no caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data e for objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento, então o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), pois ocorrem três situações jurídicas concomitantes quando da ocorrência do fato jurídico tributário: (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31/12; (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário; (iii) o crédito tributário está extinto via compensação; não é necessário glosar o valor confessado, caso o tributo devido seja maior que os valores das estimativas, devendo ser as então estimativas cobradas como tributo devido;*
- f) *se o valor objeto de Dcomp não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou a base negativa da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança;*
- g) *a SCI Cosit nº 18, de 2006, deve ser lida de acordo com o Parecer PGFN/CAT/Nº 88/2014, motivo pelo qual ratifica-se o disposto nos seus itens 12, 12.1, 12.1.1, 12.1.3 e 12.1.4 e 13 a 13.3, revogando-se o seu item 12.1.2.*

A interpretação, assim estabelecida, reforça o entendimento deste relator de que o recolhimento por estimativa é parte constante do débito apurado de IRPJ ou CSLL anual, assim o tratamento relativo à falta de pagamento das estimativas e do tributo devido ao final do exercício deve ser analisado em conjunto e não como se tratando de normas independentes e que tem de ter aplicação indistinta sem qualquer moderação. Assim, reforçado com o parecer acima, e com base na utilização dos princípios do direito penal já tratados acima, entendo perfeitamente aplicável o princípio da consunção aos casos de aplicação concomitante de multa isolada com multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo.

No presente caso, percebe-se que o valor da multa de ofício lançada superou em muito o valor da multa isolada, assim, aplicando-se o princípio da consunção a multa isolada será integralmente absorvida pela multa de ofício, sendo integralmente exonerada.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto – Redator Designado

Fl. 79 do Acórdão n.º 1401-003.495 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15983.720259/2017-88