



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.720155/2019-84
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-006.745 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2024
Recorrentes RENOVA ENERGIA S/A EM RECUPERACAO JUDICIAL
FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2014, 2015

IRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995 - LUCRO REAL- REDUÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO - COMPATIBILIDADE.

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

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

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

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA SUPERVENIENTE. REDUÇÃO DA PENALIDADE. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tendo em vista a redução da penalidade decorrente da alteração do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9430, de 1996, pela Lei nº 14.689, de 2023, deve ser aplicado o princípio da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, "c" do CTN, passando a penalidade para o patamar de 100%.

DEMORA NA TRAMITAÇÃO PROCESSUAL. ULTRAPASSAGEM DO PRAZO DE 360 DIAS. JUROS DEVIDOS.

São devidos juros de mora ainda que o prazo de 360 (trezentos e sessenta dias) de que trata o art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007, seja ultrapassado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) conhecer dos recursos voluntários de RENOVA ENERGIA S/A, MÁRIO ARAÚJO ALENCAR ARARIPE e CLÉCIO ANTONIO CAMPODONIO ELOY, i.ii) conhecer parcialmente dos recursos voluntários de RICARDO DE LIMA e RENATO DO AMARAL FIGUEIREDO; i.iii) afastar as preliminares suscitadas; i.iv) no mérito, i.iv.i) negar provimento aos recursos voluntários em relação à glosa de despesas, mantendo os lançamentos; i.iv.ii) afastar as alegações acerca da incidência de juros sobre o crédito tributário não pago no vencimento, enquanto perdurar a inadimplência. Inteligência das Súmulas CARF nºs 4 e 5; i.iv.iii) afastar a responsabilidade tributária atribuída a RENATO DO AMARAL FIGUEIREDO; i.iv.iv) manter a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 100%, com suporte no artigo 106, II, “c” do CTN, tendo em vista a nova redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996; i.v) conhecer e dar provimento parcial ao recurso de ofício, de modo a restabelecer a sujeição passiva solidária em face de RICARDO LOPES DELNERI, com fulcro no artigo 135, III, do CTN; ii) por voto de qualidade, negar provimento aos recursos voluntários e manter os lançamentos em relação, ii.i) aos autos de infração lavrados com suporte no artigo 61, da Lei nº 8.981/1995, relativamente ao IRRF; ii.ii) à multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas dos meses de setembro e dezembro de 2015, vencidos o Relator e os Conselheiros Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto. Designado para redigir o voto vencedor deste item o Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca - Relator

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir Jose Dalle Lucca, Mauricio Novaes Ferreira, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

1.Trata-se de Recurso de Ofício e de Recursos Voluntários interpostos por RENOVA ENERGIA S/A (fls. 10799/10885 e 11054/11142) e pelos responsáveis solidários MÁRIO ARAÚJO ALENCAR ARARIPE (fls. 10626/10705), CLÉCIO ANTONIO CAMPODONIO ELOY (fls. 10713/10791), RICARDO DE LIMA ASSAF (fls. 11163/11197), RENATO DO AMARAL FIGUEIREDO (fls. 11211/11246) e CARLOS MATHIAS

ALOYSIUS BECKER NETO (fls. 11252/11270) em face do v. acórdão de fls. 10564/10622, que julgou improcedentes as impugnações de fls. 9511/9630, 9895/9931, 10000/10024, 10035/10054, 10060/10124 e 10316/10381, a fim de manter o crédito tributário lançado nos autos de infração de IRPJ, CLSS e IR Fonte de fls. 9282/9319 e a responsabilidade tributária atribuída, com exceção de RICARDO LOPES DELNERI, cuja impugnação de fls. 9788/9826 foi provida tão somente para afastar sua responsabilidade solidária.

2. Para melhor compreensão a respeito da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

Contra a contribuinte RENOVA ENERGIA S.A., em epígrafe, doravante denominada RENOVA, foram lavrados autos de infração, incluídos juros e multa, para exigência de: (1) IRPJ e CSLL e de (2) IRRF, cumulados com multa de ofício qualificada (150%) e isolada pelo não recolhimento de estimativas (50%), bem como juros de mora relativos aos fatos geradores fatos geradores apurados no ano-calendário de 2014 e 2015, no montante de R\$ 78.387.828,86.

I.DO PROCEDIMENTO FISCAL

Do Relatório Fiscal de fls. 9.320/9.451, parte integrante dos autos de infração, extraem-se as seguintes informações.

A RENOVA foi constituída em 11 de dezembro de 2006 como parte de uma reorganização societária implementada pelos atuais controladores indiretos da Companhia, os Srs. Ricardo Lopes Delneri e Renato do Amaral Figueiredo, com prazo de duração indeterminado e com o seguinte objeto social: (i) a geração e comercialização de energia elétrica em todas as suas formas; (ii) produção de combustíveis a partir de fontes naturais e renováveis; (iii) a prestação de serviços de apoio logístico a empresas ou companhias de consultoria ambiental; (iv) a participação no capital de outras sociedades.

I.1 DA OPERAÇÃO DESCARTE

Informou a autoridade fiscal que a “OPERAÇÃO DESCARTE” foi deflagrada”, em 01/03/2018, em decorrência dos fatos apurados nos trabalhos desenvolvidos nas fiscalizações da “OPERAÇÃO LAVA JATO, em que foram cumpridos pela Polícia Federal, com participação de Auditores Fiscais da RFB, Mandados de Busca e Apreensão, autorizados pela Justiça Federal, em diversos endereços, cujo compartilhamento das informações entre os órgãos intervenientes foi deferido pela Justiça Federal.

Constatou-se que a **empresa “CLARO ADVOGADOS ASSOCIADOS”**, CNPJ nº 08.359.251/0001-79, foi utilizada como **centro de operações do esquema**, cobrando um percentual sobre os valores das notas fiscais inidôneas emitidas em cada operação, a título de “custas”. A CLARO ADVOGADOS ASSOCIADOS é constituída por LUIZ CARLOS DAFONSECA CLARO (CPF nº 371.976.578-49) e seu filho GABRIEL SILVEIRA DAFONSECA CLARO (CPF nº 278.890.988-80) – doravante denominados de “CLAROS”.

Com base em evidências que incluem e-mails apreendidos no escritório da CLARO ADVOGADOS ASSOCIADOS, chegou-se à conclusão de que GABRIEL e LUIZ CARLOS são os mentores intelectuais e coordenavam todo o esquema. Eles controlavam, de fato, várias empresas emissoras de notas fiscais inidôneas (denominadas de noteiras controladas) e pagavam “comissões” (denominadas por eles de “custas”) para os controladores das demais empresas (denominadas de noteiras relacionadas).

Além da “CLARO ADVOGADOS ASSOCIADOS”, a empresa INTERCONSULT EMPRESARIAL EIRELI, CNPJ nº 05.585.558/0001-08, também foi utilizada pelos “CLAROS” para prestar serviços fictícios, que não foram de fato prestados, e devolver parte dos valores a pessoas relacionadas a seus clientes.

No escritório da CLARO ADVOGADOS, foi objeto de apreensão, entre outros, uma planilha, denominada “Completa.xls”, cujas cópias do Auto de Apreensão e do Laudo de Perícia Criminal Federal nº 1199/2018 – NUCRIM/SETEC/SR/PF/SP, de 02 de abril de 2018, foram juntados às folhas 3 a 17.

Com base nas informações constantes dessa planilha, nas trocas de e-mails e demais documentos apreendidos, foram abertos procedimentos fiscais para as empresas CASA DOS VENTOS ENERGIAS RENOVÁVEIS S/A (CDV) e a RENOVA.

A CDV efetuou a venda de um projeto eólico para a empresa RENOVA, denominado “Projeto Ventos de São Cristovão”, na qual foi incluído um sobrepreço de R\$ 40 milhões (valor real da venda era R\$ 105,2 milhões; valor do contrato foi de R\$ 145,2 milhões).

A CDV foi intimada a comprovar a efetiva prestação de serviços que resultou no pagamento de R\$ 40 milhões aos seus supostos “fornecedores” indicados pela RENOVA. Em respostas, reconheceu que NÃO houve a efetiva prestação de serviços.

A CDV reconheceu todas as infrações praticadas, entregando à fiscalização as provas que confirmaram a utilização da empresa para o trânsito dos R\$ 40.000.000,00 utilizados no pagamento de prováveis despesas de contribuintes ligados a campanhas políticas e evasão de divisas (remessa de recursos ao exterior). Referidas provas também foram apresentadas ao MPF pelo colaborador Clécio Antônio Campodônio Eloy (CLÉCIO ELOY), CPF nº 294.276.495-34, diretor de negócios da CDV, com lastro no Acordo de Colaboração celebrado com o MPF.

Para a operacionalização do sobrepreço dos R\$ 40 milhões, a CASA DOS VENTOS utilizou “fornecedores” (PJ VEÍCULOS), indicados pela RENOVA, para os quais efetuou os pagamentos da Tabela constante do TCF, fl.3.

Posteriormente, as empresas que receberam os recursos os transferiram a outras pessoas físicas e jurídicas, adicionando novas camadas de lavagem de dinheiro e dificultando o conhecimento, por parte das autoridades envolvidas na Operação, dos reais beneficiários dos valores.

De acordo com as respostas obtidas nas ações fiscais nas pessoas físicas e jurídicas envolvidas, os documentos apreendidos nas fases anteriores da Operação Descarte e os Acordos de Colaboração de alguns dos envolvidos, foi evidenciado que o esquema fraudulento não se restringiu ao repasse dos R\$ 40 milhões relativos aos sobrepreço, sendo constatado que:

a)além dos R\$ 40 milhões pagos à CDV, a RENOVA também utilizou diretamente seus fornecedores para escoar valores destinados a determinados beneficiários utilizando-se de contratos simulados, notas fiscais e comprovantes de pagamentos de modo a dar aparência de lícitude a prestações de serviços que, de fato, não ocorreram.

b)a RENOVA, a CDV e a SADESUL PROJETOS E CONSTRUÇÕES LTDA, CNPJ nº 05.379.815/0001-47 alimentaram um “caixa único” que também era utilizado para efetuar pagamentos ilícitos. Esse “caixa único” era controlado pelos CLAROS.

Evidenciou-se um grande esquema que permitiu o repasse dos R\$ 40 milhões por meio de operações ilícitas com a utilização de diversas camadas de lavagem de dinheiro até chegar aos beneficiários finais. Além disso, a RENOVA repassou aproximadamente R\$ 14,7 milhões (conforme detalhado no tópico 7.3), também por meio de operações ilícitas, diretamente a seus fornecedores com destino a beneficiários não identificados.

Firmaram Acordo de Colaboração Premiada com o Ministério Público Federal:

(a)CLÉCIO ANTÔNIO CAMPODONIO ELOY (CLÉCIO ELOY), (folhas 18 a 57): diretor da CASA DOS VENTOS, teve papel relevante na operação que envolveu o sobrepreço dos R\$ 40 milhões. Elaborou e/ou assinou documentos ideologicamente falsos e participou de diversas reuniões para tratar dos repasses.

(b)FRANCISCO BRANDÃO ANDRADE VILA (FRANCISCO VILA), (folhas 1504 a 1529): teve papel preponderante na operacionalização do sobrepreço de R\$ 40 milhões. Cedeu suas empresas (BARCELONA e VEGA SICÍLIA), que serviram de interpostas pessoas, e atuou como operador financeiro, fazendo a “ponte” entre a RENOVA e os beneficiários finais dos recursos, viabilizando a lavagem de dinheiro de R\$ 40 milhões, fato confessado pelo mesmo no Acordo de Colaboração celebrado com o MPF. Acrescentou a autoridade fiscal que, em razão da sua atuação como operador financeiro, foi remunerado pelo “trabalho” ilícito realizado.

(c)RICARDO DE LIMA ASSAF (RICARDO ASSAF), (folhas 1504 e 1551 a 1576), foi o coordenador responsável pela viabilização da transferência de recursos oriundos do pagamento adicional de R\$ 40 milhões, indicando as pessoas jurídicas “veículos” utilizadas na lavagem de capital (Claro Advogados; Barcelona; Interconsult; Edminas e Editora Minas). Também foi remunerado em função da sua atuação no esquema fraudulento.

Em 02 de fevereiro de 2018, a Justiça Federal deferiu o compartilhamento com a Receita Federal das provas já produzidas e também das que serão produzidas no curso das investigações em andamento no âmbito da Operação Descarte (folhas 1830 a 1883):

1.2 DOS TERMOS E RESPOSTAS

Antes de iniciada a presente ação fiscal, a RENOVA foi intimada (TDPF- D nº 06.1.01.00-2018-00155-6), mediante o Termo de Intimação Fiscal nº 45/2018, de 18/04/2018, ciência em 23/04/2018 (folhas 1887 a 1891) e, após a resposta, mediante o Termo de Intimação

Fiscal nº 88/2018, de 18/06/2018, ciência em 21/06/2018 (folhas 1997 a 2002).

Por meio do Termo nº 45/2018, a RENOVA foi intimada a apresentar documentos e esclarecimentos acerca de todos os valores pagos, no ano-calendário de 2014 às empresas EDITORA MINAS – EIRELI-ME, CNPJ nº 06.238.768/0001-84, e EDIMINAS S/A EDITORA GRÁFICA INDUSTRIAL DE MINAS, CNPJ nº 19.207.588/0001-87.

Por meio do **Termo de Início de Ação Fiscal de 11/06/2018**, ciência em 13/06/2018, deu-se início à fiscalização na RENOVA, relativamente aos tributos IRPJ e IRRF, período de 01/01/2014 a 31/12/2015, intimando-a a (folhas 2033 a 2037):

Após as idas e vindas nas respostas obtidas ao longo de nove Termos de Intimação fiscal, a auditoria buscou concluir pela existência de infrações à legislação tributária, as quais serão detalhadas a seguir.

I.3DAS INFRAÇÕES APURADAS E DOS TRIBUTOS LANÇADOS

I.3.1DO PAGAMENTO SEM CAUSA RELATIVO AO SOBREPREGO

Conclui a fiscalização que a A RENOVA pagou a maior R\$ 40.000.000,00 para a CDV (sobreprego na aquisição do Projeto Ventos de São Cristóvão) a qual, por sua vez, efetuou os repasses dos valores constantes do item 7.1 do TVF, fl. 9.378.

Na contabilidade da RENOVA (ECD relativa ao ano-calendário de 2014), o pagamento dos R\$ 40 milhões foi efetuado no dia 11/08/2014, cujos documentos apresentados pela RENOVA, em sua resposta de 12/09/2018, para dar lastro ao sobrepreço de R\$ 40 milhões (venda majorada por R\$ 145,2 milhões, venda real por R\$ 105,2 milhões) estão detalhados no TCF (fls. 59 a 64).

Asseverou a autoridade fiscal que causa desse pagamento a maior não decorreu da venda do projeto Tombador (nome que o projeto recebeu na RENOVA) que valia R\$ 105,2 milhões e que não se pode considerar que a CDV foi a beneficiária dos valores, dado que, ato contínuo, repassou os valores recebidos para os fornecedores indicados pela RENOVA, os quais os repassaram a terceiros, não identificados, inclusive mediante a entrega de recursos em espécie, obtidos junto a doleiros, caracterizando o pagamento sem causa e a beneficiário não identificado.

As ações fiscais levadas a efeito nos contribuintes FRANCISCO BRANDÃO ANDRADE VILA, CPF nº 309.206.668-50, e RICARDO DE LIMA ASSAF, CPF nº 283.393.748-26, possibilitaram identificar que parte dos R\$ 40 milhões foram a eles destinados (comissão recebida pela operacionalização do sobrepreço), sendo que os valores foram considerados como rendimentos tributáveis omitidos de pessoas jurídicas sujeitos, portanto, ao IRPF.

Esclareceu a autoridade fiscal que foram excluídos do pagamento sem causa, no valor de R\$ 40 milhões, os montantes que foram considerados como rendimentos tributáveis de FRANCISCO VILA e RICARDO ASSAF, sujeitos ao IRPF. (TCF - fls. 71):

Com relação aos demais valores pagos pela RENOVA, decorrentes do sobrepreço dos R\$ 40 milhões (R\$ 35.623.398,23), não foi possível identificar os seus reais beneficiários haja vista que os valores que foram transferidos pela CDV para as empresas veículos (EDIMINAS, EDITORA MINAS, SADESUL, CLARO, INTERCONSULT e BARCELONA): a) foram repassados a terceiros não identificados e/ou; b) foram transformados em espécie (cash), mediante o auxílio de empresas controladas por doleiros, entregues a beneficiários finais (não identificados) no Brasil ou no exterior. A empresa CONDOR FOODS, já identificada, controlada por doleiros que atuaram na geração dos valores em espécie, baixada de ofício por inexistência de fato, foi analisada na Informação de Pesquisa e Investigação (IPEI nº RS2016001, de 22 de janeiro de 2016).

No anexo 01 do Acordo de Colaboração de FRANCISCO VILA, consta que RICARDO ASSAF era quem determinava o destino e o montante de todos os pagamentos e que dos R\$ 18.025.000,00, recebidos pela BARCELONA da CDV, mais de R\$ 9 milhões foram destinados à empresa RHENSONS IMPORTAÇÃO & EXPORTAÇÃO LTDA.EPP, CNPJ nº 05.448.508/0001-70, indicada pelos CLAROS.

Na contabilidade da BARCELONA, constava a transferência de R\$ 9.063.049,00 para a RHENSONS no período de 27/08/2014 a 25/09/2014.

De acordo com as informações dos sistemas da Receita Federal, a RHENSONS tem sede em Santana do Parnaíba/SP, constituída em 26/12/2012, com capital social no valor de R\$ 1.000.000,00, com a situação BAIXADA perante o CNPJ em fevereiro de 2015, pelo motivo OMISSÃO CONTUMAZ, sem empregados registrados nos últimos cinco anos, pertencente a

José Esivaldo de Castro Santos, CPF nº 342.337.388-12, sócio administrador com 95% de participação, que possui registros na função de garçom e maitre nos períodos de 2003 a 2015, e a Alberto de Almeida Gomes, CPF nº 541.413.462-68, sócio com 5% de participação.

Tal empresa estava enquadrada como EPP (Empresa de Pequeno Porte) optante pelo SIMPLES, cujo limite de receita bruta anual deveria ser R\$ 3.600.000,00. No entanto, os valores de operações cambiais da RHENSONS junto a instituição autorizada a operar no mercado de câmbio, denominada MACRO PARTICIPAÇÕES S/A, obtidas com bases nos sistemas informatizados da Receita Federal, ao longo dos anos-calendário de 2013 e de 2014, somam R\$ 3.205.912,74.

Porém, a partir de representações do Banco Central do Brasil à Receita Federal, foi possível mapear comunicação onde a empresa RHENSONS, contratou 241 operações de câmbio à título de pagamento de importação, no período de 02/06/2014 a 02/10/2014 (122 dias), no total de USD 106,7 milhões (equivalente a R\$ 244,3 milhões à época).

Em consulta aos sistemas internos da Receita, a consolidação dos valores anuais de importação em que a RHENSONS consta como “importador” ou como “adquirente”, apesar dos elevados valores dos contratos de câmbio importação, não consta registro de importações realizadas em nome da RHENSONS no período de 2013 a 2015, demonstrando que as operações efetuadas por estas empresas tiveram por objetivo a evasão de divisas, lastreadas por meio de contratos de câmbio fraudulentos.

Concluiu a autoridade fiscal que parte dos recursos oriundos da operação celebrada entre a CDV e a RENOVA foram enviados ilegalmente ao exterior (evasão de divisas) por intermédio de contratos fraudulentos de câmbio registrados pela RHENSONS, empresa indicada pelos CLAROS. Assim sendo, com exceção dos valores destinados a VILA e ASSAF, não foi possível identificar os beneficiários dos demais valores decorrentes do sobrepreço dos R\$ 40 milhões.

I.3.2. OUTRAS OPERAÇÕES

Além do sobrepreço dos R\$ 40 milhões, a RENOVA efetuou outros pagamentos e incorreu em despesas relativamente a operações efetuadas diretamente com seus fornecedores, sem a utilização da CASA DOS VENTOS.

Essas operações também não tiveram causa comprovada estando sujeitas ao IRRF e as despesas contabilizadas pela RENOVA com esses fornecedores foram consideradas inidôneas, cuja glosa implicaria em aumento das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

I.3.2.1- CLARO ADVOGADOS E INTERCONSULT

Consta no anexo 1 do Acordo de Colaboração de RICARDO ASSAF que o valor total escoado pela RENOVA foi de aproximadamente R\$ 50 MILHÕES. No mesmo Acordo, consta que a RENOVA pagou aproximadamente R\$ 4,8 milhões para a CLARO ADVOGADOS e para a INTERCONSULT. Com relação a esses fornecedores, em resposta ao Termo nº 01, datada de 23/07/2018, a RENOVA apresentou contratos de prestação de serviços assinados, relação de notas fiscais, notas fiscais relativas aos pagamentos realizados, comprovantes de pagamentos e escriturações contábeis.

Em resposta, a RENOVA informou que não tem conhecimento dos fatos narrados por RICARDO ASSAF assim como não localizou documentos referentes às operações em análise além dos disponibilizados anteriormente.

Ressaltou a autoridade fiscal que os operadores CLAROS controlam as empresas INTERCONSULT e CLARO ADVOGADOS, e mais uma dezena de outras empresas, em nome de interpostas pessoas, utilizadas para os mais variados fins ilícitos (sonegação fiscal, lavagem de dinheiro, evasão de divisas, corrupção ativa etc.).

O Demonstrativo dos valores pagos pela RENOVA à CLARO/INTERCONSULT após as deduções dos rendimentos de RICARDO ASSAF, bem como a relação às despesas inidôneas da RENOVA com a CLARO/INTERCONSULT, as quais foram glosadas e aumentaram das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apuradas nos anos-calendário de 2014 e de 2015 encontram-se na folha 80 do TVF.

I.3.2.2- EDIMINAS E EDITORA MINAS

No anexo 1 do Acordo de ASSAF consta que a RENOVA pagou aproximadamente R\$ 2,7 milhões para a EDIMINAS e para a EDITORA MINAS. Conforme a contabilidade da RENOVA (ECD do ano-calendário de 2014), os pagamentos ocorreram no dia 25/08/2014:

Além de indicar esses “fornecedores” para a CASA DOS VENTOS para que a mesma efetuasse o pagamento de R\$ 5.000.000,00 relativos ao sobrepreço (em 14/08/2014), a

RENOVA, em data próxima (25/08/2014), efetuou o pagamento de R\$ 2.700.000,00 a esses mesmos “fornecedores”.

Mediante os Termos nºs 45/2018 e 88/2018, a RENOVA foi intimada a esclarecer as operações que deram causa aos pagamentos efetuados a ambas as empresas em 2014 e a comprovar a efetiva prestação de serviços dessas empresas. Da mesma forma como a CASA DOS VENTOS, a RENOVA também informou que a EDITORA MINAS e a EDIMINAS não lhe prestaram quaisquer serviços “e, por conseguinte, inexistiam os documentos adicionais aos contratos apresentados.

Mediante o Termo nº 07 a RENOVA foi intimada a ratificar as informações constantes do Acordo de Colaboração de Ricardo Assaf no tocante, entre outras, às empresas, EDIMINAS e EDITORA MINAS, ou seja, que essas empresas somente foram utilizadas para o escoamento dos valores sendo que não houve a efetiva prestação de serviços por parte das mesmas e, em caso de não ratificação das informações do Acordo, comprovar de forma cabal a efetiva prestação de serviços dessas empresas à RENOVA. Em resposta, a RENOVA informou que não tem conhecimento dos fatos narrados por RICARDO ASSAF assim como não localizou documentos referentes às operações em análise além dos disponibilizados anteriormente.

Tal despesa foi glosada das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apuradas no ano-calendário de 2015, bem como foi lançado o IRRF – TVF, fl. 83.

1.3.2.3- VEGA SICÍLIA

De acordo com o anexo 2 do Acordo de RICARDO ASSAF, para o repasse de valores destinados a GABRIEL GUIMARÃES foi utilizada a empresa VEGA SICÍLIA de FRANCISCO VILA:

Mediante o Termo nº 07, a RENOVA foi intimada a ratificar as informações constantes do Acordo de Colaboração de Ricardo Assaf no tocante à empresa VEGA SICÍLIA, para que confirmasse que aquela empresa somente foi utilizada para o escoamento dos valores, sem a efetiva prestação de serviços e, em caso de não ratificação das informações do Acordo, comprovar de forma cabal a efetiva prestação de serviços dessa empresa à RENOVA. No mesmo Termo, a RENOVA foi intimada a comprovar o repasse de valores ao suposto beneficiário final (ex-deputado federal Gabriel Guimarães). Em resposta, informou que a atual administração da Companhia não teria conhecimento dos fatos narrados por RICARDO ASSAF assim como não localizou outros documentos referentes às operações além das já disponibilizadas anteriormente.

Conforme o Acordo e os documentos apresentados, do total enviado para a VEGA SICÍLIA (R\$ 2,145 milhões), R\$ 1,17 milhão foi liquidado pela ENERGETICA SERRA DA PRATA S/A, CNPJ nº 05.982.449/0001-16, empresa controlada e gerida diretamente pela RENOVA, e R\$ 975 mil pela própria RENOVA. O lançamento do IRRF sobre o pagamento sem causa efetuado pela SERRA DA PRATA foi objeto do processo administrativo nº 16004.720103/2019-16. Em consulta a esse processo, constatou-se que o contribuinte solicitou o parcelamento do crédito tributário constituído, de modo que não houve glosa de despesa relativa a esse pagamento devido a SERRA DA PRATA ter adotado o lucro presumido no ano-calendário de 2015.

Informou a autoridade fiscal que o pagamento efetuado pela RENOVA não decorreu da prestação de serviços da VEGA SICÍLIA e que os documentos apresentados comprovariam apenas o pagamento, mas não a sua causa. Da mesma forma, não restou comprovada a operação da qual resultou o pagamento. Além disso, apesar de o colaborador Ricardo Assaf haver informado o beneficiário do valor pago à VEGA SICÍLIA, não foi possível corroborar essa informação. Sem a comprovação da causa e da operação de que decorreu o pagamento e, também, considerando as informações dos colaboradores e todo o contexto fraudulento da Operação Descarte, constatou-se que a VEGA SICÍLIA não seria a beneficiária do pagamento, pois somente seria uma empresa “veículo”, utilizada pelos operadores Francisco Vila e Daniel Peixoto para transitar valores oriundos da fiscalizada para beneficiários não identificados.

Concluiu a autoridade fiscal que não houve a comprovação da causa e da operação de que decorreu o pagamento e, também, não foi identificado o beneficiário do pagamento, cujos cálculos encontram-se na tabela constante do TVF, fl 87.

No que tange à despesa contabilizada em 10/08/2015, no valor de R\$ 975.000,00, esta foi objeto de glosa, implicando em aumento das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apuradas no ano-calendário de 2015.

I.3.2.4- BRICK PARTICIPAÇÕES

Mediante o Termo de Intimação Fiscal nº 04, a RENOVA foi intimada a apresentar todos os elementos que comprovassem as operações realizadas no período de 01/01/2014 a 31/12/2015 com diversas empresas, inclusive com a BRICK PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ nº 13.159.304/0001-48.

Asseverou a autoridade fiscal que a solicitação de RICARDO ASSAF dos comprovantes de pagamentos efetuados à BRICK pela RENOVA e a proposta comercial apresentada não seriam evidências de prestação de serviços.

Constatou que as operações efetuadas pela RENOVA com os demais contribuintes, seja com a CDV ou com outros fornecedores, foram feitas para dar lastro a prestações de serviços que, de fato, não ocorreram. Porém, com relação à BRICK, nem os contratos relativos às prestações de serviços foram apresentados.

Além disso, a RENOVA informou que não localizou nenhum documento ou informação que esclareçam a causa ou a necessidade da contratação desses serviços junto aos fornecedores. Além da falta de comprovação da prestação de serviços, a BRICK declarou em GFIP que possuía apenas dois funcionários no ano-calendário de 2015, o que caracterizaria mão de obra insuficiente para a prestação de serviços.

Um dos funcionários declarados em GFIP é SILAS RONDEAU CAVALCANTE SILVA, CPF nº 044.004.963-68, que ocupou diversos cargos em empresas estatais de geração e distribuição de energia elétrica até ser indicado para o cargo de ministro de Minas e Energia em julho de 2005, até maio de 2007. Além disso, teria já teria sido alvo de operação da PF), e foi citado várias vezes na delação do Delcídio, especialmente como alguém que atua no setor público e privado ao mesmo tempo.

Concluiu a autoridade fiscal que não foi comprovada a causa dos pagamentos efetuados para a BRICK, cujas despesas, no valor de R\$ 500.000,00 cada, foram contabilizadas nos dias 15/07/2015, 06/08/2015 e 03/09/2015, as quais foram glosadas na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ano-calendário de 2015.

No que tange aos pagamentos, os resultados de VB e de IRRF encontram-se na tabela constante da fl. 90 do TVF.

I.3.2.5- MACHADO CUNHA

A autoridade fiscal ressaltou o transcrito no Anexo 6 do Acordo de Colaboração de RICARDO ASSAF informou que, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 04, a RENOVA foi intimada a apresentar todos os elementos que comprovassem as operações realizadas no período de 01/01/2014 a 31/12/2015 com diversas empresas, inclusive com a MACHADO CUNHA SOCIEDADE DE ADVOGADOS, CNPJ nº 10.374.009/0001-16.

Intimada a ratificar as informações constantes no Acordo de Colaboração de Ricardo Assaf Termo de Intimação Fiscal nº 07 e, em caso de não ratificação, apresentar documentos e esclarecimentos que comprovem de forma cabal a efetiva prestação de serviços, a RENOVA informou que a atual administração da Companhia não teria conhecimento dos fatos narrados por RICARDO ASSAF assim como não localizou outros documentos referentes às operações além das já disponibilizadas anteriormente.

Informou a autoridade que no anexo 6 do Acordo de Colaboração acima transcrito, constava que “alguns contratos firmados pela área jurídica e de relacionamento institucional da RENOVA foram identificados pela auditoria interna como requerendo esclarecimentos adicionais”. No doc.01 que integra o anexo 6 (e-mails sobre a contratação do escritório MACHADO CUNHA ADVOGADOS), observou-se que: 1º) no dia 8 de junho de 2016, às 16:08 h, Karina Bruno da Silva Prado, assistente administrativa do jurídico da Renova, encaminha a Emanuela Calib (também do jurídico da RENOVA), levantamento do que foi pago para o escritório MACHADO CUNHA,

Conforme o anexo 6 de RICARDO ASSAF, as trocas de mensagens acima transcritas e as respostas aos Termos da fiscalização, concluiu a autoridade fiscal que não haveria causa comprovada para os pagamentos efetuados e, portanto, os valores pagos não decorreriam dos pareceres elaborados.

Assim, as despesas consideradas inidôneas, no montante de R\$ 1.500.000,00, contabilizadas em 19/02/2015, e de R\$ 74.320,72, contabilizadas em 30/12/2015, foram objeto de glosa, cuja consequência foi o aumento das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Com relação aos pagamentos, os valores de IRRF, encontram-se na tabela constante da fl. 92 do TVF.

I.3.2.6- JOSÉ LEITÃO MEIRELES

Informou a autoridade fiscal que no anexo 3 do Acordo de Colaboração de CLÉCIO ELOY, consta que a empresa JOSÉ LEITÃO MEIRELES – ME foi utilizada, no ano-calendário de 2014, para que a CASA DOS VENTOS fizesse pagamentos ilícitos com destino a campanha eleitoral.

A citada empresa (atualmente LEITÃO CONSULTORIA E SERVIÇOS ESPECIALIZADOS) seria composta pelos sócios administradores JOSÉ LEITÃO MEIRELES, CPF nº 109.725.445-34, e JEAN CARLOS SILVA LEITÃO MEIRELES, CPF nº 809.755.425-91.

Nos anexos 3 e 4 do Acordo de Colaboração de RICARDO ASSAF, consta que a RENOVA efetuou pagamentos entre R\$ 750 e 850 mil, no ano-calendário de 2014, para empresas de JEAN CARLOS SILVA LEITÃO MEIRELES, sendo que esses valores também se destinavam a campanha eleitoral.

A empresa declarou em GFIP possuir apenas um funcionário em média ao longo do ano-calendário de 2014, mas recebeu aproximadamente R\$ 800.000,00 da RENOVA naquele ano.

Mediante o Termo de Intimação Fiscal nº 04, a RENOVA foi intimada a apresentar todos os elementos que comprovassem as operações realizadas no período de 01/01/2014 a 31/12/2015 com diversas empresas, inclusive com a LEITÃO CONSULTORIA E SERVIÇOS ESPECIALIZADOS.

As despesas no montante de R\$ 870.000,00, contabilizadas em 08/08/2014, foram consideradas inidôneas foram glosadas e, conseqüentemente, aumentaram as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Com relação aos pagamentos, os valores de VB e de IRRF encontram-se na tabela constante da fl. 96 do TVF.

I.3.2.7- MARCELO NOBRE SOCIEDADE INDIVIDUAL DE ADVOCACIA

Asseverou que sociedade em tela seria de titularidade do advogado MARCELO ROSSI NOBRE. Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 04, a RENOVA foi intimada a apresentar todos os elementos que comprovassem as operações realizadas no período de 01/01/2014 a 31/12/2015 com diversas empresas, inclusive com a MARCELO NOBRE.

Observou a autoridade fiscal que a proposta de Honorários Advocatícios e o Parecer Jurídico, ambos assinados pelo advogado Marcelo Nobre, possuíam a mesma data. No que tange à Proposta de Honorários Advocatícios para a elaboração de Parecer Jurídico sobre a doação eleitoral de Pessoas Jurídicas para partidos políticos, foram apresentadas duas propostas, com o mesmo teor, datadas de 24 de março de 2014, só divergindo quanto ao valor dos honorários.

Da mesma forma, as propostas de Honorários Advocatícios e o Parecer Jurídico, todos assinados pelo advogado Marcelo Nobre, possuem a mesma data.

De acordo com o que foi apresentado, tendo em vista a falta de explicação das coincidências das datas e a ausência de documentos que comprovem de forma cabal os serviços prestados, não restou comprovada a prestação de serviços, ou seja, os não foi comprovado que os valores pagos decorreram dos pareceres apresentados. Destacou, conforme descrito no tópico 7.2.5 (MACHADO CUNHA), que a RENOVA deu o mesmo tratamento para os fornecedores MACHADO CUNHA e MARCELO NOBRE, ou seja, não passou os contratos, apesar dos valores. Assim sendo, não foi comprovada a causa dos pagamentos ou, ainda, as operações que resultaram nos pagamentos.

As despesas que foram objeto de glosa e os pagamentos que redundaram no lançamento do IRRF, encontram-se discriminados nas tabelas constantes da fl. 7 do TVF.

I.4- DOS VALORES ORIGINAIS DE IRRF E DAS DESPESAS GLOSADAS

Em face do exposto, os valores originais de IRRF sobre pagamentos sem causa/beneficiário não identificado que foram lançados, assim como os valores das despesas inidôneas que serão glosadas encontram-se na tabela constante da fl. 107 e 108 do TVF.

I.5- DA MULTA ISOLADA – IRPJ E CSLL MENSAL RECOLHIDOS A MENOR

O regime de apuração do IRPJ e da CSLL adotado pela RENOVA nos anos-calendário de 2014 e de 2015 foi o do LUCRO REAL ANUAL, com recolhimentos mensais efetuados com base em balanços de suspensão ou redução, conforme as ECF transmitidas.

De janeiro de 2014 a agosto de 2015, a RENOVA apurou prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL em valores muito maiores do que o das glosas apuradas em alguns

meses desse período. Porém, para os meses de setembro e dezembro de 2015, foram apuradas diferenças que resultaram nas multas em comento.

De janeiro a setembro de 2015, foram glosadas despesas inidôneas no valor de R\$ 10.997.260,20; em dezembro foram glosadas despesas inidôneas no valor de R\$ 2.774.320,72, totalizando R\$ 13.771.580,92.

Essas glosas alteraram o lucro real e a base de cálculo da CSLL, conforme abaixo conforme tabela constata da fl. 117 do TVF.

Assim, houve o lançamento da multa isolada de que trata o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, pela falta de recolhimento das estimativas dos meses de setembro e dezembro de 2015, apuradas conforme abaixo constante da página 119 do TVF.

1.6 DA MULTA DE OFÍCIO DA MULTA DE OFÍCIO DA MULTA DE OFÍCIO

Em face de todo o exposto, concluiu que ficou demonstrada a ocorrência de fraude, implicando na aplicação, sobre os tributos lançados, da penalidade prevista no art. 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430 de 1996, que assim dispõe:

No presente caso, restou configurada a conduta dolosa o que justificaria a qualificação da multa, levando-se em consideração não só a relevância dos valores, mas todo o contexto fático-probatório. Os pagamentos sem causa/a beneficiários não identificados, a contabilização de despesas inidôneas e todos os documentos ideologicamente falsos, produzidos ou assinados, tudo para dar lastro a operações que, de fato não ocorreram, demonstram a intenção da fiscalizada em realizar operações estranhas ao interesse social da empresa, o que, de fato, não deixa nenhuma dúvida a respeito do dolo existente quando da prática das infrações.

Diante dos fatos narrados, a autoridade fiscal efetuou o o lançamento será com multa de 150%, demonstrando graficamente o esquema da fraude na fl. 12 do TVF.

1.7 SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

À evidência da prática de infração à lei, na forma de sonegação, dolo e conluio, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, a fiscalização incluiu no pólo passivo da obrigação tributária, na condição de responsáveis solidários pelos créditos tributários lançados, os sócios administradores da fiscalizada:

(1) MARIO ARAUJO ALENCAR ARARIPE, CPF 887.393.928-72, Diretor Presidente da Casa dos Ventos, responsabilizado pelo crédito tributário relativo ao IRRF incidente sobre o pagamento sem causa efetuado pela RENOVA à CASA DOS VENTOS. Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66.

(2) CLECIO ANTONIO CAMPODONIO ELOY, CPF 294.276.495-34, Diretor da Casa dos Ventos, responsabilizado pelo crédito tributário relativo ao IRRF. Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66.

(3) RICARDO LOPES DELNERI, CPF 157.602.498-94, Sócio fundador e conselheiro efetivo da RENOVA, responsabilizado pela totalidade do crédito tributário constituído conforme Termo de Descrição dos Fatos em anexo aos autos de infração. Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

(4) RENATO DO AMARAL FIGUEIREDO, CPF 146.623.258-70, Sócio fundador e conselheiro efetivo da RENOVA responsabilizado pela totalidade do crédito tributário constituído conforme Termo de Descrição dos Fatos em anexo aos autos de infração. Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

(5) RICARDO DE LIMA ASSAF, CPF 283.393.748-26, Diretor Jurídico da RENOVA de janeiro de 2014 a maio de 2016, responsabilizado pela totalidade do crédito tributário constituído conforme Termo de Descrição dos Fatos em anexo aos autos de infração. Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

(6) CARLOS MATHIAS ALOYSIUS BECKER NETO. CPF 809.607.829-15, Diretor Presidente da RENOVA, responsabilizado pela totalidade do crédito tributário constituído conforme Termo de Descrição dos Fatos em anexo aos autos de infração. Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

II DAS IMPUGNAÇÕES

II.1 DA IMPUGNAÇÃO DA CONTRIBUINTE RENOVA ENERGIA S.A

Cientificada dos autos de infração em 30/10/2019, e irressignada, a contribuinte RENOVA ENERGIA S.A apresentou a impugnação de fls. 9.511/9.630, em 29/11/2019, por meio da qual oferece, em síntese, as seguintes razões de defesa.

DA INSUBSISTÊNCIA DA EXIGÊNCIA DE IR-FONTE SOBRE O PAGAMENTO DE "SOBREPREGO" À CASA DOS VENTOS E DA OFENSA AO

ARTIGO 142

Em face dos fatos apurados pela "Operação Descarte", acredita que a exigência do IR-Fonte sobre a parcela dos R\$ 40 milhões pagos pela Impugnante à Casa dos Ventos ("sobrepço"), não se sustenta em virtude de terem sido identificados a causa do pagamento e os respectivos beneficiários finais.

Acredita que houve ofensa ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, por não ter aprofundado as suas investigações sobre os fatos, revelando grave vício de motivação do auto de infração, pois se a autoridade fiscal tivesse investigado o "caminho do dinheiro", pois estaria identificado na "Operação Descarte" que o suposto "sobrepço" possuiria causa e destino definidos, afastando a aplicação do disposto no art. 61 de Lei nº 8.981/95.

Defende que pela própria descrição do TVF haveria erro de apuração da matéria tributável, pois os beneficiários do montante de R\$ 40 milhões ("sobrepço") efetuaram o recolhimento dos tributos, contrariando o disposto no art. 142 do CTN e à lógica do disposto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Assevera que em face da proximidade da decadência, a autoridade administrativa não aguardou a conclusão das investigações levadas a efeito no âmbito da "Operação Descarte", tendo sido obrigada a lançar mão de presunções ilegais para que fosse possível efetuar o lançamento fiscal.

Aduz que os relatórios da "Operação Descarte" produzidos pela Polícia Federal e pelo Ministério Público Federal, já divulgados à imprensa, dão conta que a grande maioria dos beneficiários finais do suposto "sobrepço" foram devidamente identificados, fato esse negligenciado no Termo de Verificação Fiscal.

Alega que no "Relatório Parcial" da "Operação Descarte Fase 4" (Inquérito Policial nº 00462019-11) (doc. 02), produzido no mês de março de 2019, foram identificadas mais três pessoas físicas que teriam recebido montantes decorrentes do suposto pagamento de "sobrepço" pela Impugnante, inclusive com a identificação dos respectivos valores, recorte da página 53 do "Relatório Parcial" da "Operação Descarte -- Fase 4": Daniel Peixoto Carneiro, Dimas Fabiano Toledo e Flávio Jacques Carneiro.

Asseverou que os elementos de prova colhidos na "Operação Descarte", e que serviram para dar início à persecução penal também devem ser levados em conta na formalização do crédito tributário. Citou a ementa do Acórdão nº 14-51.727, proferido pela 2ª Turma da DRJ/RPO, cujo entendimento aplicar-se-ia ao caso concreto.

Concluiu que a falta de aprofundamento nas circunstâncias e elementos da hipótese de incidência revelaria falha no elemento nuclear constitutivo da relação jurídico-tributária, desatendendo o preceito do art. 142, do CTN.

Do erro na apuração da matéria tributável em face da desconsideração de tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas indicadas como intermediárias

Suscita ofensa ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, em função de ter sido constituído o crédito tributário de IR-Fonte sem considerar os tributos recolhidos sobre o montante do suposto "sobrepço" pelas empresas beneficiárias.

Alega que a própria autoridade administrativa reconhece, no Termo de Verificação Fiscal, que os beneficiários do suposto "sobrepço" de R\$ 40 milhões teriam recolhido os tributos incidentes sobre o respectivo montante.

Acrescenta que os depoimentos prestados no âmbito dos acordos de delação premiada, reproduzidos no Termo de Verificação Fiscal e sobre os quais a autoridade administrativa extraiu grande parte de suas conclusões, sempre mencionaram que os supostos repasses teriam sido realizados após o recolhimento dos tributos pelos valores líquidos dos tributos incidentes sobre o suposto "sobrepço" pago pela Impugnante. Citou a declaração feita na fl. 9.322 do TVF.

Asseverou que o próprio desconto dos valores de IRPF que foram lançados em face dos Srs. Francisco Vila e Ricardo Assaf, que seriam beneficiários finais do suposto "sobrepço", revelam a concordância da fiscalização com os argumentos ora aduzidos, de modo que se tivesse a autoridade fiscal assumido que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 instituiu a cobrança do IR-Fonte como forma de apenar o contribuinte por suposto ato ilícito, não teria sido descontado o valor dos tributos lançados em face dos Srs. Francisco Vila e Ricardo Assaf.

Considerando a lógica intrínseca ao artigo 61 da Lei nº 8.981/95, defende que seria certo que a autoridade administrativa, ao promover o lançamento do IR-Fonte em face da Impugnante, deveria ter abatido os tributos já recolhidos pelos beneficiários do pagamento da

matéria tributável indicada nos autos de infração, sendo ainda mais grave quando a "prova" da infração adotada pela autoridade administrativa, consistente nos depoimentos prestados pelos delatores ao Ministério Público Federal e à Polícia Federal, mencionavam o recolhimento de tributos sobre o pagamento que teria sido feito pela Impugnante a título de "sobrepago" à Casa dos Ventos Energias Renováveis S.A.

Impossibilidade de exigência do IR-Fonte exclusivo na fonte quando identificado o beneficiário direto do pagamento

Defende que, embora autoridade fiscal tenha identificado o beneficiário direto do suposto "sobrepago" de R\$ 40 milhões (Casa dos Ventos), efetuou o lançamento do IR-Fonte previsto no art. 61 da Lei nº 8.981/1995 em face da Impugnante, sob o argumento de que tal beneficiário teria apenas servido como uma "camada de lavagem de dinheiro" antes da entrega do montante aos beneficiários finais, os quais não teriam sido identificados.

Afirma que seria incontestável que a Casa dos Ventos Energias Renováveis S.A. não é mera empresa "noteira", criada com a finalidade de lavar recursos de origem ilícita e, embora a autoridade fiscal tente aduzir que tal empresa não seria beneficiária do suposto "sobrepago", seria incontroverso que essa companhia recebeu o montante que teria sido pago a título de "sobrepago" pela Impugnante para, apenas após, repassar a outras pessoas jurídicas.

Concluiu então que por estar devidamente identificado o beneficiário direto do suposto pagamento de "sobrepago" na ordem de R\$ 40 milhões pela Impugnante, o IR-Fonte exigido pelo auto de infração vinculado ao processo administrativo em referência estaria assumindo natureza sancionatória, o que seria incondizente com o artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Acredita que o IR-Fonte previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 apenas se ajustaria às situações em que, cumulativamente, (a) não é conhecido o beneficiário do pagamento, e (b) não é comprovada a causa ou a operação que deu origem ao pagamento.

Conclui que o beneficiário direto do pagamento efetuado pela Impugnante foi devidamente identificado pela própria autoridade administrativa (Casa dos Ventos).

Impossibilidade de exigência do IR-Fonte quando identificados outros beneficiários dos pagamentos

Após análise dos documentos constantes dos autos, acredita que seria possível enxergar com clareza o "caminho do dinheiro", chegando aos beneficiários finais, o que torna absolutamente injustificável a formalização da exigência do IR-Fonte em face da Impugnante, mesmo adotando a linha de raciocínio da própria fiscalização.

Como exemplo, citou que no "Relatório Parcial" da "Operação Descarte - Fase 4" (doc. 02) existe um tópico específico para tratar de "Pessoas que receberam pagamentos em dinheiro", o que depõem contra o argumento da fiscalização de que não seria possível identificar os beneficiários finais do pagamento, pois teria sido "transformados em 'cash', mediante o auxílio de empresas controladas por doleiros, entregues a beneficiários finais (não identificados) no Brasil ou no exterior" (fl. 9.390).

Sobre esse aspecto, a Polícia Federal e o Ministério Público Federal não só teriam identificado quem seriam os beneficiários de pagamentos efetuados em dinheiro, como também descreveram pormenorizadamente a sua posição no suposto esquema fraudulento, e os valores que teriam sido recebidos por tais pessoas.

Da identificação da causa dos pagamentos efetuados

Defende que se nota facilmente da leitura do Termo de Verificação Fiscal, ficou bem clara para a fiscalização o que teria sido a causa dos pagamentos efetuados pela Impugnante à Casa dos Ventos: "pagamento de prováveis despesas de contribuintes ligados a campanhas políticas e evasão de divisas" (fl. 9.322), visando financiamento de campanhas políticas no Estado de Minas Gerais.

Assim, acredita que, pelo princípio insculpido no art. 4º do CTN, denominado de pecunia non olet, pouco importa se os rendimentos tiveram ou não origem lícita ou moral ou se a causa do pagamento efetuado pela Impugnante seria lícita ou ilícita. Para fins de aplicação do artigo 61 da Lei nº 8.981/95, importa identificar a causa do pagamento.

Dessa forma, defende que a exigência fiscal do IR-Fonte sobre o suposto pagamento de "sobrepago" pela Impugnante à Casa dos Ventos não está amparada em um pagamento sem causa, mas sim em um pagamento cuja causa seria ilícita.

Portanto, e considerando-se que (a) está identificado o beneficiário direto do pagamento efetuado pela Impugnante, (b) estão evidenciados os beneficiários finais do

pagamento efetuado pela Impugnante, e (c) a própria fiscalização identificou o que, em tese, teria sido a causa do pagamento efetuado pela Impugnante, não há qualquer condição de prosperar o lançamento fiscal do IR-Fonte.

IR-Fonte deve ser exigido das pessoas jurídicas intermediárias identificadas no Termo de Verificação Fiscal

Defende que, ainda que fosse possível a exigência do IR-Fonte, essa tributação deveria recair sobre as pessoas jurídicas intermediárias, que estão devidamente identificadas no Termo de Verificação Fiscal, pois após a realização do pagamento efetuado pela Impugnante à Casa dos Ventos, os valores foram sendo repassados a diversas pessoas jurídicas, até chegarem aos beneficiários finais, sendo que todas essas intermediárias foram devidamente identificadas pela própria autoridade administrativa.

Assim, a Impugnante preparou o esquema do anexo doc. 04, no qual, a partir das informações constantes dos autos, foram identificadas as pessoas (físicas e jurídicas) pelas quais passou o dinheiro, com a respectiva indicação das folhas dos autos em que podem ser encontradas tais informações.

Acredita que, mesmo que fosse possível formalizar exigência do IR-Fonte sobre o suposto pagamento de "sobrepço" pela Impugnante à Casa dos Ventos, a autoridade administrativa deveria ter formalizado o lançamento em face de um dos intermediários, e não em face da Impugnante, pois, se houve algum pagamento a beneficiário não identificado, esse teria sido realizado por tais intermediários, e não pela Impugnante, que identificou devidamente quais os beneficiários dos pagamentos que foram feitos, o que seria inclusive reconhecido pela fiscalização.

DA INSUBSISTÊNCIA DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS DECORRENTES DA GLOSA DE DESPESAS (Autos de Infração de IRPJ, CSLL e IR- Fonte) - DO VÍCIO DE MOTIVAÇÃO DA GLOSA DE DESPESAS - Ofensa ao art. 142 do CTN

Neste tópico, suscita que, para efetuar a glosa das despesas incorridas pela Impugnante e computadas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a autoridade administrativa simplesmente reputou tais despesas como inidôneas, sem adentrar ao mérito de sua dedutibilidade, conforme dispõe o artigo 299 do RIR/99, sem motivação adequada, na medida em que não foi feita a análise de sua usualidade e necessidade à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

Saliente-se que seria incontroversa a existência efetiva da despesa incorrida pela Impugnante, na medida em que foi efetuado o lançamento do IR-Fonte, com base no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, sobre os referidos pagamentos, de modo que seria dever da fiscalização motivar adequadamente o lançamento, demonstrando as razões pelas quais entende que tais despesas não seriam necessárias e usuais à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, conforme prevê o artigo 299 do RIR/99, cuja falta de motivação violaria o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Defende que não haveria uma só linha declinada, em todo o Termo de Verificação Fiscal, para justificar o porquê tais despesas não guardariam os requisitos de necessidade e usualidade que lhes são computadas na formação do lucro real, em linha com o que dispõe o art. 299 do RIR/99.

Da impossibilidade de exigência "automática" do IRRF

Suscitou que, em relação aos pagamentos cujas despesas foram glosadas, foi também lavrado, de forma "automática", o auto de infração para exigência do IR-Fonte, com fundamento no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, em virtude de que, para a fiscalização, a simples ausência de comprovação cabal da prestação de serviços e aquisição de mercadorias implica duas consequências: (a) a glosa das despesas; e (b) o lançamento do IR-Fonte.

Acredita que, por essa visão, a autuação a título de IRRF teria sido meramente reflexa e, na prática, automática - sempre que a glosa da despesa se dê pela não apresentação de documentação que comprove adequadamente a prestação de serviços ou aquisição de mercadorias, cuja interpretação do citado art. 61 acabaria por permitir que o ônus da prova fosse deslocado para o contribuinte, o que não poderia ser acolhido.

Citou julgado do CARF, e a Solução de Consulta Interna nº 11 da COSIT:

Aponta que seria claríssimo o abuso do lançamento do IRRF sobre os pagamentos realizados a fornecedores diversos, em face do próprio auto de infração apontar como "motivação" a auditoria de eventos relacionados à denominada "Operação Descarte", e imputa à Impugnante a prática de condutas ilícitas no contexto do tal esquema criminoso, sem vincular

os pagamentos feitos em relação a diversos desses fornecedores aos fatos apurados no âmbito da "Operação Descarte".

Alega que em relação ao fornecedor Machado Cunha Sociedade de Advogados, apresentou ao longo do procedimento de fiscalização: (a) relação de pagamentos, (b) notas fiscais, (c) comprovantes de pagamentos; (d) contrato; (e) evidências dos serviços; (f) lançamentos contábeis; e (g) autorização de pagamento.

Ressalta que "motivação" adotada pela autoridade administrativa seria a de que "a proposta de Honorários Advocatícios e o Parecer Jurídico, ambos assinados pelo advogado Marcelo Nobre, possuem a mesma data" (fl. 9.418), de forma que a motivação adotada pela autoridade administrativa, além de absolutamente frágil, em nada se relaciona à "Operação Descarte".

Impossibilidade da glosa das despesas de forma concomitante à exigência do IR-Fonte

Suscitou que, em se tratando da mesma motivação de fato, da mesma base cálculo e da mesma pessoa jurídica, seria absolutamente contraditória e incompatível a tributação presumida pelo IR-Fonte por suposto "pagamento sem causa". Citou julgado da CSRF.

Defende que, em se tratando de pessoa jurídica sujeita ao "Lucro Real Anual", como é o caso da Impugnante, a glosa das despesas já afeta o resultado do exercício, majorando o lucro líquido e dando ensejo às exigências fiscais de IRPJ e CSLL.

Assim, quando surge o artigo 61 da Lei nº 8.981/95, o legislador a redige de forma a ressaltar o disposto em normas especiais, assim a opção do legislador seria a de excluir da abrangência do dispositivo a situação prevista no artigo 44 da Lei nº 8.541/92.

Considera que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 buscava alcançar hipóteses não previstas no art. 44 da Lei nº 8.541/92, ou seja, se os pagamentos não tivessem sido escriturados ou não interferissem na apuração do lucro líquido, e se a empresa, sujeita ao lucro presumido, mantivesse escrituração pelo livro caixa.

Acredita que essa seria a razão de a alíquota de 35% do IR-Fonte ter sido uniformizada pelo artigo 62 da Lei nº 8.541/92 para ambas as situações.

Além disso, acaso as empresas contratadas pela a Impugnante tenham regularmente oferecido os rendimentos à tributação e promovido o recolhimento do IRPJ e da CSLL, como indicaria as transcrições dos depoimentos dos delatores no âmbito da "Operação Descarte" no Termo de Verificação Fiscal, a cobrança do imposto com base no art. 61 da Lei nº 8.981/1995, somado às glosas das despesas para efeito de exigência de IRPJ e CSLL, provocaria um terceiro efeito tributário em favor da Fazenda Nacional.

Alega que, em função de a Impugnante não deter os amplos poderes investigatórios das autoridades fiscais (CTN, art. 195), não teria sequer controle sobre as informações referentes à situação fiscal dessas 5 (cinco) empresas (por força do sigilo fiscal), de modo que deveria o fisco federal averiguar todos esses dados.

Reforça que os documentos relacionados à "Operação Descarte" que foram acostados aos autos pela autoridade fiscal, principalmente as transcrições dos depoimentos prestados por delatores ao Ministério Público Federal, indicariam que os fornecedores que teriam sido vinculados ao suposto "esquema" criminoso, efetuaram regularmente o recolhimento dos tributos.

Citou precedentes da jurisprudência administrativa.

Da Impossibilidade de exigência das multas isoladas após o encerramento do ano-calendário

Consoante relatado suscitou que a exigência das multas isoladas sobre o recolhimento insuficiente de "estimativas" de IRPJ e de CSLL nos meses do ano-calendário de 2015 seria absolutamente descabida neste caso, pois lançadas por intermédio de autos de infração lançados apenas no ano-calendário de 2019, ou seja, após encerramento dos correspondentes anos-calendário, momento no qual seriam devidos somente os próprios tributos apurados em 31/12 (quotas anuais de ajuste) e não mais os valores relativos às antecipações mensais.

Acredita que a legislação tributária de regência, a doutrina pátria, bem como a pacífica jurisprudência não admitem a exigência de "estimativas" de IRPJ e de CSLL após o encerramento do ano-calendário, e também não seria cabível a aplicação da multa isolada sobre recolhimento insuficiente dessas antecipações, até porque o contribuinte não poderia ser apenado por uma conduta que não é mais exigível quando da lavratura do auto de infração.

Citou entendimentos doutrinários, a Instrução Normativa SRF nº 1.700/2017 e a

súmula CARF nº 82.

Da Improcedência da exigência concomitante das multas isoladas e da multa de ofício - Vedação ao bis in idem e princípio da consunção

Defende que a exigência da multa de ofício concomitantemente à multa isolada configuraria manifesto bis in idem, devendo ser observado, nestes casos, o princípio da consunção (absorção), a ensejar o pronto cancelamento do débito constituído por meio do auto de infração, conforme será demonstrado adiante.

Acredita que, em virtude do princípio da consunção, a multa de ofício aplicada sobre a falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados após o encerramento do ano- calendário deveria absorver a multa que seria aplicável na falta de pagamento das "estimativas", na medida em que esta última é menos grave e subjacente àquela infração.

Defende que a jurisprudência do STJ está pacificada nesse sentido. Citou o Recurso Especial nº 1.496.354/PR do STJ.

Acredita que, ao formalizar a exigência das multas isoladas, a autoridade teria desobedecido a Súmula CARF nº 105, de observância obrigatória.

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO, DO DOLO E DA TIPIFICAÇÃO DA CONDUTA

Salientou que, embora os fatos que teriam ensejado as autuações decorram de fatos apurados no âmbito da "Operação Descarte", em momento algum, a Polícia Federal e o Ministério Público Federal apuraram eventual animus da Impugnante em sonegar tributos, ou cometer atos fraudulentos objetivando a supressão de obrigações tributárias. Ao contrário, todos os todos os intermediários promoveram o regular recolhimento dos tributos devidos, o que sequer foi questionado pela autoridade administrativa.

Assim, eventuais atos dolosos e fraudulentos que supostamente teriam sido cometidos nas operações investigadas pela "Operação Descarte" jamais tiveram por finalidade ludibriar o Fisco Federal.

Por outro lado, caso a fiscalização entendesse pelo previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.506/64, deveria ter aprofundado a acusação fiscal com a devida comprovação do animus de ludibriar a fiscalização de sonegação tributária.

Questionou em que ponto residiria a conduta dolosa da Recorrente, tendente a fraudar para prejudicar o Erário, quando nada foi escamoteado ao fisco, que não foi induzido a erro e não teve qualquer obstáculo ao conhecimento dos fatos.

Alegou que nos autos de infração lavrados, a autoridade administrativa formalizou as exigências fiscais com a inclusão da multa de ofício qualificada (150%), sem, contudo, indicar precisamente condutas que se amoldariam aos tipos previstos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.506/64.

Por se tratar de acusação de ilícito penal, necessário se faria (I) a especificação da conduta dolosa ilícita supostamente cometida, (II) a individualização do ato irregular praticado pela Impugnante e, principalmente, (II) sua efetiva comprovação.

Defende que a mera identificação de um suposto tributo inadimplido não pode dar azo à dobra da multa. E isso porque, ressalvados os casos mais óbvios e clássicos de "tributo declarado e não pago", todas as demais infrações tributárias partem de uma reavaliação da conduta do contribuinte ao não constituir e recolher, satisfatoriamente, o tributo devido com base nos atos materiais havidos.

Asseverou que, ante a não configuração do dolo na conduta da Impugnante, cujos respectivos atos foram devidamente registrados perante os órgãos competentes e prontamente colocados à disposição dos agentes fiscais, quando solicitados, deve ser afastada a qualificação da multa de ofício.

Da não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício

Alegou que a autorização legal para a cobrança de juros moratórios está prevista no art. 161 do CTN, o qual, em cotejo com os arts. 113 e 119 do CTN, somente autorizaria a cobrança dos juros de mora sobre os valores decorrentes de obrigação tributária principal não pagos no vencimento.

Acredita que não teria fundamento legal a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, quando esta for exigida em conjunto com o tributo devido (e não isoladamente), conforme, inclusive, já reconhecido pela 1ª Turma da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS.

Acredita que a "penalidade cabível" mencionada na parte final do art. 161 do CTN é a

própria multa de ofício, o que demonstra, cabalmente, que este montante não se confunde com o crédito tributário sobre o qual incidirá os juros de mora e as penalidades cabíveis (multa de ofício).

II.2DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO MARIO ARAUJO ALENCAR ARARIPE

Cientificado dos autos de infração em 31/10/2019, e irrisignado, o responsável solidário MARIO ARAUJO ALENCAR ARARIPE, apresentou a impugnação de 10.316/10.381, em 02/12/2019, por meio da qual oferece, em síntese, as seguintes razões de defesa.

QUESTÕES PRELIMINARES

Da nulidade material do Auto de Infração que se vale de informações compartilhadas da Operação Descarte, suspensa por decisão do Supremo Tribunal Federal

Alegou que autuação padeceria de vício de nulidade material, na medida em que decorre de informações obtidas a partir da Operação Descarte, que, por sua vez, à época da lavratura do Auto de Infração (em 23/10/2019), estava suspensa por decisão do Ministro Dias Toffoli nos autos do Recurso Extraordinário 1.055.941;

Assim, acredita que o Auto de Infração seria materialmente nulo, uma vez que o crédito tributário foi constituído com base em elementos que estavam sob suspeição. Isso porque, a presente autuação fiscal decorre de informações obtidas da Operação Descarte, que, por sua vez, foi suspensa pela Justiça Federal de São Paulo em razão da decisão proferida pelo Ministro Dias Toffoli nos autos do RE nº 1.055.941. Assim, como à época da lavratura do Auto de Infração, a aludida operação policial estava suspensa, é inválido qualquer tipo de compartilhamento de informações desta operação durante o período em que este suspensão;

Da Nulidade material do Auto de Infração em razão de cerceamento de defesa decorrente da omissão de trechos dos Acordos de Colaboração

Acredita que o Auto de Infração seria, igualmente, nulo por vício material, em virtude de cerceamento do direito de defesa do Impugnante, quando a Autoridade Fiscal embasou suas acusações em Acordos de Colaboração, os quais foram reproduzidos apenas parcialmente e contaram com algumas omissões e hachuras em sua transcrição. Isso, além de agredir os princípios do contraditório e da ampla defesa, gera inegável prejuízo ao Impugnante, uma vez que, por meio desses Acordos de Colaboração (especialmente o do Sr. Ricardo Assaf) poderia levar à revelação dos beneficiários finais dos pagamentos autuados.

QUESTÕES DE MÉRITO

Parte A - Questões sobre a solidariedade imputada ao Impugnante (artigo 124, inciso I, do CTN)

É ilegítima a aplicação do inciso I do artigo 124 do CTN no caso concreto, pois o referido dispositivo só é aplicável quando dois ou mais sujeitos revestem a condição de contribuintes e realizam, conjuntamente, o fato gerador da obrigação tributária, o que denota o interesse comum visado pela norma. Por outro lado, a regra é inaplicável entre responsáveis, cabendo, nesse caso, a expressa previsão em lei, nos termos do inciso II do artigo 124 do CTN.

Ainda que se superem esses obstáculos jurídicos, que por si só impedem a incidência da norma do inciso I do artigo 124 do CTN, não há que se falar na configuração de interesse comum entre o Impugnante e a Renova.

O instituto da solidariedade, previsto no artigo 124 do CTN, não tem por escopo incluir um terceiro no polo passivo da relação jurídico-tributária, mas, sim, graduar a responsabilidade dos sujeitos passivos que já a compõem.

Os incisos I (interesse comum) e II (pessoas designadas por lei) do artigo 124 do CTN devem ser interpretados em conjunto com os incisos I e II do parágrafo único do artigo 121 do mesmo diploma, por definirem as figuras do contribuinte e do responsável. A hipótese do inciso I do artigo 124 do CTN se dirige, normalmente, ao contribuinte, que é sempre a pessoa que mantém relação direta e pessoal com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, praticando-o. Nesse sentido, "comum" é o interesse partilhado entre dois ou mais contribuintes na situação que constitui o fato gerador, de modo que só há "interesse comum" entre contribuinte e responsável se ficar provado que ambos compartilham da mesma situação e interesse, o que não seria o caso dos autos;

O interesse comum se configura, portanto, sempre que duas ou mais pessoas se encontrem no mesmo polo da relação jurídica privada eleita pelo legislador para definir o fato

gerador da obrigação tributária e o realizem conjuntamente. Dessa forma, o interesse visado pela norma é sempre jurídico, afastando-se interesses de ordem econômica, moral ou social. Daí porque o artigo 124, inciso I, do CTN não permite alcançar pessoas que não tenham participado juridicamente da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária;

No mérito

Da efetiva comprovação da causa do pagamento de R\$ 40.000.000,00 realizado pela Renova

Defendeu que restou comprovada a causa legítima do pagamento ora autuado, qual seja, a realização de um sobrepreço à Casa dos Ventos por razões de mercado;

Asseverou que os beneficiários dos pagamentos eram conhecidos pela Autoridade Fiscal, restando comprovado o beneficiário do pagamento autuado e dos demais pagamentos realizados pela Casa dos Ventos;

Subsidiariamente, os pagamentos autuados já foram oferecidos à tributação pela Casa dos Ventos e, portanto, o Auto de Infração deve ser cancelado sob pena de multiplicidade de cobranças

Subsidiariamente deve ser cancelado o Auto de Infração, uma vez que o pagamento (Sobre preço de R\$ 40.000.000,00) negociado entre a Renova e a Casa dos Ventos já foi, integralmente, submetido à tributação do IRPJ e da CSL pela Casa dos Ventos, de modo que a manutenção do Auto de Infração em epígrafe denotaria inegável tributação em multiplicidade e enriquecimento ilícito da União.

Ainda mais subsidiariamente, defendeu que o julgamento deveria ser convertido em diligência

Da impossibilidade de se cumular o IRRF com a multa de ofício, devido à sua natureza sancionatória

Caso se mantenha a autuação, deverá ser cancelada integralmente a multa de ofício de 150% aplicada sobre o montante exigido a título de "IRRF", tendo em vista a sua natureza sancionatória de multa isolada;

Da improcedência da qualificação da multa de ofício

Acredita que não haveria qualquer motivação no Relatório de Fiscalização em relação à qualificação da multa exigida em relação ao Impugnante, o que implica reconhecer a ausência de acusação neste ponto.

Acredita que ainda que seja mantida a multa qualificada, ela não se sustentaria, na medida em que o STF sedimentou o entendimento, no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade (ADI nº. 551/RJ) e da repercussão geral (REs nºs. 582.461/SP e 833.106/GO), que as multas tributárias não podem superar o valor do tributo devido, mesmo que o seu objetivo seja punir atos de sonegação, fraude ou conluio. Assim, por força dessas decisões, caberia à Turma Julgadora observá-las;

Requeru a aplicação do artigo 112 do CTN em caso de voto de qualidade

Da Cessação da fluência dos juros de mora após o transcurso do prazo de 360 dias

Defende que não deveria haver incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, já que não existe base legal para tal expediente e que, na hipótese de o recurso voluntário não ser decidido dentro do prazo de 360 dias, como manda o artigo 24 da Lei nº. 11.457/07, deveria ser reconhecida a inércia do credor e a ausência de qualquer fato ou omissão imputável aos Impugnantes, suspendendo-se a fluência dos juros.

II.3DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO CLECIO ANTONIO CAMPODONIO

Cientificado dos autos de infração em 31/10/2019, e irressignado, o responsável solidário CLECIO ANTONIO CAMPODONIO, apresentou a impugnação de 10.060/10.124, em 02/12/2019, por meio da qual deduziu alegações idênticas às apresentadas pelo responsável MARIO ARAUJO ALENCAR ARARIPE em sua peça de impugnação.

Assim, para evitar repetições desnecessárias, quanto às alegações idênticas, reporto-me ao resumo das razões de defesa do responsável MARIO ARAUJO ALENCAR ARARIPE, que integra o subitem II.2 deste relatório.

II.4DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO RICARDO LOPES DELNERI

Cientificado dos autos de infração em 31/10/2019, e irressignado, o responsável solidário RICARDO LOPES DELNERI, apresentou a impugnação de 9.788/9.826, em

02/12/2019, por meio da qual oferece, em síntese, as seguintes razões de defesa.

Da impossibilidade de ser atribuída responsabilidade solidária ao impugnante com fundamento no artigo 135 do CTN

Destacou que desde já que à época dos fatos (06/2014 a 12/2015) o Impugnante figurava apenas como Conselheiro da empresa autuada e o fato de ser sócio fundador não significa que ele possa ser responsabilizado, uma vez que o art. 135 do CTN traz requisitos específicos e objetivos para a atribuição de responsabilidade a determinadas pessoas que tenham poder de ingerência e de decisão direta sobre as atividades da empresa, situação a qual o Impugnante não se enquadra.

Asseverou que Auditor Fiscal se baseia na declaração de “Ricardo Assaf”, às fls. 9330, para concluir que o Impugnante teria informado que a empresa autuada se comprometera a fazer repasses ilegais a terceiros. Além disso, afirma genericamente que as informações estariam também comprovadas pelo colaborador “Clécio Eloy”.

Alegou que a conclusão da fiscalização está pautada única e exclusivamente em “delações” obtidas no âmbito de investigações criminais, o que não é suficiente para fundamentar a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN, a qual exige comprovação do ato praticado com excesso de poderes e/ou infração de lei ou estatuto social.

Acrescentou que, ainda que se admita, somente para argumentar, que declarações firmadas em “Acordos de Colaboração” no âmbito de investigações criminais possam constituir algum indício para a imputação de responsabilidade tributária, não há como se extrair das informações contidas nos “Acordos de Colaboração” prestados pelo Sr. Ricardo Assaf e pelo Sr. Clécio Eloy qual foi o ATO PRATICADO PELO IMPUGNANTE COM EXCESSO DE PODERES E/OU INFRAÇÃO DE LEI OU ESTATUTO SOCIAL, o que é suficiente para que este “indício” seja desconsiderado para fundamentar a responsabilidade tributária ora atribuída ao Impugnante.

Quanto ao “Acordo de Colaboração” do Sr. Clécio Eloy há afirmação expressa de que o interlocutor da empresa autuada sempre foi “Ricardo Assaf”, de modo que não se justifica a afirmação do Auditor Fiscal no sentido de que as declarações de “Clécio” fundamentariam a responsabilidade tributária do Impugnante.

Às fls. 9391 há também menção ao “Acordo de Colaboração” do Sr. Francisco Vila em que consta “que RICARDO ASSAF era quem determinava o destino e o montante de todos os pagamentos”.

Conforme consta do Termo de Descrição dos Fatos, a empresa autuada, em suas respostas à fiscalização, deixou claro que não tinha conhecimento dos fatos narrados por Ricardo Assaf.

Ressaltou que no Direito Tributário vigora os princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerrada, de modo que o enquadramento do fato à hipótese normativa deve ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção e, por conseguinte, gere os efeitos jurídicos da incidência tributária.

Aduz que a responsabilização do Impugnante no caso concreto carece de requisitos essenciais de validade, uma vez que a descrição dos fatos que dariam ensejo à responsabilidade solidária atribuída a ele (ser sócio fundador da empresa e conselheiro à época dos fatos) não guarda relação com o dispositivo legal indicado como infringido (art. 135 do CTN), em violação direta ao artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972.

Conforme informado pelo próprio Auditor Fiscal, o Impugnante, à época dos fatos figurava na sociedade autuada apenas como membro do Conselho de Administração, fato este que, por si só, impossibilita a atribuição de responsabilidade tributária pessoal a ele, à luz da norma indicada como fundamento da autuação fiscal (art. 135 do CTN).

Somente a título de elucidação, destacou que, de fato, no ano de 2001 o Impugnante figurou como um dos sócios fundadores da empresa autuada, atuando na administração até 2011, momento em que a gestão passou a ser profissionalizada em decorrência da abertura de capital da empresa. Isto significa que nos anos de 2014 e 2015 o Impugnante já estava afastado há mais de 3 (três) anos da administração da sociedade.

Após a abertura de capital da empresa em 2010, houve ingresso da LIGHT (em 2011) e depois da CEMIG (em 2013) no capital social da empresa. Já em 2011, no acordo de investimento da LIGHT (doc. 2), ficou estabelecido o afastamento do Impugnante da administração da empresa e sua atuação restrita como membro do Conselho de Administração. Isto significa que, desde 2011, o Impugnante deixou de tomar decisões diretas em nome da

empresa e passou a atuar de forma restrita nas deliberações do Conselho (órgão colegiado).

Tal como dispõe o artigo 138 da Lei das S/As (Lei 6.404/76), a doutrina de Modesto Carvalhosa esclarece que o Conselho possui competência decisória apenas interna e não representa a empresa perante terceiros. Além disso, as decisões do Conselho são obrigatoriamente deliberativas, o que impossibilita a individualização da conduta de um determinado Conselheiro para atribuir-lhe responsabilidade tributária solidária por uma infração tributária praticada pela empresa.

Enquanto os diretores possuem poderes de decisão que lhes são atribuídos por lei e distribuídos entre eles pelo estatuto social da sociedade, o Conselho de Administração decide apenas de forma deliberativa e com efeitos internos para a companhia. Esta diferença é crucial para entender a abrangência da responsabilidade tributária prevista no artigo 135, III, do CTN.

No caso concreto, além da falta de previsão legal para imputação de responsabilidade tributária ao Impugnante à luz do art. 135 do CTN pelo débito ora em discussão, tem em vista que, conforme demonstrado acima, o Impugnante não tem poder de decisão ou ingerência sobre os atos praticados pela pessoa jurídica, verifica-se que não houve a necessária e indispensável individualização do ATO PRATICADO COM EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO DE LEI OU ESTATUTO SOCIAL, razão pela qual deve ser excluída responsabilidade solidária atribuída injustificadamente ao Impugnante.

Da impossibilidade de cobrança de IRRF sobre valores que foram objeto de glosa de despesas e cobrança de IRPJ

No mérito, requereu que fosse julgado improcedente o lançamento fiscal quanto à cobrança indevida do IRRF, por decorrer do mesmo fato que ensejou a glosa de despesas e, consequentemente, a redução do saldo de prejuízo fiscal ou a cobrança de IRPJ; bem como seja cancelada a multa isolada aplicada em relação à falta de antecipação de pagamentos por estimativas (IRPJ/CSLL), com base no princípio da absorção/consumção.

Da absorção da multa isolada pela multa punitiva referente à falta de pagamento do IRPJ

Alegou que haveria improcedência da cobrança da multa isolada em relação à falta de antecipação de pagamentos de IRPJ/CSLL (por estimativa) nos meses de setembro e dezembro de 2015, pois acredita que, se já houve imputação de multa de ofício referente à falta de pagamento de tributo decorrente da glosa das despesas, não haveria fundamento jurídico para a imputação concomitante de multa isolada pela falta de pagamento das estimativas de IRPJ/CSLL, à luz do princípio da consumção/absorção. Citou julgado do CARF.

Da falta de fundamento jurídico para a multa qualificada

Requereu a desqualificação da multa aplicada para o patamar de 75%, tendo em vista não haver prova de conduta dolosa, nem fundamento jurídico para a sua cobrança, especialmente quanto à falta de pagamento do IRRF.

Alegou que a utilização de tributos com objetivo confiscatório, tal como ocorre no caso concreto, é expressamente vedado na Constituição Federal, nos termos do disposto no artigo 150, inciso IV.

II.5 DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO RENATO DO AMARAL FIGUEIREDO

Cientificado dos autos de infração em 31/10/2019, e irressignado, o responsável solidário RENATO DO AMARAL FIGUEIREDO, apresentou a impugnação de 9.895/9.931 em 29/11/2019, por meio da qual deduziu alegações idênticas às apresentadas pelo responsável RICARDO LOPES DELNERI em sua peça de impugnação.

Assim, para evitar repetições desnecessárias, quanto às alegações idênticas, reporto-me ao resumo das razões de defesa do responsável RICARDO LOPES DELNERI, que integra o subitem II.4 deste relatório.

II.6 DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO RICARDO DE LIMA ASSAF

Cientificado dos autos de infração em 31/10/2019, e irressignado, o responsável solidário RICARDO DE LIMA ASSAF, apresentou a impugnação de 10.000/10.024, em 02/12/2019, por meio da qual oferece, em síntese, as seguintes razões de defesa.

Preliminares de nulidade

Suscitou que a eventual hipótese de o Poder Judiciário decretar nulas as provas que a deram origem ao procedimento fiscal que culminou no presente lançamento tributário, em estrita e exclusiva observância ao seu Direito processual, requer, por conseguinte, seja também

reconhecida a nulidade do lançamento tributário que culminou no Auto de Infração em discussão. Cita a liminar concedida, pelo Min. Dias Toffoli, nos autos do Recurso Extraordinário nº 1.055.941.

Em nova preliminar de nulidade, suscitou que não foram trazidos aos autos elementos que demonstrem a efetiva diligência da Autoridade Fiscal em obter esclarecimentos junto aos beneficiários diretos dos pagamentos realizados pela Renova, se eles ofereceram ou não os valores à tributação.

Da ilegitimidade passiva/ausência de indicação de solidários

Alternativamente, requereu decretação de nulidade da autuação, à luz do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018, em função dos responsáveis solidários necessários pelo débito não terem sido incluídos no polo passivo.

Defendeu que o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018, cujo entendimento é no sentido de que, na hipótese de pagamento sem causa, há interesse comum dos beneficiários, do responsável tributário (Renova) e das pessoas que também praticaram a conduta reprovável, deveriam ter sido cobradas as exigências fiscais solidariamente em face de todos.

No caso em apreço, não cabia ao Diretor Jurídico (Impugnante) a aprovação e efetivação dos pagamentos realizados. Também não cabia ao Diretor Jurídico (Impugnante) a contabilização e apuração fiscal decorrente destas contabilizações.

Asseverou que o fato citado restaria evidenciado nos excertos acostados aos autos, nos quais se verifica que a operacionalização dos pagamentos e contabilizações cabiam ao Diretor Financeiro e ao Presidente do Conselho da Renova, e não ao cargo ocupado pelo Impugnante, de Diretor Jurídico.

Conclui que a ausência de indicação dos beneficiários dos pagamentos realizados pela Renova, do Diretor Financeiro e do Presidente do Conselho da Companhia (pessoas responsáveis pela operação, pagamentos e deduções), como sujeitos passivos solidários da obrigação tributária objeto do auto de infração lavrado no processo administrativo em epígrafe, implica a evidente nulidade do lançamento.

Alegou que para fins tributários, mesmo uma causa ilícita será considerada passível de regular tributação.

Razões para improcedência do auto de infração: indicação da causa dos pagamentos e indicação dos beneficiários dos pagamentos

Caso não seja decretada nulidade, a autuação deveria ser cancelada, haja vista que (i) Casa Dos Ventos, Claro e Interconsult, Ediminas e Editoras Minas, Vega Sicília, Machado Cunha e José Leitão Meireles foram devidamente identificados nos pagamentos realizados pela Renova, cujas origens são ilícitas; e (ii) a Renova logrou êxito em demonstrar a causa dos pagamentos realizados em favor de Brick Participações e Marcelo Nobre;

No que se refere, ainda, à Casa dos Ventos, ressaltou que o “Projeto Tombador” foi concretizado e que não ocorreu uma suposta operação simulada para que houvesse o repasse de valores, pois houve simples sobrepreço da operação; o que corrobora com o esvaziamento do entendimento fiscal no sentido de que os beneficiários dos pagamentos realizados pela Renova seriam meros veículos para prática de ilícitos.

Nesse sentido, considerando que (i) a contabilidade da Renova indica as pessoas acima como beneficiárias; (ii) a Renova e seus administradores não tinham ingerência sobre o repasse de valores após os beneficiários mencionados acima; e (iii) os colaboradores confirmam a quem foram destinados os pagamentos, as pessoas acima identificadas são as beneficiárias dos pagamentos ilícitos realizados pela Renova.

IRRF – improcedência - ausência de provas quanto à ilicitude de pagamentos

Com relação aos pagamentos realizados pela Renova em favor de Brick Participações S/A e Marcelo Nobre Sociedade Individual de Advocacia, não há nos autos informações quanto ao reconhecimento do caráter ilícito.

A Renova logrou êxito em demonstrar a prestação dos serviços de consultoria prestados pela Brick Participações; seja pelo contrato devidamente formalizado, pelos relatórios, além das notas fiscais e comprovantes de pagamento.

Bis in idem – impossibilidade de exigir IRPJ e CSLL em conjunto com o IRRF

Solicitou o cancelamento das autuações ou, pelo menos, uma das exigências, IRRF ou IRPJ e CSLL, tendo em vista que a cobrança concomitante destes tributos representa bis in idem;

Caráter confiscatório da multa aplicada

Requeru o cancelamento ou redução da penalidade aplicada por ofender os princípios da razoabilidade e proporcionalidade e, por conseguinte, configurarem confisco;

Requeru a conversão do julgamento em diligência.

II.7 DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO CARLOS MATHIAS ALOYSIUS BECKER NETO

Cientificado dos autos de infração em 31/10/2019, e irressignado, o responsável solidário CARLOS MATHIAS ALOYSIUS BECKER NETO, apresentou a impugnação de 10.035/10.054, em 02/12/2019, por meio da qual oferece, em síntese, as seguintes razões de defesa.

Suscitou que haveria ausência da responsabilidade solidária prevista no artigo 124, I, e não configuração dos requisitos do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

Alegou que não teria sido explicado qual seria o interesse comum, a atuação direta ou indireta ou a omissão do Impugnante na suposta infração. Na prática, optou a autoridade tributária simplesmente por considerar o Diretor Presidente da Renova responsável tributário de maneira genérica e objetiva, sem especificar o seu interesse na operação em questão ou mesmo a conduta que ele teria praticado, o que representa flagrante violação aos artigos 124, I, e 135, III, do Código Tributário Nacional, como se passa a demonstrar.

Ausência de responsabilidade solidária fundamentada no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional.

Alegou o Impugnante que apenas atuava como Diretor Presidente na Renova na data dos fatos geradores e não teve qualquer envolvimento direto nas operações discutidas pela d. administração tributária. O Termo não indicou, em nenhum momento, qual teria sido o envolvimento do Impugnante no pagamento do “sobrepço” na aquisição do Projeto Tombador, tampouco na contratação de fornecedores e/ou na realização dos pagamentos a eles devidos em decorrência dos serviços supostamente prestados. Sua inclusão no rol de corresponsáveis deu-se porque ele tinha poderes para assinar documentos, o que não se pode admitir.

Não restou provada a efetiva atuação do Impugnante nas operações ora analisadas pela administração tributária, muito menos a existência de seu interesse comum no pagamento do “sobrepço” ou na contratação de outros prestadores de serviços, ou, ainda, sua relação direta com o fato gerador da obrigação, requisitos indispensáveis para a caracterização da solidariedade, nos termos da legislação tributária.

Impossibilidade de aplicação do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional. Ausência de comprovação de atuação com excesso de poderes ou fraude.

Alegou que atuação como Diretor Presidente da Renova limitava-se a questões técnicas ligadas à construção e desenvolvimento de parques eólicos e geração de energia, além do desenho de organização e processos internos, dado que os negócios estavam em fase de grande expansão. Nesse período, o orçamento para novos investimentos da Renova era de mais R\$2,5 bilhões, tendo sido constituídas 96 sociedades de propósito específico para o desenvolvimento de projetos.

O Impugnante não tinha, por óbvio, conhecimento de todas as operações da Renova, que eram divididas entre dezenas de diretores e gerentes, mas limitava seu envolvimento às QUESTÕES ESTRATÉGICAS e investimentos mais relevantes.

Asseverou que não teve qualquer participação direta na contratação dos seguintes fornecedores: (i.) Claro Advogados Associados e Interconsult Empresarial Eireli; (ii.) Editora Minas – Eireli e Ediminas S.A. Editora Gráfica Industrial de Minas; (iii.) Vega Sicília Empreendimentos e Participações Ltda.; (iv.) Brick Participações S.A.; (v.) Machado Cunha Sociedade Advogados; (vi.) Leitão Consultoria e Serviços Especializados Ltda. e José Leitão Meireles - ME; e (vii.) Marcelo Nobre Sociedade Individual de Advocacia.

Alegou que desconhece a maioria desses prestadores de serviços e, se autorizou algum contrato ou pagamento, foi porque outro Diretor (da área) lhe informou que referida contratação seria necessária. A contratação dos prestadores de serviços e o acompanhamento de suas atividades não eram de responsabilidade do Impugnante.

Asseverou que a acusação fiscal não demonstrou COMO ou QUANDO o Impugnante teria praticado as condutas ilícitas que lhe são imputadas, conforme requisito do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, o que apenas comprova que ele não teve qualquer vínculo direto e pessoal com a operação ora questionada.

Defendeu a Impossibilidade de aplicação concomitante de multa isolada por falta de

recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no encerramento do ano-calendário.

3.A 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF) houve por bem proferir decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014 e 2015

DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA.

Para a dedutibilidade de despesas, referentes a serviços prestados por terceiros, não é suficiente a simples apresentação de nota fiscal, necessário se faz a apresentação de prova da efetiva prestação dos serviços. Na falta dessa comprovação, os valores correspondentes deixam de ser dedutíveis para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, fato que justifica a sua glosa.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2014 e 2015

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA.

Sujeita-se 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, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiro ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, ainda que esse pagamento resulte em redução do lucro líquido da empresa.

IRRF E GLOSA DE DESPESAS. AUSÊNCIA DE BIS IN IDEM.

Não se configura bis in idem a cobrança simultânea de IRRF e de IRPJ, uma vez que se trata de fatos geradores distintos e não há vedação legal à simultaneidade entre as respectivas cobranças.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014, 2015

REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA PRESCINDÍVEL.

O requerimento de diligência que trata de questão totalmente inócua para fins de solução do litígio deve ser indeferido por força do disposto no caput do artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014 e 2015

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. FATO GERADOR.

PARTICIPAÇÃO.

Uma vez comprovado nos autos que o terceiro participou ativamente na elaboração do fato gerador do tributo, restará configurado o interesse comum a que se refere o art. 124, inciso I, do CTN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI. PROVA.

Existindo prova cabal de que os administradores do contribuinte pessoa jurídica agiram com infração de lei, exsurge a responsabilidade tributária solidária prevista no art. 135, inciso III, do CTN.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

4. Inconformados, a Autuada e os responsáveis solidários interpuseram os Recursos Voluntários de fls. 10799/10885 (11054/11142), 10626/10705, 10713/10791, 11163/11197, 11211/11246 e 11252/11270, via dos quais reeditam e reforçam os argumentos lançados nas impugnações de fls. 9511/9630, 10316/10381, 10060/10124, 10000/10024, 9895/9931 e 10035/10054, respectivamente, com as seguintes adições:

- MÁRIO ARAÚJO ALENCAR ARARIPE e CLÉCIO ANTONIO CAMPODONIO ELOY: suscitam preliminar de nulidade da r. decisão recorrida por falta de motivação adequada, e, no mérito, no que concerne à alegação de que os pagamentos ora autuados já foram oferecidos à tributação pela Casa dos Ventos, pleiteiam que *“o julgamento deve ser convertido em diligência em razão de fato relevante divulgado pela Renova”*; e
- RICARDO DE LIMA ASSAF: requer, preliminarmente, *“o afastamento da responsabilidade tributária atribuída com fundamento no art. 135 do CTN, posto que o Recorrente colaborou com as Autoridades nos exatos termos do RE nº 562.276, que afasta sua aplicação quando demonstrada a colaboração com a Administração Tributária”*.

5. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, Relator.

DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

6. Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual deles conheço, com exceção das matérias que serão referidas ao longo desta decisão.

7. Cuidam os autos de lançamentos de IRPJ e CSLL e de redimensionamento de saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, decorrentes da glosa de despesas consideradas não comprovadas, bem como de IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, nos termos do artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, acrescidos de multa qualificada de 150%. Além disso, também estão sendo exigidas multas isoladas de 50%, em razão de falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

8.A fiscalização teve seu ponto de partida nas informações disponibilizadas pela “Operação Descarte”, capitaneada pelo Ministério Público Federal e pela Polícia Federal, cujos dados foram compartilhados com a Receita Federal do Brasil após autorização judicial. Foram ainda responsabilizadas solidariamente as seguintes pessoas:

- MARIO ARAUJO ALENCAR ARARIPE, CPF 887.393.928-72, Diretor Presidente da Casa dos Ventos, responsabilizado pelo crédito tributário relativo ao IRRF incidente sobre o pagamento sem causa efetuado pela RENOVA à CASA DOS VENTOS. Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66.
- CLECIO ANTONIO CAMPODONIO ELOY, CPF 294.276.495-34, Diretor da Casa dos Ventos, responsabilizado pelo crédito tributário relativo ao IRRF. Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66.
- RICARDO LOPES DELNERI, CPF 157.602.498-94, Sócio fundador e conselheiro efetivo da RENOVA, responsabilizado pela totalidade do crédito tributário constituído conforme Termo de Descrição dos Fatos em anexo aos autos de infração. Art. 135 da Lei nº 5.172/66.
- RENATO DO AMARAL FIGUEIREDO, CPF 146.623.258-70, Sócio fundador e conselheiro efetivo da RENOVA responsabilizado pela totalidade do crédito tributário constituído conforme Termo de Descrição dos Fatos em anexo aos autos de infração. Art. 135 da Lei nº 5.172/66.
- RICARDO DE LIMA ASSAF, CPF 283.393.748-26, Diretor Jurídico da RENOVA de janeiro de 2014 a maio de 2016, responsabilizado pela totalidade do crédito tributário constituído conforme Termo de Descrição dos Fatos em anexo aos autos de infração. Art. 135 da Lei nº 5.172/66.
- CARLOS MATHIAS ALOYSIUS BECKER NETO. CPF 809.607.829-15, Diretor Presidente da RENOVA, responsabilizado pela totalidade do crédito tributário constituído conforme Termo de Descrição dos Fatos em anexo aos autos de infração. Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

9.O v. acórdão recorrido houve por bem manter os lançamentos e a atribuição da responsabilidade tributária, com exceção de RICARDO LOPES DELNERI, cuja impugnação foi provida tão somente para afastar sua responsabilidade solidária, matéria que consiste no objeto do recurso de ofício que será adiante examinado.

10.Contra essa decisão, a empresa contribuinte e todos os responsáveis solidários interpuseram recursos voluntários, em que são deduzidos argumentos comuns, que serão tratados conjuntamente, e questões específicas, que serão analisadas de forma individual.

**PRELIMINAR DE MÉRITO SUSCITADA POR MARIO ARAUJO ALENCAR
ARARIPE E CLÉCIO ANTONIO CAMPODONIO: NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ
POR FALTA DE MOTIVAÇÃO ADEQUADA**

11.Os Recorrentes MARIO ARAUJO ALENCAR ARARIPE e CLÉCIO ANTONIO CAMPODONIO alegam que a r. decisão recorrida padece de nulidade, em virtude da ausência de motivação para rechaçar as razões aduzidas no item IV.4 (“A efetiva comprovação da causa do pagamento de R\$ 40.000.000,00 realizado pela Renova”) e no item IV.5 (“Os beneficiários dos pagamentos são conhecidos pela d. Autoridade Fiscal) de suas impugnações e repisadas nos mesmos itens de seus Recursos Voluntários.

12.Segundo os Recorrentes, para refutar a aplicação do artigo 61 da Lei nº 8.921, de 1995, expuseram:

- a) no item IV.4 de sua Impugnação, que os R\$ 40.000.000,00 pagos pela Renova e ora autuados referem-se a um sobrepreço firmado entre tal empresa e Salus FIP no bojo do contrato de compra e venda de participação societária da SPE Ventos de São Cristóvão – constituída com o propósito específico de segregar o acervo líquido que seria adquirido pela Renova para consecução de projeto energético na Bahia. De forma bastante resumida, pode-se dizer que os R\$ 40.000.000,00 ora autuados têm como causa a realização deste negócio de compra e venda de empreendimento eólico e constituem sobrepreço contratado (tanto que estavam abrangidos pelo contrato no valor de R\$ 145.200.000,00);
- b) no item IV.5 de sua Impugnação, que a d. Autoridade Fiscal reconhece que os R\$ 40.000.000,00 ora autuados foram pagos para o Salus FIP e, posteriormente, repassados pela Casa dos Ventos a seis beneficiários específicos (discriminados no item II.2. deste Recurso Voluntário), não havendo que se alegar, portanto, que os pagamentos autuados foram realizados para “beneficiários não identificados”.

13.Prosseguem os Recorrentes argumentando que a r. decisão recorrida deixou de examinar essas questões em particular, para analisar tão somente as razões de defesa de mérito da contribuinte autuada (RENOVA), que não tratou das especificidades abordadas.

14.Em resumo, entendem os Recorrentes que a DRJ não enfrentou adequadamente seus argumentos, não resistindo aos seguintes questionamentos:

- o pagamento autuado deve ser considerado sem causa mesmo diante da informação de que se refere a sobrepreço pactuado no bojo de um contrato de compra e venda de empreendimento eólico?
- E o pagamento autuado deve ser considerado sem causa, mesmo se sabendo que ele foi realizado para o Salus FIP?

15.Para melhor compreensão, apresentam o seguinte quadro comparativo dos fundamentos adotados pela DRJ com as razões de defesa, que não teriam sido consideradas:

Tabela-resumo: fundamentos DRJ x argumentos de mérito do Recorrente		
Acusação Fiscal	Fundamento da DRJ	Razão de defesa do Recorrente
Pagamento autuado não teve causa	Causa ilícita (supostamente o pagamento de propina) não representa causa para fins tributários	Recorre não alegou que causa ilícita é causa, mas sim que o pagamento foi feito no bojo de um contrato de compra e venda e representa sobrepreço deste negócio
Pagamento autuado não teve beneficiário identificado	Os contratos e notas fiscais da Renova não indicam o beneficiário do pagamento	O Salus FIP (que recebeu o sobrepreço pela venda do empreendimento eolólico) é o beneficiário dos R\$ 40.000.000,00 autuados. No limite, os beneficiários seriam aqueles seis fornecedores da Casa dos Ventos já devidamente identificados na autuação fiscal.

16. Por fim, concluem que a ausência de análise da defesa viola o artigo 59, II do Decreto 70.235, de 1972.

17. Pois bem, verifica-se que a r. decisão recorrida, ao tratar da parte meritória das impugnações dos Recorrentes MARIO ARAUJO ALENCAR ARARIPE e CLÉCIO ANTONIO CAMPODONIO, fez referência ao já decidido em relação à impugnação da contribuinte RENOVA. Confira-se:

(...)

Mérito

No mérito, deixo de apreciar neste capítulo da decisão pontos já enfrentados anteriormente, pois, há que se lembrar que o ora impugnante repetiu, em sua peça de defesa, questões trazidas pela contribuinte relativas a:

- Da efetiva comprovação da causa do pagamento de R\$ 40.000.000,00 realizado pela Renova.
- De que os beneficiários dos pagamentos eram conhecidos.
- De que os pagamentos autuados já foram oferecidos à tributação pela Casa dos Ventos.
- Da impossibilidade de se cumular o IRRF com a multa de ofício, devido à sua natureza sancionatória;
- De que deveria ser cancelada a qualificação da multa de ofício de 150%, aplicada sobre o montante exigido a título de "IRRF", em virtude de sua natureza sancionatória de multa isolada;
- De que não deveria haver incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, já que não existe base legal para tal expediente.

18. No que concerne à apreciação da impugnação da RENOVA, assim se pronunciou a r. decisão recorrida:

(...)

I. DA IMPUGNAÇÃO DA CONTRIBUINTE RENOVA ENERGIA S.A

Da alegada improcedência da IRRF em face da identificação do beneficiário direto do pagamento

Suscitou que, embora autoridade fiscal tenha identificado o beneficiário direto do suposto "sobrepço" de R\$ 40 milhões (Casa dos Ventos), efetuou o lançamento do IR-Fonte previsto no art. 61 da Lei nº 8.981/1995 em face da Impugnante, sob o argumento de que tal beneficiário teria apenas servido como uma "camada de lavagem de dinheiro" antes da entrega do montante aos beneficiários finais, os quais não teriam sido identificados.

Acrescentou que seria incontestável que a Casa dos Ventos Energias Renováveis S.A. não seria mera empresa "noteira" e que seria incontroverso que essa companhia recebeu o montante que teria sido pago a título de "sobrepço" pela Impugnante para, apenas após, repassar a outras pessoas jurídicas. Portanto, seria o beneficiário direto do pagamento efetuado, assim o auto de infração teria assumido natureza sancionatória.

Defende que a hipótese de incidência do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995, apenas se ajustaria às situações em que, cumulativamente, **(a)** não é conhecido o beneficiário do pagamento, e **(b)** não é comprovada a causa ou a operação que deu origem ao pagamento.

Previamente, esclareça-se que se equivoca o impugnante quando suscita a necessidade de cumulatividade dos requisitos de identificação do beneficiário e da causa do pagamento, pois a cobrança do IRRF com base no aludido art. 61 não requer sempre a existência de pagamento a beneficiário não identificado, pois, alternativamente, basta que a impugnante não logre provar a causa do pagamento. Isso porque o § 1º do art. 61 da Lei 8.981/95 traz hipótese autônoma de incidência do IRRF, quando dispõe que:

“a incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.” (grifo nosso).

Assim, tanto faz que o beneficiário não seja identificado ou que a causa do pagamento não seja identificada, pois apenas uma dessas hipóteses é suficiente para motivar o lançamento do IRRF previsto no art. 61 em tela.

No presente caso, a autuação foi fundamentada tanto no pagamento sem causa identificada, quanto na ausência de identificação do beneficiário não identificado.

Nesse primeiro momento, será tratada a alegação da impugnante de que o beneficiário era identificado, querendo fazer crer que o pagamento foi direcionado efetivamente à empresa “Casa dos ventos”.

Saliente-se que a impugnante foi intimada a comprovar a efetiva prestação dos serviços pela casa dos ventos e nada conseguiu apresentar que pudesse ser considerado como uma materialização de que tal despesa no montante do sobrepreço de fato ocorreu.

Acrescente-se a isso que, em processo de circularização, a “Casa dos ventos” foi intimada a comprovar a efetiva prestação de serviços que resultou no pagamento de R\$ 40 milhões aos seus supostos “fornecedores” indicados pela RENOVA, e aquela reconheceu que não houve a efetiva prestação de serviços e apresentou provas à fiscalização de que a CDV teria sido utilizada para o trânsito dos R\$ 40.000.000,00 utilizados no pagamento de prováveis despesas de contribuintes ligados a campanhas políticas e evasão de divisas (remessa de recursos ao exterior), provas essas também apresentadas ao MPF pelo colaborador Clécio Antônio Campodônio Eloy (CLÉCIO ELOY), diretor de negócios da CDV, em sede de Acordo de Colaboração celebrado com aquele Parquet.

Portanto a empresa CDV utilizou os “fornecedores” (PJ VEÍCULOS), indicados pela RENOVA (tabela TCF, fl.3), os quais repassaram os pagamentos a beneficiários não identificados, totalizando o montante de R\$ 35.623.398,23, uma vez que foram identificadas as pessoas físicas destinatárias dos pagamentos no montante de R\$ 4.376.601,77 (TCF, fl.71), as quais foram submetidas a fiscalização específica.

Além disso, por meio das respostas obtidas nas ações fiscais nas pessoas físicas e jurídicas envolvidas, dos documentos apreendidos nas fases anteriores da Operação Descarte e dos Acordos de Colaboração de alguns dos envolvidos, constatou-se que o esquema fraudulento não se restringiu ao repasse dos R\$ 40 milhões relativos aos sobrepreço, sendo constatado que a RENOVA também utilizou diretamente seus fornecedores para escoar valores destinados a determinados beneficiários utilizando-se de contratos simulados, notas fiscais e comprovantes de pagamentos de modo a dar aparência de licitude a prestações de serviços que, de fato, não ocorreram, de forma que, em conjunto com a CDV e a SADESUL PROJETOS E

CONSTRUÇÕES LTDA, alimentou um “caixa único” que também era utilizado para efetuar pagamentos ilícitos, caixa esse controlado pelos CLAROS.

Acrescentou a autoridade fiscal que a RENOVA repassou ainda cerca de R\$ 14,7 milhões (TCF - tópico 7.3), também por meio de operações ilícitas, diretamente a seus fornecedores com destino a beneficiários não identificados.

Somem-se a isso os depoimentos realizados, perante o Ministério Público Federal, por CLÉCIO ELOY, diretor da CASA DOS VENTOS desde 13/09/2011, FRANCISCO BRANDÃO ANDRADE VILA, Sócio Administrador da Vega Sicília Empreendimentos e Participações Ltda., CNPJ nº 21.196.244/0001-61, desde 08/10/2014, além de ser responsável pela Barcelona Capital Investimentos S.A., e RICARDO DE LIMA ASSAF, Diretor Jurídico da Renova de janeiro de 2014 a maio de 2016, nos quais são confessados que tais contratos serviam para justificar saídas do caixa da impugnante para pagamento de propina.

Conclui-se que os beneficiários dos pagamentos não são aqueles indicados fiscais apresentados, razão pela qual não procedem as alegações suscitadas.

Da alegada improcedência da IRRF exclusivo na fonte em face da identificação da causa dos pagamentos efetuados

Neste tópico suscitou que a causa dos pagamentos efetuados pela Impugnante à Casa dos Ventos seria clara: “pagamento de prováveis despesas de contribuintes ligados a campanhas políticas e evasão de divisas” (fl. 9.322), visando financiamento de campanhas políticas no Estado de Minas Gerais.

Dessa forma, defende que a exigência fiscal do IR-Fonte não estaria amparada em um pagamento sem causa, mas sim em um pagamento cuja causa seria ilícita, pouco importando para fins de aplicação do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 o tipo de causa do pagamento, devido ao princípio da *pecunia non olet*, insculpido no art. 4º do CTN.

Admitir que as despesas com pagamento de propina fossem causas aptas a inibir a tributação na condição de responsável pelos pagamentos efetuados, seria como permitir que a impugnante auferisse proveito de sua própria torpeza, o que não se coaduna com o sistema jurídico vigente (*neminem auditur propriam turpitudinem allegans*), além de se constituir, na prática, um fomento à transgressão às normas legais, uma vez que a inteligência do mencionado artigo 61 é a de não permitir a omissão de rendimentos pelo recebedor dos recursos, pessoa física ou jurídica, implícita e presumida no fato de se ocultar o seu beneficiário ou a sua motivação.

Portanto, no caso do IRRF, ao efetuar o pagamento, a beneficiário não identificado ou sem causa lícita, nasce a obrigação tributária para quem o faz, elegendo o artigo 61 a pessoa jurídica, responsável pelo pagamento efetivamente comprovado, como responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, presumindo-se que assumiu o ônus pela tributação do referido pagamento.

Se a causa ilícita fosse considerada válida, estar-se-ia validando o repasse de recursos de empresas e o auferimento de renda por quem recebe sem nenhuma tributação. Tal entendimento, ao contrário do que quer fazer crer a impugnante, vai ao encontro do preceito contido no princípio da *pecunia non olet*, não havendo que se falar em ofensa ao artigo ao art. 4º do CTN.

Assim, nem a causa dos pagamentos são aquelas indicadas nos contratos e notas fiscais apresentadas, nem os reais beneficiários dos pagamentos são identificados, razão pela qual não procede as alegações de falta de subsunção dos fatos à norma do art. 61 da Lei 8.981/95 no presente caso.

(...)

19. Salta a toda evidência, portanto, que muito embora a r. decisão recorrida não tenha expressamente mencionado os argumentos relativos ao fato de o pagamento ter sido considerado sem causa, mesmo diante da informação de que se refere a sobrepreço, e que ele teria sido realizado para Fundo de Investimento em Participações Salus, não se vislumbra a falta de fundamentação propagada pelos Recorrentes.

20.Com efeito, o v. aresto guerreado foi categórico ao concluir que “*nem a causa dos pagamentos são aquelas indicadas nos contratos e notas fiscais apresentadas, nem os reais beneficiários dos pagamentos são identificados, razão pela qual não procede as alegações de falta de subsunção dos fatos à norma do art. 61 da Lei 8.981/95*”, a partir dos elementos de convicção assim sintetizados:

- A cobrança do IRRF com base no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, não requer sempre a existência de pagamento a beneficiário não identificado, pois, alternativamente, basta que a impugnante não logre provar a causa do pagamento. Isso porque o § 1º do referido artigo 61 traz hipótese autônoma de incidência do IRRF.
- Tanto faz que o beneficiário não seja identificado ou que a causa do pagamento não seja identificada, pois apenas uma dessas hipóteses é suficiente para motivar o lançamento do IRRF previsto no art. 61 em tela.
- A autuação foi fundamentada tanto no pagamento sem causa identificada, quanto na ausência de identificação do beneficiário não identificado.
- A impugnante foi intimada a comprovar a efetiva prestação dos serviços pela Casa dos Ventos e nada conseguiu apresentar que pudesse ser considerado como uma materialização de que tal despesa no montante do sobrepreço de fato ocorreu.
- Em processo de circularização, a “Casa dos Ventos” foi intimada a comprovar a efetiva prestação de serviços que resultou no pagamento de R\$ 40 milhões aos seus supostos “fornecedores” indicados pela RENOVA, e aquela reconheceu que não houve a efetiva prestação de serviços e apresentou provas à fiscalização de que a CDV teria sido utilizada para o trânsito dos R\$ 40.000.000,00 utilizados no pagamento de prováveis despesas de contribuintes ligados a campanhas políticas e evasão de divisas (remessa de recursos ao exterior), provas essas também apresentadas ao MPF pelo colaborador Clécio Antônio Campodônio Eloy (CLÉCIO ELOY), diretor de negócios da CDV, em sede de Acordo de Colaboração celebrado com aquele Parquet.
- A CDV utilizou os “fornecedores” (PJ VEÍCULOS), indicados pela RENOVA (tabela TCF, fl.3), os quais repassaram os pagamentos a beneficiários não identificados, totalizando o montante de R\$ 35.623.398,23, uma vez que foram identificadas as pessoas físicas destinatárias dos pagamentos no montante de R\$ 4.376.601,77 (TCF, fl.71), as quais foram submetidas a fiscalização específica.
- Conclui-se que os beneficiários dos pagamentos não são aqueles indicados fiscais apresentados, razão pela qual não procedem as alegações suscitadas.
- Admitir que as despesas com pagamento de propina fossem causas aptas a inibir a tributação na condição de responsável pelos pagamentos efetuados, seria como permitir que a impugnante auferisse proveito de sua própria torpeza, o que não se coaduna com o sistema jurídico vigente (*neminem auditur propriam turpitudinem allegans*), além de se constituir, na prática, um fomento à transgressão às normas legais, uma vez que a inteligência do mencionado artigo 61 é a de não permitir a omissão de rendimentos pelo recebedor dos recursos, pessoa física ou jurídica, implícita e presumida no fato de se ocultar o seu beneficiário ou a sua motivação.

- No caso do IRRF, ao efetuar o pagamento, a beneficiário não identificado ou sem causa lícita, nasce a obrigação tributária para quem o faz, elegendo o artigo 61 a pessoa jurídica, responsável pelo pagamento efetivamente comprovado, como responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, presumindo-se que assumiu o ônus pela tributação do referido pagamento.
- Se a causa ilícita fosse considerada válida, estar-se-ia validando o repasse de recursos de empresas e o auferimento de renda por quem recebe sem nenhuma tributação. Tal entendimento, ao contrário do que quer fazer crer a impugnante, vai ao encontro do preceito contido no princípio da *pecunia non olet*, não havendo que se falar em ofensa ao artigo ao art. 4º do CTN.

21. Por conseguinte, é de meridiana clareza que os fundamentos adotados pela decisão de 1º grau abarcam os argumentos deduzidos pelos Recorrentes, não havendo nulidade a ser reconhecida neste ponto.

**PRELIMINAR DE MÉRITO SUSCITADA POR MARIO ARAUJO ALENCAR
ARARIPE E CLÉCIO ANTONIO CAMPODONIO: NULIDADE DOS AUTOS DE
INFRAÇÃO POR SE VALEREM DE INFORMAÇÕES DA OPERAÇÃO DESCARTE**

22. Neste tópico, os Recorrentes MARIO ARAUJO ALENCAR ARARIPE e CLÉCIO ANTONIO CAMPODONIO suscitam a nulidade dos lançamentos, uma vez que teriam se baseado em informações colhidas na Operação Descarte, que, segundo alegam, se encontrava suspensa por decisão do Ministro Dias Toffoli nos autos do Recurso Extraordinário 1.055.941.

23. Contudo, como bem anotou a r. decisão recorrida, a suspensão em foco foi determinada exclusivamente em relação às investigações criminais e aos processos judiciais nos quais houvesse determinados dados fiscais e bancários compartilhados sem autorização judicial entre órgãos de fiscalização tributária e de investigação criminal.

24. Posteriormente, o mérito do RE 1.055.941 foi julgado, tendo sido admitido o compartilhamento de informações entre os órgãos fiscais e os órgãos de investigação e persecução criminal, tal como já ocorria antes que se suspendessem as apurações criminais em curso.

25. Ademais, como se constata da decisão proferida pela 2ª Vara Federal Criminal Especializada em Crimes Contra o Sistema Financeiro Nacional e Lavagem de Valores da 1ª Subseção Judiciária do Estado de São Paulo, foi autorizado o compartilhamento com a Receita Federal das provas já produzidas e também das que seriam produzidas no curso das investigações em andamento (fls. 1830/1883).

26. Destarte, rejeita-se a preliminar de nulidade.

**PRELIMINAR DE MÉRITO SUSCITADA POR MARIO ARAUJO ALENCAR
ARARIPE E CLÉCIO ANTONIO CAMPODONIO: NULIDADE DOS AUTOS DE
INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DE DEFESA DECORRENTE DA OMISSÃO DE
TRECHOS DOS ACORDOS DE COLABORAÇÃO**

27. Neste quesito, sustentam os Recorrentes MARIO ARAUJO ALENCAR ARARIPE e CLÉCIO ANTONIO CAMPODONIO a ocorrência de cerceamento de defesa, em resumo porque, *“conquanto embase boa parte das acusações fiscais em Acordos de*

Colaboração celebrados por Clécio Eloy, Ricardo Assaf e Francisco Vila, a d. Autoridade Fiscal não reproduziu, integralmente, os Acordos nos autos” e, “mais do que isso: a d. Autoridade Fiscal encobriu nomes mencionados nos acordos de colaboração de Clécio Eloy, Ricardo Assaf e Francisco Vila de pessoas que poderiam ser identificadas como as beneficiárias finais dos pagamentos autuados, o que revela, ademais, que o Recorrente não teve acesso às mesmas informações que a d. Autoridade Fiscal e, portanto, não teve condições de contraditar alegações de fato que são usadas para fundamentar as acusações fiscais ora impugnadas”.

28. Novamente não socorre razão aos Recorrentes.

29. Efetivamente, cumpre reconhecer que o procedimento administrativo de fiscalização possui natureza inquisitória, diferentemente do processo administrativo, em que o contencioso se instaura apenas a partir da apresentação de impugnação. No primeiro, a fiscalização envidará seus esforços para apurar a ocorrência do fato gerador com finalidade instrutória. Já na fase processual, ou seja, a partir da lavratura do auto de infração e havendo impugnação, será inaugurado o litígio fiscal, nascendo o direito ao contraditório e à ampla defesa, entre outras garantias processuais, conforme dispõe o artigo 14 do Decreto 70.235, de 1972. Dessarte, não há o que se falar a respeito do direito à defesa ou ao contraditório na fase de fiscalização, mas apenas a partir da fase processual, com a apresentação da impugnação. Confirma-se, a propósito, o enunciado da Súmula CARF nº 162, que soa: *“O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento”*.

30. No mais, os trechos dos acordos de colaboração constituem apenas o ponto de partida da prova produzida, que foi consolidada ao longo do procedimento de fiscalização, principalmente mediante os 09 (nove) Termos de Intimação e respectivas respostas prestadas pela empresa RENOVA.

31. Rememore-se que, de acordo com Moacyr Amaral Santos, *“A prova de um fato, produzida num processo, seja por documentos, testemunhas, confissão, depoimento pessoal ou exame pericial, pode ser trasladada para outro, por meio de certidão extraída daquele. A essa prova, assim transferida de um processo para outro, a doutrina e a jurisprudência dão o nome de prova emprestada”*¹.

32. A jurisprudência do CARF já se consolidou quanto à possibilidade de provas emprestadas serem aptas para motivar autuações fiscais, como exemplificam as seguintes ementas:

PROVA EMPRESTADA. VALIDADE. É válido o emprego no processo administrativo tributário de prova emprestada, bem como de provas indiciárias. O que se toma emprestado são as provas, não as conclusões, cabendo ao julgador efetuar a valoração das mesmas.

(CARF, 1ª Seção/3ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária, Processo 10835.721449/2016-11, Acórdão 1301-004.045, j. 14.08.2019)

PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE. É lícita a utilização de provas oriundas de investigação criminal, obtidas por meio de autorização judicial, para subsidiar decisão em processo administrativo fiscal.

(CARF, 2ª Seção/2ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária, Processo 11080.730005/201618, Acórdão 2202-005.252, j. 05.06.2019)

¹ Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, 2º v., 11ª ed., Saraiva, 1987, p. 367.

33. Assim, uma vez que o lançamento adotou, entre outras fontes, fundamentação fática obtida a partir de prova produzida originalmente em sede de Acordo de Colaboração, passa a se submeter ao direito à ampla defesa e ao contraditório exercitados no âmbito do PAF. Isto é, assegura-se ao contribuinte o direito de se defender amplamente e de produzir provas, de acordo com o processo legal estabelecido para a determinação e exigência dos créditos tributários da União, conforme as diretrizes do Decreto nº 70.235, de 1972.

34. Neste cenário, não se vislumbra que o fato de os Acordos de Colaboração terem sido reproduzidos parcialmente, apenas naquilo que interessava à prova das infrações tributárias, possa acarretar nulidade de qualquer espécie, visto que, em relação à parte trasladada, foi assegurado o direito ao contraditório e à ampla defesa.

35. Quanto à devida identificação dos beneficiários dos pagamentos, não se pode tirar de mira que se trata de ônus do contribuinte pagador, e não da fiscalização. Outrossim, no caso dos autos, ficou claramente assentado que a acusação não tem suporte apenas na falta de identificação dos beneficiários, mas, principalmente, na ausência de causa do pagamento.

36. Anote-se que tanto as provas emprestadas como aquelas produzidas originalmente pelas partes no bojo do PAF, serão sopesadas pelo julgador administrativo de acordo com o seu livre convencimento, que independe de eventuais conclusões obtidas por outros órgãos judicantes, pois o que se empresta são as provas, e não a interpretação externa que lhes é atribuída.

37. Por tais razões, rejeita-se a preliminar de nulidade suscitada.

**PRELIMINAR DE MÉRITO SUSCITADA POR RICARDO DE LIMA ASSAF:
ILEGITIMIDADE PASSIVA**

38. O Recorrente RICARDO DE LIMA ASSAF aduz, preliminarmente, a sua ilegitimidade passiva, a pretexto de que *“não praticou qualquer ato com ‘excesso de poder’, ao contrário, foi determinado a operacionalizar negócios previamente definidos por seus Contratantes, ato que voluntariamente denunciou às Autoridades Competentes. Sendo assim, por violar frontalmente a hermenêutica do art. 135, CTN, bem como posicionamento consolidado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (“STF”) nos autos do RE nº 562.276, julgado em sede de repercussão geral, deve ser afastada a responsabilidade solidária atribuída ao ora Recorrente”*.

39. A questão preliminar suscitada pelo Recorrente confunde-se com o mérito e com ele será oportunamente examinada.

**PRELIMINAR DE MÉRITO SUSCITADA POR RICARDO DE LIMA ASSAF:
NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE INCLUSÃO DE
OUTROS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS**

40. Também preliminarmente, RICARDO DE LIMA ASSAF sustenta que *“a ausência de indicação dos beneficiários dos pagamentos realizados pela Renova, do Diretor Financeiro e do Presidente do Conselho da Companhia (pessoas responsáveis pela operação, pagamentos e deduções), como sujeitos passivos solidários da obrigação tributária objeto do auto de infração lavrado no processo administrativo em epígrafe, implica a evidente nulidade do lançamento”*.

41.O inconformismo é flagrantemente improcedente, pois tanto a responsabilidade de que trata o artigo 124, como a prevista no artigo 135 do CTN, serão atribuídas dentro do exercício da competência privativa da autoridade administrativa, nos termos do artigo 142 do mesmo códex.

42.Portanto, a fiscalização, ao proceder as investigações pertinentes, irá identificar aqueles que, diante das circunstâncias do caso concreto, reúnam condições de serem responsabilizados na forma da legislação, não configurando nulidade a não inclusão daqueles que, no entender da autoridade fiscal, não preenchem os requisitos legais necessários.

DO MÉRITO

DA ILEGALIDADE DA COEXISTÊNCIA DA GLOSA PARA FINS DE IRPJ E CSLL E DE PAGAMENTOS NÃO IDENTIFICADOS PARA FINS DE IRRF

43.Como visto, trata-se de lançamentos de IRPJ, CSLL e IRRF, relativos aos anos-calendário de 2014 e 2015, em razão, respectivamente, da glosa de despesas consideradas indedutíveis e de pagamento a beneficiários não identificados ou sem causa, nos termos do artigo 61 da Lei 8.981 de 1995.

44.Inicialmente, impende registrar que, muito embora ciente dos respeitáveis entendimentos em sentido contrário, que até então que contavam com a minha aderência, além de recentes julgamentos proferidos pela Câmara Superior deste Sodalício, revisitei o tema e passei a me filiar à corrente que entende que é injurídica a glosa das despesas e, ao mesmo tempo e pelo mesmo motivo, o lançamento de IRRF sobre tais pagamentos. Neste ponto, anoto que a falta de convergência a respeito da matéria se evidenciou em 06.08.2021, quando foi rejeitada pelo Pleno do CARF, por falta de quórum regimental, a 34ª proposta de enunciado de súmula, que estabelecia que *“É possível a exigência cumulada de IRPJ sobre glosas de custos e despesas e de Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa”* (Portaria CARF nº 7.974, de 02 de julho de 2021).

45.De fato, a glosa é procedimento pelo qual a fiscalização busca a recomposição do lucro real, em virtude de equívocos cometidos pelo contribuinte, ao passo que a imputação de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado visa coibir a existência de movimentações financeiras mantidas à margem da contabilidade da empresa.

46.A própria Câmara Superior de Recursos Fiscais já se pronunciou quanto à incompatibilidade da glosa de custos e despesas concomitantemente à exigência do IRRF, conforme se verifica na ementa do Acórdão nº 9202-000.686, abaixo reproduzida:

IRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995 - LUCRO REAL- REDUÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE.

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

No caso concreto, por presunção, foi considerado omissão de receita o dinheiro creditado em conta bancária da empresa no dia 18/02/97. Assim, se houve receita omitida aumentou-se o lucro e exigiu-se IRPJ, CSLL, COFINS, PIS. Todavia, quando o dinheiro saiu do caixa da empresa para pagar, com juros, o valor que foi considerado receita omitida, tal importância não

pode ser considerada pagamento sem causa, sob pena de efetivamente confirmar que não se tratava de receita omitida, mas sim empréstimo com obrigação de restituição dos valores.

47.As seguintes passagens do voto do Conselheiro Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva são esclarecedoras:

(...)

Não se pode considerar o artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, como sendo algo isolado dentro do sistema tributário brasileiro, cuja tributação das pessoas jurídicas, em relação ao imposto de renda, obedece a três espécies ou regras:

- a) pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real;
- b) pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido;
- c) pessoas jurídicas tributadas com base no "SIMPLES".

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

Exemplo de situação exposta no item anterior é caracterizada, com mais nitidez, nos casos em que se glosam despesas por ‘notas frias’, que não correspondem a um serviço efetivamente prestado. Glosada a despesa por não caracterizar um serviço efetivamente prestado ou transação realizada, não será pelo registro formal lançado na contabilidade da empresa, que irá se tributar pelo artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1961. Nos casos que as empresas valem-se de ‘notas frias’ para deduzir despesas elas, obrigatoriamente, em sua contabilidade, são obrigadas a registrar o respectivo pagamento. No entanto, sendo glosada a despesa por inexistência da transação ou falta de materialidade do pagamento, não se pode exigir imposto de renda com base na alegação de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, tributo este previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

(...)

A proposta da Conselheira Suzi Hoffmann, acolhida pelo Colegiado e seguida por mim, tem como precedente o acórdão nº CSRF/04-01.094, de lavra da Conselheira Ivete Moneiro Pessoa, cuja essência passo a expor:

O acórdão recorrido, apreciado pela Conselheira Ivete, que desafiou o Recurso Especial cuja ementa anteriormente transcrevi, em percentuais, apresenta demonstrativo porquê a presunção de omissão de rendimentos não pode ensejar pagamento sem causa, quando da saída dos recursos, sob pena da tributação ser maior do que o próprio ingresso dos recursos. Neste sentido, dita decisão faz as seguintes considerações e respectivo demonstrativo:

“(...)

Desse ensaio, dentre outras verdades, podemos extrair que é absolutamente vedada ao fisco a possibilidade de escolha, ou seja, se cabível a tributação pelo por redução do lucro líquido, não pode a autoridade lançadora simplesmente abandonar essa tributação para eleger a mais gravosa contida no art. 61 em comento e, muito menos e pelos mesmos motivos, lançar as duas exações. Isto porque e, por óbvio, a Lei n. 8.981/95 não revogou as normas que regem a tributação pelo lucro real.”

48.Entendimento diverso esbarraria na circunstância de que, nas situações onde a fiscalização venha a se deparar com despesas não comprovadas, além de implicar na glosa para fins de apuração do lucro real, haveria a automática repercussão na exigência de IR Fonte, com base nos mesmos fatos, o que não se harmoniza com os propósitos do artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, na compleição da tributação das pessoas jurídicas.

49. Em face do exposto, mesmo que mantida a glosa das despesas tidas por inidôneas, deve ser excluído do lançamento o IRRF incidente sobre essas mesmas despesas.

50. Acolhida a alegação de impossibilidade da glosa de despesa e, simultaneamente, de exigência do IRRF, fica prejudicada a análise dos demais argumentos perfilhados pelos Recorrentes concernentes à matéria, devendo ser cancelado o auto de infração relativo ao IRRF.

51. Nesse ponto, verifica-se nos itens 7.3 e 10.1 do Termo de Descrição dos Fatos de fls. 9320/9451, que a responsabilização dos Recorrentes MÁRIO ARAÚJO ALENCAR ARARIPE e CLÉCIO ANTONIO CAMPODONIO ELOY decorreu exclusivamente dos pagamentos sem causa efetuados pela RENOVA. Confira-se:

7.3 – DOS VALORES ORIGINAIS DE IRRF E DAS DESPESAS GLOSADAS

Diante do até então exposto, pode-se demonstrar os valores originais de IRRF sobre pagamentos sem causa/beneficiário não identificado que ora serão lançados assim como os valores das despesas inidôneas que serão glosadas:

CONTRIBUINTE	DATA	VP	VB	IRRF
MARCELO NOBRE	10/06/2014	131.390,00	202.138,46	70.748,46
JOSÉ LEITÃO MEIRELES	08/08/2014	351.697,50	541.073,08	189.375,58
CASA DOS VENTOS	11/08/2014	35.623.398,23	54.805.228,05	19.181.829,82
JOSÉ LEITÃO MEIRELES	12/08/2014	408.247,50	628.073,08	219.825,58
EDIMINAS/ED. MINAS	25/08/2014	2.700.000,00	4.153.846,15	1.453.846,15
MACHADO CUNHA	18/12/2014	1.500.000,00	2.307.692,31	807.692,31
CLARO/INTERCONSULT	22/12/2014	664.103,66	1.021.697,94	357.594,28
CLARO/INTERCONSULT	23/01/2015	2.295.000,00	3.530.769,23	1.235.769,23
MACHADO CUNHA	31/03/2015	69.750,00	107.307,69	37.557,69
MARCELO NOBRE	24/04/2015	2.000.000,00	3.076.923,08	1.076.923,08
CLARO/INTERCONSULT	26/05/2015	516.483,70	794.590,31	278.106,61
BRICK PARTICIPAÇÕES	30/07/2015	469.250,00	721.923,08	252.673,08
VEGA SICÍLIA	13/08/2015	960.375,00	1.477.500,00	517.125,00
BRICK PARTICIPAÇÕES	25/09/2015	938.500,00	1.443.846,15	505.346,15
TOTAL				26.184.413,01

DESPESAS:

CONTRIBUINTE	DATA	VALOR
MARCELO NOBRE	06/06/2014	140.000,00
JOSÉ LEITÃO MEIRELES	08/08/2014	870.000,00
TOTAL DO ANO DE 2014		1.010.000,00
INTERCONSULT	12/01/2015	480.000,00
CLARO	13/01/2015	820.000,00
CLARO	19/02/2015	1.320.000,00
INTERCONSULT	19/02/2015	975.000,00
MACHADO CUNHA	19/02/2015	1.500.000,00
CLARO	25/05/2015	1.296.200,00
BRICK PARTICIPAÇÕES	15/07/2015	500.000,00
BRICK PARTICIPAÇÕES	06/08/2015	500.000,00
VEGA SICÍLIA	10/08/2015	975.000,00
MARCELO NOBRE	10/08/2015	2.131.060,20
BRICK PARTICIPAÇÕES	03/09/2015	500.000,00
MACHADO CUNHA	30/12/2015	74.320,72
EDIMINAS/ED. MINAS	31/12/2015	2.700.000,00
TOTAL DO ANO DE 2015		13.771.580,92

10.1 – MÁRIO ARARIPE e CLÉCIO ELOY

Mário Araújo Alencar Araripe (MÁRIO ARARIPE), CPF nº 887.393.928-72, Diretor Presidente da CDV desde 13/09/2011 e CLÉCIO ELOY, CPF nº 294.276.495-34, Diretor da CDV desde a mesma data, devem ser responsabilizados pelo crédito tributário relativo ao IRRF incidente sobre o pagamento sem causa efetuado pela RENOVA à CDV.

52. Já segundo o item 10.2 do mesmo Termo de Descrição dos Fatos, a responsabilização dos Recorrentes RICARDO DE LIMA ASSAF, RENATO DO AMARAL FIGUEIREDO e CARLOS MATHIAS ALOYSIUS BECKER NETO se deu em relação a todo o crédito tributário constituído. Confira-se:

10.2 – RICARDO DELNERI, RENATO AMARAL, RICARDO DE LIMA ASSAF E CARLOS MATHIAS BECKER

Com relação aos demais sujeitos passivos solidários, todos responderão solidariamente com a RENOVA pela **integralidade do crédito tributário ora constituído**.

53. Por via de consequência, inexistindo o principal, também não há o que se falar a respeito da totalidade da responsabilidade tributária atribuída a MÁRIO ARAÚJO ALENCAR ARARIPE e CLÉCIO ANTONIO CAMPODONIO ELOY, bem como, parcialmente, no que se refere exclusivamente à exigência de IRRF, da responsabilidade solidária de RICARDO DE LIMA ASSAF, RENATO DO AMARAL FIGUEIREDO e CARLOS MATHIAS ALOYSIUS BECKER NETO.

DA GLOSA DE DESPESAS

54. Reclama a Recorrente RENOVA que “*a acusação fiscal está fundamentada, precipuamente, em acordos de colaboração premiada (não confirmados, perante o Juízo Competente, por elementos de corroboração), o que, por si só, não constituem elementos de prova suficientes para a lavratura de autos de infração. E, mesmo assim, foram solenemente desprezados diversos elementos acostados aos autos, principalmente os relacionados à identificação de beneficiários de pagamentos. Assim, era dever da fiscalização aprofundar a investigação dos fatos, o que não ocorreu, culminando com a formalização de autos de infração precários e desprovidos de prova, e afrontando o artigo 142 do CTN*”.

55. À luz do artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, a incidência do Imposto de Renda na fonte se confirmará a partir da ocorrência das seguintes situações:

- o pagamento deverá ter sido efetuado por pessoa jurídica e
- o pagamento não deverá permitir a identificação do beneficiário ou
- o pagamento (ou entrega de recursos), efetuado (ou entregue) a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, não deverá ter comprovada a operação ou a sua causa; ou
- o pagamento corresponda à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

56. Consequentemente, caberá à fiscalização comprovar o efetivo pagamento (remessa de dinheiro) efetuado pelo sujeito passivo responsável. Trata-se de premissa básica e essencial para a acusação, conforme exemplificam os seguintes precedentes:

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO, OU QUANDO NÃO FOR COMPROVADA A OPERAÇÃO OU SUA CAUSA. Por expressa determinação legal, sujeitam-se ao IRRF, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

(...)

Trecho do voto: (...) Com efeito, o primeiro requisito para aplicação da hipótese do artigo 61 é

a existência de pagamentos efetivos, não bastando a presunção de pagamento ou eventual informação em registros contábeis.

(CARF, CSRF/1ª Turma; Processo 13896.722648/2014-59; Acórdão 9101-004.153, j. 07.05.2019)

PAGAMENTOS SEM CAUSA. POSSIBILIDADE.

Estão sujeitos à exação do imposto de renda na fonte todos os pagamentos, escriturados ou não, realizados sob qualquer forma, desde o fisco comprove a existência do pagamento e o contribuinte não logre êxito em identificar o beneficiário ou a causa da operação.

(CARF, 1ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Processo 10380.730501/2015-35; Acórdão 1401-003.803, j. 19.09.2019)

57. De outra parte, competirá ao contribuinte comprovar o beneficiário do pagamento realizado. Mas não só isso: comprovado o beneficiário, é também preciso demonstrar que os pagamentos foram gerados em razão de algum benefício obtido pela fonte pagadora, como, por exemplo, a efetiva prestação de um serviço ou venda de bem. Vale dizer, a comprovação, não apenas do beneficiário, como também da causa dos pagamentos, é indispensável e se insere no *onus probandi* do contribuinte. Em outras palavras, não era responsabilidade da autoridade administrativa proceder a maiores investigações além daquelas já realizadas, suficientes para fundamentar os lançamentos.

58. A partir dessas considerações, o exame dos autos, notadamente do Termo de Descrição dos Fatos de fls. 9320/9451, permite concluir que a autoridade fiscal verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, atendendo cabalmente ao comando do artigo 142 do Código Tributário Nacional, tendo apontado de forma minuciosa todos os pagamentos sob investigação, em relação aos quais a RENOVA não foi capaz de identificar satisfatoriamente o efetivo beneficiário e, principalmente, a sua causa legítima, não se desenvencilhando do ônus que lhe competia para justificar a dedutibilidade das despesas em questão.

59. Aliás, é indene de dúvidas e até mesmo intuitivo que, em não sendo conhecido o efetivo beneficiário ou sendo espúria a causa do pagamento, não se pode falar em despesa, na acepção técnica do termo conferida pelo artigo 299 do RIR/99, vigente à época dos eventos, diante da evidente falta de necessidade, usualidade e normalidade. Dessa maneira, o lançamento se encontra revestido de motivação adequada e suficiente para glosa das despesas reputadas inidôneas.

DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS MULTAS ISOLADAS APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO E DA CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO

60. Segundo noticia o item 7.6 do Termo de Descrição dos Fatos de fls. 9320/9451, a RENOVA adotou, nos anos-calendário de 2014 e de 2015, o regime do Lucro Real Anual, com recolhimentos mensais efetuados com base em balanços de suspensão ou redução, conforme a ECF transmitida.

61. No período de janeiro de 2014 a agosto de 2015, foram apurados prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas em valores superiores aos das glosas apuradas em alguns meses desse período.

62. Contudo, nos meses de setembro e dezembro de 2015, foram apuradas diferenças que resultaram nas multas em comento, a saber:

Descrição	SETEMBRO	DEZEMBRO
Base de Cálculo do Imposto de Renda	53.483.543,66	61.756.895,27
IMPOSTO DE RENDA APURADO		
A Alíquota de 15%	8.022.531,55	9.263.534,29
Adicional	5.330.354,37	6.151.689,53
(-) Imposto de Renda Devido em Meses Anteriores	0,00	13.352.885,91
Imposto de Renda Devido no Mês	13.352.885,91	2.062.337,90
Imposto de Renda Devido no Mês conforme ECF	11.428.365,47	1.576.831,68
Diferença Apurada	1.924.520,44	485.506,22
Multa Isolada	962.260,22	242.753,11

Descrição	SETEMBRO	DEZEMBRO
Base de Cálculo da CSLL	53.483.543,66	61.756.895,27
CSLL APURADA	4.813.518,93	5.558.120,57
(-) CSLL Devida em Meses Anteriores	-	4.813.518,93
CSLL Devida no Mês	4.813.518,93	744.601,64
CSLL Devida no Mês conforme ECF	4.120.691,57	569.819,41
Diferença Apurada	692.827,36	174.782,23
Multa Isolada	346.413,68	87.391,12

63. A dúvida outrora existente nas situações em que o contribuinte, ao final do período, nada apurasse como devido ou apurasse prejuízo fiscal ou saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, foi definitivamente espargida a partir da aprovação da Súmula CARF nº 178, *verbis*:

Súmula CARF nº 178

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

64. Dessa forma, se a multa é devida mesmo quando o contribuinte venha a apurar prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, dúvidas não há de que também será devida se vier a ser apurado IRPJ ou CSLL a pagar. Como consequência, em sendo glosadas despesas, de modo a que o resultado implique na obrigação do recolhimento de estimativas que não foram adimplidas, haja ou não tributo a recolher depois da apuração anual, estará configurada infração sujeita à multa isolada.

65. Confirma-se, a esse respeito, o voto proferido pela Conselheira Adriana Gomes Rêgo por ocasião do julgamento do Recurso Especial interposto nos autos do processo 10120.007382/200774, que serviu como um dos precedentes para a edição da referida súmula e cujos fundamentos adoto como razão de decidir:

A recorrente sustenta a impossibilidade de a multa isolada ser exigida após o encerramento do ano em que era devida a estimativa. Assim, a discussão cinge-se à possibilidade ou não de exigir-se a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Pela lógica do argumento levantado pela recorrente, o dever de antecipar deixaria de existir quando o tributo passa a ser exigível ao final do ano-calendário, condição em que seria devido o próprio tributo, acrescido da multa de ofício pelo não recolhimento do ajuste anual. Pela mesma lógica, a falta de recolhimento de estimativas não seria punível porque, se ao final do período nada foi apurado como devido, ou ainda, caso tenha sido experimentado prejuízo fiscal ou saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, não haveria mais que se falar em dever de antecipar algo que não existe e, assim, não haveria conduta a ser punida.

Com a devida vênia, discorda-se desse entendimento.

Em verdade, a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei nº 9.430/1996 (redação original)

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I- dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II- dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III- do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV- do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, **desde que**, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. **Essa é a regra do sistema.**

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Nos autos de infração de CSLL e IRPJ (e-fls. 71 e 72; 85 e 86, do 2º Volume VI digitalizado), foram exigidas, com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, multas isoladas relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007. Parte da exigência teve fundamento no referido dispositivo legal, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", já com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é incontestável, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resultam falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, **que é o lucro real trimestral**, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias - dever instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque punese a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária.

Ora, a evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa *ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. Nestes termos, a lei, desde a sua redação original, afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Senão, vejamos:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

(...)

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

Lei nº 9.430, de 1996 (redação atual):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, **que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.** (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Grifou-se)

Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Mas não é só isso que o legislador quis dizer. Em verdade, quando menciona que a multa é devida ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano calendário correspondente, está-se dizendo também que essa multa é aplicável após o encerramento do ano-calendário. Ora, com a devida vênia à tese defendida aqui pela contribuinte, se a multa não pudesse ser cobrada após o encerramento do ano-calendário, como ela poderia ser exigida ainda que tivesse sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa?

Como dito, a obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada¹. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Neste sentido é o voto da ex-Conselheira Edeli Pereira Bessa acerca da questão²:

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual.

Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

Ausente tal demonstração, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceu devido nos cálculos do ajuste anual.

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas. Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano-calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subseqüentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado. (grifou-se)

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento³. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro. O mesmo prejuízo ocorre se o contribuinte deixa de recolher as antecipações e apura saldo negativo de IRPJ ou de CSLL ao final do período de apuração. Veja que o legislador não fez distinção alguma a esse respeito.

Em seu recurso, alega a contribuinte que a cobrança da multa isolada por falta do recolhimento mensal de estimativas seria improcedente, uma "vez que as antecipações pagas durante o ano foram superiores ao valor do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual (31/12/2006), gerando, inclusive, valores a serem restituídos e/ou compensados".

Ocorre que o *caput* do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, ao reportar-se ao disposto no art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995, permite que o sujeito passivo reduza ou até suprima os recolhimentos mensais caso demonstre, por meio de balancetes de suspensão ou redução, que as estimativas pagas ao longo do ano-calendário superam o que seria devido em razão do lucro real acumulado até o mês de levantamento do balancete. Assim, dispõe o art. 35 da Lei nº

8.981, de 1995:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano- calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

Portanto, poderia o contribuinte ter demonstrado, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor do tributo acumulado já pago excedia o valor do tributo devido, podendo suspender ou reduzir o pagamento da estimativa mensal. No caso concreto, entretanto, o recorrente não fez essa opção. Assim, restam devidas as multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas, calculadas com base no faturamento do respectivo mês.

No que tange aos argumentos da recorrente nos itens 3.2.6 a 3.2.8 de sua peça recursal, no sentido de que as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, impõem penalidade menos severa, cumpre esclarecer que concorda-se com tais argumentos. Aliás, também a Fiscalização assim o fez, havendo lançado a multa já com o percentual de 50%. De forma que, já houve a aplicação do art. 106 do CTN, requerida no recurso.

Assinale-se, ainda, que o argumento contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Em face do exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte, mantendo o lançamento das multas isoladas.

1 Lei nº 8.981, de 1995: Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real. [...]

V o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

2 Acórdão nº 110100.434, integrado por voto vencedor do exConselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho afastando a multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício antes da alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007.

³ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

(CSRF, 1ª Turma, Acórdão 9101-003.353, j. 17.01.2018)

66. Dessarte, salta à toda evidência que o legislador estabeleceu a possibilidade da aplicação da penalidade vir a ocorrer por falta recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário, venha ou não o contribuinte a apurar, no final do ano, tributo a recolher.

67. Por outro lado, de acordo com o item 8 do Termo de Descrição dos Fatos de fls. 9320/9451, a **multa isolada** pela falta de recolhimento das estimativas dos meses de setembro e dezembro de 2015 foi aplicada de forma concomitante com a **multa de ofício** pela a insuficiência ou falta de pagamento após o término do ano-calendário, de forma agravada. Confira-se:

8 – DA MULTA DE OFÍCIO

Conforme todo o exposto, ficou demonstrada a ocorrência de fraude implicando na aplicação, sobre os tributos ora lançados, da penalidade prevista no art. 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430 de 1996, que assim dispõe:

[...]

No presente caso, restou configurada a conduta dolosa o que justifica a qualificação da multa, levando-se em consideração não só a relevância dos valores, mas todo o contexto fático-probatório. Os pagamentos sem causa/a beneficiários não identificados, a contabilização de despesas inidôneas e todos os documentos ideologicamente falsos, produzidos ou assinados, tudo para dar lastro a operações que, de fato não ocorreram, demonstram a intenção da fiscalizada em realizar operações estranhas ao interesse social da empresa, o que, de fato, não deixa nenhuma dúvida a respeito do dolo existente quando da prática das infrações.

De acordo com De Plácido e Silva, em "Vocabulário Jurídico", Editora Forense, o vocábulo "fraudar", derivado do latim *fraudare* (fazer agravo, prejudicar com fraude), além de significar usar de fraude, o que é genérico, exprime toda a ação de falsear ou

ocultar a verdade com a intenção de prejudicar ou de enganar, possui, na técnica fiscal, o sentido de falsificar ou adulterar, como o de usar de ardil para fugir ao pagamento de uma tributação: fraudar o fisco. E, assim, quer dizer sonegar.

68. Nesse passo, a súplica da Recorrente quanto à matéria comporta provimento nos termos da Súmula CARF nº 105, a saber:

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.

69. Ainda que os eventos objeto da acusação infracional tenham ocorrido no ano-calendário de 2015, não é despidendo ressaltar que a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não teve o condão de modificar as premissas ensejadoras da referida súmula, conforme já decidiu a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) nos autos do processo 10665.001731/2010-92, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA

DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

(Acórdão 9101-005.080 – CSRF/1ª Turma, j. 01.09.2020)

70. Do voto vencedor de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella extraem-se os seguintes fundamentos, que adoto como razão de decidir:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

(...)

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra¹.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da

consunção, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

(...)

71. Por via de consequência, a multa isolada em questão merece ser cancelada.

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

72. O item 8 do Termo de Descrição dos Fatos de fls. 9320/9451 expõe de forma minudente os meandros que fundamentaram a qualificação da penalidade. Confira-se:

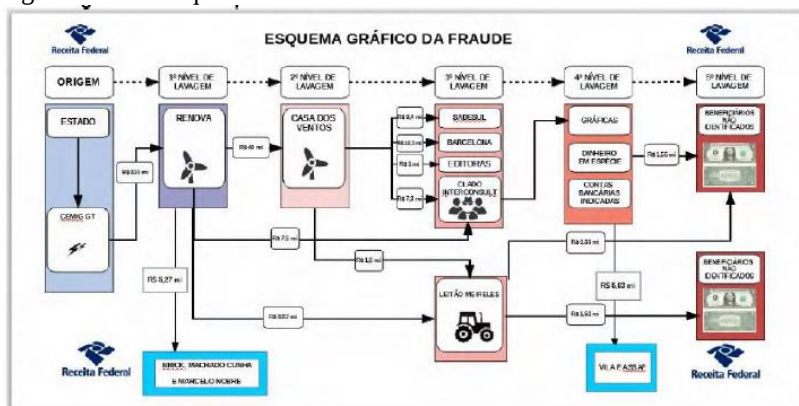
(...)

No presente caso, restou configurada a conduta dolosa o que justifica a qualificação da multa, levando-se em consideração não só a relevância dos valores, mas todo o contexto fático-probatório. Os pagamentos sem causa/a beneficiários não identificados, a contabilização de despesas inidôneas e todos os documentos ideologicamente falsos, produzidos ou assinados, tudo para dar lastro a operações que, de fato não ocorreram, demonstram a intenção da fiscalizada em realizar operações estranhas ao interesse social da empresa, o que, de fato, não deixa nenhuma dúvida a respeito do dolo existente quando da prática das infrações.

De acordo com De Plácido e Silva, em “Vocabulário Jurídico”, Editora Forense, o vocábulo “fraudar”, derivado do latim *fraudare* (fazer agravo, prejudicar com fraude), além de significar usar de fraude, o que é genérico, exprime toda a ação de falsear ou ocultar a verdade com a intenção de prejudicar ou de enganar, possui, na técnica fiscal, o sentido de falsificar ou adulterar, como o de usar de ardis para fugir ao pagamento de uma tributação: fraudar o fisco. E, assim, quer dizer sonegar.

Diante dos fatos narrados, o lançamento será efetuado com multa de 150%.

Segue abaixo o esquema da fraude:



73. Bem se vê, pois, que a multa de ofício foi aplicada na forma qualificada, **por fraude**, de acordo com a então vigente redação do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9430, de 1996, *litteris*:

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

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

(...)

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

74. Por sua vez, o artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964, estatui:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão 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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

75. Como é possível concluir da leitura dos referidos dispositivos legais, a qualificação da multa pela configuração de fraude está intimamente associada à prática de atos dolosos, ardilosos e espúrios.

76. Sobre **dolo**, ensina Guilherme de Souza Nucci:

(...)

Preferimos o conceito finalista de dolo, ou seja, é a vontade consciente de realizar a conduta típica. Estamos convencidos de que todas as questões referentes à consciência ou à noção da ilicitude devem ficar circunscritas à esfera da culpabilidade. Quando o agente atua, basta que objetive o preenchimento do tipo penal incriminador, pouco importando se ele sabe ou não que realiza algo proibido. Portanto, aquele que mata alguém age com dolo, independentemente de acreditar estar agindo corretamente (como o faria o carrasco nos países que possuem pena de morte). Lembremos que há pessoas, com falsa percepção da realidade onde estão inseridas, podendo agir com vontade de praticar o tipo penal, mas convencidas de que fizeram algo certo, não significando, pois, que agiram sem dolo. Agir dolosamente, vale dizer, com vontade de concretizar a conduta típica, é atribuível a qualquer ser humano, pois se trata de uma apreciação do conteúdo do tipo penal no círculo dos pensamentos da pessoa individual e no ambiente do agente, marchando na mesma direção e sentido que a valoração legal (cf. Bustos Ramírez, Obras completas, v. I, p. 827). (...) ².

77. Nesse sentido:

APELAÇÃO CRIMINAL. ARTIGO 14 DA LEI 10.826/2003. ABSOLVIÇÃO. RECURSO DO MP. TEORIA FINALISTA. CULPA E DOLO NO FATO TÍPICO. DEPOIMENTO DOS POLICIAIS. RELEVANTE FORÇA PROBATÓRIA SE CONEXA COM OUTROS ELEMENTOS PROBANTES. INEXISTÊNCIA DO ELEMENTO SUBJETIVO DOLO. NÃO FICOU CONFIGURADO O BINÔMIO 'CONSCIÊNCIA DO FIM/QUERER DO AGENTE. ABSOLVIÇÃO. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA.

1. O dolo é, em síntese, a vontade consciente de realizar os elementos objetivos do tipo penal. A essência do dolo reside na conduta, a finalidade que se tem para mover. Dolo, nesse sentido, é o elemento subjetivo, o que está na cabeça do agente, sua intenção, finalidade.

2. É relevante mencionar que para a Teoria Finalista, acolhida pela reforma do Código Penal Brasileiro de 1984 - postulado deixado por Hans Welzel - o dolo e a culpa integram a conduta, dentro da dimensão subjetiva do Fato Típico.

(...)

(Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (TJDFT); 1ª Turma Criminal; Apelação nº 20120510014172APR; Relator Desembargador Silva Lemos; j. 15.12.2014; DJE 27.01.2015; p. 314)

78. Conclui-se, portanto, que **dolo** pode ser considerado como “a vontade consciente de realizar a conduta típica”.

² NUCCI, Guilherme de Souza. Manual de Direito Penal, Capítulo XIV, 10ª edição revista, atualizada e ampliada, editora Forense, 2014.

79.No caso *sub examine*, a conduta da Recorrente, consistente em deduzir despesas sabidamente inidôneas, de forma reiterada, para fins espúrios, sem terem por contraprestação serviços prestados, tipifica ato manifestamente fraudulento, na dicção do artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964, autorizando a qualificação da multa.

80.Não obstante, verifica-se que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9430, de 1996, foi alterado pela Lei nº 14.689, de 2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar a seguinte redação:

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

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

(...)

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

(...)

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

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

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

81.Evidencia-se que a penalidade, que antes alcançava 150% em decorrência da dobra do percentual de 75% prescrito pelo inciso I do artigo 44, foi reduzida para 100%, conforme estabelecido pelo novel inciso VI.

82.Adicionalmente, a fiscalização não enveredou, por não constituir fator relevante à época, na perquirição da ocorrência de reincidência da conduta infracional, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A.

83.Diante dessas circunstâncias, deve ser reconhecida a redução do percentual da multa para 100%, por conta da aplicação do princípio da retroatividade benigna de que trata a letra “c” do inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

84. Já no que toca à incidência dos juros sobre a multa de ofício, a matéria não comporta mais discussão a partir da edição da Súmula CARF nº108, assim enunciada:

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.

85. Por via de consequência, nada a prover no ponto combatido.

DO RECURSO DE RICARDO DE LIMA ASSAF

86. Como visto anteriormente, as alegações relativas à responsabilização tributária decorrente do lançamento de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou seu causa restaram prejudicadas face ao entendimento de que tal exigência é incompatível com o simultâneo lançamento de IRPJ e CSLL sobre as despesas correspondentes a esses mesmos pagamentos, glosadas face à sua indedutibilidade.

87. No mais, o Recorrente aborda as seguintes questões de mérito:

- Não foi praticado qualquer ato com “excesso de poder”, não podendo ser responsabilizado com base no art. 135 do CTN;
- Com relação aos pagamentos realizados pela Renova em favor de Brick Participações S/A e Marcelo Nobre Sociedade Individual de Advocacia, não há nos autos informações quanto ao reconhecimento do caráter ilícito; e
- Caráter confiscatório da multa aplicada.

DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA

88. No que tange às questões constitucionais abordadas pelo Recorrente em relação ao caráter confiscatório da multa, alerte-se que as mesmas não comportam conhecimento, *ex vi* do disposto no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual “No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”, conforme, aliás, disposto na Súmula CARF nº 2³ e no artigo 98, *caput*, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21.12.2023⁴.

³ Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

⁴ RICARF: “Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto”.

DA RESPONSABILIZAÇÃO DE RICARDO DE LIMA ASSAF COM BASE NO ARTIGO 135 DO CTN

89. De acordo com o item 10.2 do Termo de Descrição dos Fatos de fls. 9320/9451, foi atribuída responsabilidade tributária a RICARDO DE LIMA ASSAF pelos seguintes motivos:

Consta no anexo 2 do Acordo de Colaboração de Clécio Eloy:

ANEXO 2 – AS PESSOAS, DE ALGUMA MANEIRA, ENVOLVIDAS DA OPERAÇÃO DE REPASSE

[...]

RICARDO ASSAF

Conheci o Ricardo Assaf nos primeiros meses de 2014, quando fui apresentado ao mesmo em alguma das diversas reuniões realizadas naquele período na Renova, nas discussões relacionadas à venda do Projeto Tombador.

Mas apenas em Julho de 2014 passamos a ter um relacionamento mais próximo, quando o mesmo passou a liderar os trabalhos de elaboração do contrato de venda, bem como a coordenar a viabilização da transferência de recursos oriundos do pagamento adicional de R\$ 40 milhões para os fornecedores indicados pela Renova.

No ano de 2015 tratei algumas vezes com ele acerca do relacionamento com o "Grupo Bel", da necessidade de emissão de notas fiscais, da produção de material gráfico, etc.

Já em 2016, diante das dificuldades que estávamos enfrentando com a Renova em função do anúncio da inadimplência da mesma perante os compromissos do Contrato, por diversas vezes nos encontramos para tratar do assunto, sendo ele a pessoa que podia "fazer o meio de campo" com as pessoas da Renova, os novos interlocutores que assumiram posições estratégicas da Renova e que tratavam do tema conosco sem (pelo menos aparentemente) saber da questão do pagamento adicional.

Uma série de mensagens trocadas com o mesmo, e que tratam sobre o assunto específico (ainda que não diretamente) forma o **DOCUMENTO 17**.

Com o Ricardo Assaf eu desenvolvi uma relação pessoal. Saíamos para almoçar, diversas vezes. Como ambos praticamos esportes parecidos, sempre tínhamos muitos assuntos para tratar. Em uma oportunidade chegamos a almoçar em Nova York, onde eu havia acabado de correr a maratona, e ele estava a passeio. Saímos para comemorar meu resultado.

Em outra oportunidade eu o convidei a um jantar que ofereci a amigos, na minha casa.

Sempre, todavia, que por algum motivo a conversa derivava para a questão dos pagamentos adicionais (o que ocorria de maneira muito esporádica e em narrativas veladas), nós apresentávamos duas visões diferentes: eu sempre externava o meu entendimento (que, com menos restrição, mantenho até hoje) de que aqueles pagamentos eram, na verdade, desvios de recursos promovidos pelos acionistas fundadores da Renova. Ele, por outro lado, sempre atribuía à Andrade Gutierrez o papel de agente central dos fatos, o "abuso de poder de controlador", como ele sempre dizia.

Defendia veementemente o Renato Amaral e o Ricardo Del Nery, dizia que os mesmos sucumbiram à necessidade imposta pelos novos controladores da empresa, que usavam da sua força para ajudar a garantir a estrutura partidária que os permitiram chegar àquele ponto.

Seguem trechos dos anexos 1, 2, 3 e 6 do acordo de RICARDO ASSAF:

Após a conclusão da parte jurídica da referida transação, RICARDO ASSAF comentou com FERNANDO SCHUFFNER (Diretor de Novos Negócios e Participações da CEMIG) que gostaria de sair do escritório em que atuava para buscar novos desafios profissionais. FERNANDO SCHUFFNER mencionou a possibilidade de RICARDO ASSAF trabalhar na RENOVA. RICARDO ASSAF foi colocado em contato com RICARDO DELNERI e RENATO AMARAL (sócios fundadores da RENOVA), que conduziram o processo de contratação e decidiram por contratar RICARDO ASSAF como Diretor Jurídico, cujo mandato iniciou-se em 06.01.2014. Nas discussões de contratação, foi mencionado por RICARDO DELNERI e FERNANDO SCHUFFNER que gostariam que RICARDO ASSAF assumisse também as relações institucionais em razão de suas habilidades negociais e também por ter conhecimento de diversos *players* do mercado. Dessa forma RICARDO ASSAF tornou-se, afinal, Diretor Jurídico da RENOVA.

Em 13.02.2014, durante um voo para uma reunião a ser realizada no Rio de Janeiro na Petrobras (em que seria discutida a liquidação financeira da transação já definida de aporte, pela CEMIG na RENOVA, da BRASIL PCH), RICARDO ASSAF foi informado por RICARDO DELNERI que a RENOVA havia se comprometido a fazer repasses “clandestinos” de valores a terceiros e que precisaria que RICARDO ASSAF conduzisse a viabilização de tal decisão. O voo foi realizado em avião particular que RICARDO DELNERI e RENATO AMARAL possuíam em regime de uso compartilhado gerenciado pela AVANTTO (prefixo PP-SKD). Após a reunião, RICARDO DELNERI, RENATO AMARAL e RICARDO ASSAF ficaram hospedados no Copacabana Palace (doc.01 – fotos avião e Copacabana Palace).

RICARDO ASSAF e RICARDO DELNERI iniciaram então as discussões sobre formas de escoamento dos referidos valores. .

MATHIAS BECKER e PEDRO PILEGGI (CFO RENOVA) tinham conhecimento dos fatos, tendo sido combinado que não se envolveriam nas reuniões e procedimentos práticos, mas que viabilizariam o cumprimento dos repasses por meio da aprovação no âmbito da diretoria e sistemas de gestão, bem como assinaturas dos contratos necessários para tal finalidade. Com o avançar do tempo, MATHIAS BECKER até por ocupar a presidência da empresa, participou de diversas conversas com os acionistas sobre os temas aqui tratados e restou por se envolver mais significativamente nos fatos.

De tal modo, a RENOVA realizou, entre 2014 e 2015 diversas repasses a terceiros, principalmente através da entrega de valores em espécie, celebração de contratos fictícios, transferências bancárias e pagamento de boletos de serviços não prestados à RENOVA. Durante todo esse tempo, RICARDO DELNERI e RENATO AMARAL, com o conhecimento de MATHIAS BECKER, determinavam que RICARDO ASSAF permanecesse à frente da operacionalização de referidos atos.

O valor total escoado da RENOVA para tais fins monta a aproximadamente R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) sendo certo que o valor efetivamente repassado é significativamente menor, uma vez que houve recolhimento de tributos sobre as transações de escoamento de valores, os operadores dos recursos retiveram percentuais sobre os valores a título de remuneração pelo serviço prestado (incluindo a remuneração de DANIEL PEIXOTO e FRANCISCO VILA, compartilhada com RICARDO ASSAF), sendo certo que não é possível, no momento, segregar de forma detalhada origem e alocação final dos recursos.

.....

Após conhecerem GABRIEL GUIMARÃES, RICARDO DELNERI, RENATO AMARAL, MATHIAS BECKER e RICARDO ASSAF passaram a ter contato frequente com GABRIEL GUIMARÃES, tendo inclusive participado de diversos jantares na residência do referido ex-deputado federal, localizada no bairro do Belvedere, em Belo Horizonte.

GABRIEL GUIMARÃES apresentou em contexto social várias pessoas ligadas ao governo de MINAS e à nova administração da CEMIG (incluindo seu Presidente MAURO BORGES, ex-ministro do Desenvolvimento) às pessoas referidas no parágrafo anterior, bem como auxiliou no relacionamento da RENOVA com a CEMIG entre final de 2014 e 2015, mantendo para esta finalidade contato frequente com RICARDO DELNERI, RICARDO ASSAF, e em menor medida com RENATO AMARAL e MATHIAS BECKER. Tais contatos ocorriam em Belo Horizonte, São Paulo e também por comunicações eletrônicas.

Por conta deste relacionamento, em 2015, GABRIEL GUIMARÃES procurou RICARDO DELNERI para solicitar auxílio (sob a forma de empréstimo pessoal) para despesas familiares emergenciais. Após algumas discussões sobre o assunto (incluindo diversos contatos entre RICARDO DELNERI e GABRIEL GUIMARÃES que eram em muitas oportunidades intermediados por RICARDO ASSAF e/ou MARCELO MORAES), RICARDO DELNERI solicitou que RICARDO ASSAF operacionalizasse, por meio da RENOVA, o pagamento dos valores solicitados, tendo repassado a RICARDO ASSAF o contato da pessoa que receberia os valores. Como RICARDO ASSAF estava em constantes viagens aos Estados Unidos no período entre maio e junho de 2015, consultou se FRANCISCO VILA e DANIEL PEIXOTO poderiam coordenar o pagamento, fornecendo os dados de contato do destinatário dos valores (o qual pela informação recebida de RICARDO DELNERI seria advogado (ou preposto deste) que estava a cargo de cuidar de assuntos importantes da família de GABRIEL GUIMARÃES) a DANIEL PEIXOTO.

Para o referido objetivo foram feitos pagamentos pela RENOVA a uma das empresas de FRANCISCO VILA – VEGA SICILIA no valor total de R\$ 2.145milhões. A VEGA SICILIA emitiu duas notas fiscais (sem lastro em contrato formalmente assinado, apesar de existirem minutas trocadas entre FRANCISCO VILA e RICARDO ASSAF): a primeira em 25.06.2015, no valor de R\$ 1.170milhão e outra em 21.07.2015 no valor de R\$ 975.000,00 (doc. 01 – e-mails para aprovação do pagamento para a Vega Sicília e doc. 02 Notas Fiscais emitidas). A entrega dos valores, pelo que sabe, ao contato foi realizada em Belo Horizonte por DANIEL PEIXOTO e ocorreram em duas ocasiões distintas (tendo DANIEL PEIXOTO estado presente em ao menos uma entrega).

Em meados de junho de 2014, foi realizada reunião com o candidato [REDACTED] SOUTO, na companhia de CLÉCIO ELOY, RENATO AMARAL, RICARDO ASSAF e [REDACTED] em que foram discutidos diversos assuntos legítimos de interesse do setor eólico, bem como possível repasse de valores ao DEM na Bahia.

Do valor pago pela RENOVA à empresa de JEAN CARLOS SILVA LEITÃO MEIRELES aproximadamente R\$ 400.000,00-500.000,00 destinavam-se aos repasses que seriam coordenados por [REDACTED]. Tais pagamentos muito provavelmente estão registrados na contabilidade da Renova, como custos de implantação dos seus projetos. Os serviços contratados nunca foram efetivamente prestados à RENOVA.

Na mencionada data, RENATO AMARAL, MATHIAS BECKER e RICARDO ASSAF se reuniram com [REDACTED] em seu gabinete para o efeito de cumprimentar MATHIAS BECKER [REDACTED] e RENATO AMARAL, bem como falar da expansão da energia eólica na [REDACTED]. Outras pessoas participaram da reunião, mas não participaram diretamente das discussões.

Após referida reunião, RENATO AMARAL sinalizou a RICARDO ASSAF que achava conveniente realizar repasses clandestinos, pois tinham que dar tratamento similar ao dado em outra situação similar (desta vez provavelmente com valores maiores). Para tanto, indicou que faria contato com [REDACTED] para operacionalização de repasses. [REDACTED] já era pessoa de contato da RENOVA no Governo da Bahia e diversos assuntos institucionais eram tratados com ele.

Foi solicitado pela ANDRADE GUTIERREZ e LIGHT à RENOVA por intermédio de RICARDO DELNERI e MATHIAS BECKER a contratação do escritório Machado Cunha Advogados (OAB-DF nº 1430/08). O argumento para tal contratação, estranha às necessidades da RENOVA, centrou-se no fato de que à época a Light estava passando por graves restrições financeiras e a referida banca cuidava de um relevante caso de contencioso administrativo tributário que envolvia a LIGHT, cujos honorários estavam em atraso. Assim, o pedido apoiou-se na ideia de que era importante atuar numa perspectiva de grupo econômico, já que a Light integrava o bloco de controle. O jurídico da RENOVA não recebeu mais detalhes do escopo e objeto da contratação, mas efetuou o pagamento de R\$ 1.5 milhões a título de honorários.

90. Como visto, ao contrário do que alega o Recorrente RICARDO DE LIMA ASSAF, a sua participação na fraude engendrada foi além da de “mero ‘soldado’”, tendo, nas suas próprias palavras, “a finalidade precípua afastar os efetivos e reais Autores desses ‘repasses’, atribuindo-se ao Recorrente a tarefa de operacionalizá-la, em conformidade e segundo as estritas determinações de seus contratantes”.

91. Ainda que se possa ser considerado “como simples executor das operações previamente alinhada por seus contratantes”, e mesmo que “de **forma absolutamente voluntária**, dirigiu-se ao Ministério Público Federal para formalizar sua Colaboração”, tais circunstâncias, diante da evidente ilegalidade praticada com excesso de poderes, não bastam para elidir a responsabilidade que lhe foi atribuída com fundamento no artigo 135, III do CTN, que soa:

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.

92. Parenteticamente, não é acaciano destacar que a decisão proferida pelo Pretório Excelso ao julgar o RE nº 562.276, com repercussão geral reconhecida e da qual derivou a fixação da tese do Tema 13, segundo a qual “É inconstitucional o art. 13 da Lei 8.620/1993, na parte em que estabelece que os sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, por débitos junto à Seguridade Social”, não tem o alcance que quer lhe emprestar o Recorrente, como se depreende da leitura o seguinte excerto do voto de lavra da Ministra Relatora Ellen Gracie, acompanhada por unanimidade:

(...)

Contudo, se a verificação de que a responsabilidade decorre do descumprimento de um dever de colaboração implícito na sua regra matriz, de um lado, aproxima-a da estrutura das normas penais, não significa, de outro, que tenha a mesma natureza. Isso, aliás, decididamente não têm. Basta ver que a responsabilidade surgida para o terceiro pela infração ao seu dever formal não subsiste ao cumprimento da obrigação pelo contribuinte. O intuito do legislador não é punir o responsável, mas fazê-lo garante do crédito tributário. Giannini, em sua obra *Instituzioni di Diritto Tributario* (7ª edição, 1956), já ensinava que a responsabilidade só se configura na medida em que o descumprimento das obrigações do responsável implique prejuízo ao crédito do ente público e que seu objeto não é propriamente prestação do tributo, senão o ressarcimento do dano causado por culpa do responsável. O responsável, pois, quando é chamado ao pagamento do tributo, assim o faz na condição de garante da Fazenda por ter contribuído para o inadimplemento do contribuinte.

(...)

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.

A *contrario sensu*, extrai-se o dever formal implícito cujo descumprimento implica a responsabilidade, qual seja o dever de, na direção, gerência ou representação das pessoas jurídicas de direito privado, agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extrapolação dos poderes legais e contratuais de gestão, de modo a não cometer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias.

(...)

(STF, RE nº 562.276, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 03.11.2020, v.u.)

93. Adite-se que, nos termos do artigo 136 do CTN, *“Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”*.

94. Desse modo, confirmada a presença nos autos de todos os pressupostos autorizadores da atribuição de responsabilidade ao Recorrente RICARDO DE LIMA ASSAF, não há como prover o recurso nesse aspecto.

DOS PAGAMENTOS REALIZADOS PARA BRICK PARTICIPAÇÕES S/A E MARCELO NOBRE SOCIEDADE INDIVIDUAL DE ADVOCACIA

95. Nesta rubrica, o Recorrente RICARDO DE LIMA ASSAF defende a liceidade das despesas inerentes aos pagamentos realizados pela RENOVA em favor de Brick Participações S/A e Marcelo Nobre Sociedade Individual de Advocacia.

96. Em relação a Brick Participações S/A, o item 7.2.4 do Termo de Descrição dos Fatos de fls. 9320/9451 é preciso ao indicar absoluta falta de comprovação da despesa. Confira-se:

7.2.4 – BRICK PARTICIPAÇÕES

Mediante o Termo de Intimação Fiscal nº 04, intimamos a RENOVA a apresentar todos os elementos que comprovem as operações realizadas no período de 01/01/2014 a 31/12/2015 com diversas empresas, inclusive com a BRICK PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ nº 13.159.304/0001-48.

Em resposta, a RENOVA manifestou-se da seguinte forma:

1. BRICK PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ 13.159.304/0001-48:

1. Relação de pagamentos realizados;
2. Notas Fiscais;
3. Comprovantes de pagamentos realizados;
4. Proposta Comercial;
5. Evidências da prestação de serviços;
6. Lançamentos Contábeis.

Informamos que no âmbito das informações solicitadas no item 1.5.2.2, foi localizado pela Companhia o e-mail mencionado no item 5 acima, o qual aponta a solicitação do então diretor jurídico da Renova, Sr. Ricardo Assaf, dos comprovantes dos pagamentos realizados à Brick.

Os documentos faltantes na lista acima, até o momento, não foram localizados pela Companhia, o que prejudica as respostas aos itens 1.4, 1.5 e 1.7 do Termo de Intimação Fiscal.

Já em relação ao item 1.8 informa-se que os valores foram considerados como parcelas dedutíveis na apuração do lucro real da Companhia.

Mediante o Termo de Intimação nº 06 intimamos a RENOVA a apresentar os documentos/esclarecimentos relativos aos itens 1.4, 1.5 e 1.7 do Termo nº 04.

Em resposta, com relação ao item 1.4, informou:

A Companhia não localizou cópia física ou digital de nenhum contrato de prestação de serviços formalizado com os fornecedores Brick Participações S/A; Leitão Consultoria e Serviços Especializados LTDA. e Vega Sicília Empreendimentos e Participações Ltda., exceto pela proposta comercial do fornecedor Brick, já fornecida no âmbito do Termo de Intimação Fiscal nº 04.

Ainda, a atual administração da Companhia desconhece o motivo pelo qual não foi formalizado nenhum contrato de prestação de serviços para referidos fornecedores. Além disso, temos que os serviços prestados foram aqueles mencionados nos e-mails localizados e também já disponibilizados à esta Superintendência, lembrando que para o caso específico da Brick nos e-mails já apresentados anteriormente à esta Superintendência da Receita há menções de informações dos status dos serviços que vinha sendo prestados por essa empresa.

Com relação ao item 1.5:

Em relação a este item, a atual administração pressupõe que os pagamentos realizados sejam em decorrência de serviços prestados, porém, reforça o já mencionado na Termo de Intimação Fiscal nº 04, ou seja, não foi localizado nenhum documento ou informação que possa comprovar os serviços efetivamente prestados pelos fornecedores.

E, com relação ao item 1.7:

Não foi localizado nos arquivos da Companhia nenhum documento ou informação que esclareçam a causa ou a necessidade da contratação destes serviços junto aos fornecedores.

Relativamente aos demais itens, em especial os que mencionam a solicitação de explicações sobre o detalhamento dos serviços contratados deste fornecedor, assim como a informação de quais temas foram "tratados em reunião pessoal", informamos que não foram encontrados documentos, informações ou evidências que demonstrem as informações solicitadas.

A solicitação de RICARDO ASSAF dos comprovantes de pagamentos efetuados à BRICK pela RENOVA e a proposta comercial apresentada não são evidências de prestação de serviços.

Conforme se constata, as operações efetuadas pela RENOVA com os demais contribuintes, seja com a CDV ou com outros fornecedores, foram feitas para dar lastro a prestações de serviços que, de fato, não ocorreram.

Porém, com relação à BRICK, nem os contratos relativos às prestações de serviços foram apresentados. Além disso, a RENOVA informou que não localizou nenhum documento ou informação que esclareçam a causa ou a necessidade da contratação desses serviços junto aos fornecedores.

Além da falta de comprovação da prestação de serviços, a BRICK declarou em GFIP possuir apenas dois funcionários no ano-calendário de 2015, o que caracteriza mão de obra insuficiente para a prestação de serviços.

Um dos funcionários declarados em GFIP é SILAS RONDEAU CAVALCANTE SILVA, CPF nº 044.004.963-68, que ocupou diversos cargos em empresas estatais de geração e distribuição de energia elétrica até ser indicado para o cargo de ministro de Minas e Energia em julho de 2005, permanecendo no mesmo até maio de 2007. Além disso, tem uma ficha corrida extensa (já foi alvo de operação da PF), e foi citado várias vezes na delação do Delcídio, especialmente como alguém que atua no setor público e privado ao mesmo tempo.

Diante desses fatos, não foi comprovada a causa dos pagamentos efetuados para a BRICK.

(...)

97.Ou seja, não se trata de suposição de que referida despesa não existiu de fato, mas sim da indubitável ausência de elementos que comprovem as operações realizadas.

98.Já no que concerne aos valores pagos a Marcelo Nobre Sociedade Individual de Advocacia, a glosa se apoiou nos elementos descritos no item 7.2.7 do Termo de Descrição dos Fatos de fls. 9320/9451, a saber:

7.2.7 – MARCELO NOBRE SOCIEDADE INDIVIDUAL DE ADVOCACIA

A sociedade em questão, CNPJ nº 19.351.334/0001-38, é de titularidade do advogado MARCELO ROSSI NOBRE, CPF nº 091.025.138-03, ou simplesmente "MARCELO NOBRE".

Mediante o Termo de Intimação Fiscal nº 04, intimamos a RENOVA a apresentar todos os elementos que comprovem as operações realizadas no período de 01/01/2014 a 31/12/2015 com diversas empresas, inclusive com a MARCELO NOBRE.

Em resposta, apresentou os seguintes documentos e esclarecimentos:

5. MARCELO NOBRE SOCIEDADE INDIVIDUAL DE ADVOCACIA, CNPJ 19.351.334/0001-38:

1. Relação de Pagamentos;
2. Notas Fiscais;
3. Comprovantes de pagamentos realizados;
4. Propostas e Contratos;
5. Documentos evidenciando os serviços;
6. Lançamentos Contábeis;
7. Autorizações de Pagamentos;

Conforme se verifica dos documentos anexados, o escritório de advocacia Marcelo Nobre Advogados foi contratado pela Companhia para diversos serviços de cunho jurídico, especialmente análise consultivas realizadas pelos departamentos internos da Companhia, tendo sido os pagamentos efetuados em virtude dos serviços realizados, conforme evidenciado pelos documentos disponibilizados no item 5...

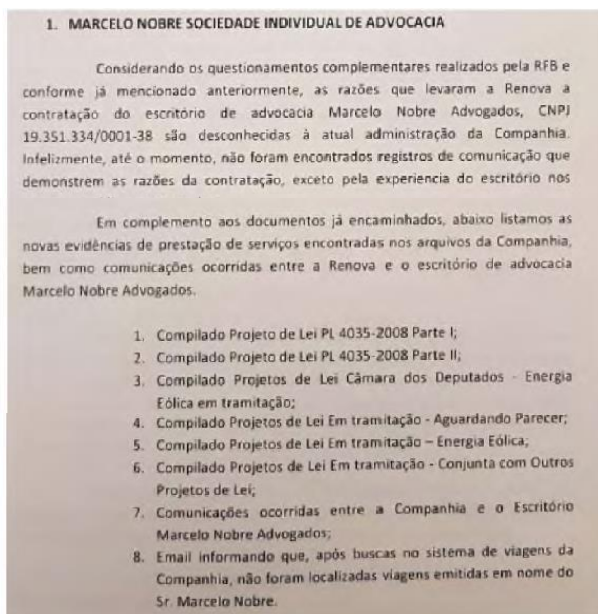
Mediante o Termo de Intimação nº 05, constatamos que na contabilidade da RENOVA existem vários outros fornecedores contratados para prestar serviços de advocacia, incluindo escritórios de renome, e a intimamos a apresentar os seguintes documentos/esclarecimentos:

- 1.1 quais as razões que levaram a RENOVA a contratar os serviços do advogado MARCELO ROSSI NOBRE, CPF nº 091.025.138-03?

1.2 apresentar cópia das comunicações ocorridas entre a RENOVA e o referido Advogado (e-mails e/ou mensagens), comprovando não só as tratativas iniciais que resultaram na contratação do causídico, como também as tratativas operacionais que resultaram na elaboração dos trabalhos executados (consultas feitas; dúvidas suscitadas; minutas encaminhadas; documentos solicitados/enviados; correções/sugestões feitas; entrega efetiva dos Pareceres etc.).

1.3 apresentar outros documentos que comprovem a efetiva prestação de serviços tais como comprovantes de viagens efetuadas pelo prestador de serviço.

Em resposta, a RENOVA manifestou-se da seguinte forma:



Mediante o Termo de Intimação nº 06, tendo em vista os documentos apresentados, constatamos que:

a) Proposta de Honorários Advocatícios para a elaboração de Parecer Jurídico sobre cláusula de vencimento antecipado de CCBs da Brasil PCH:



b) Parecer Jurídico sobre cláusula de vencimento antecipado de CCBs da Brasil PCH:

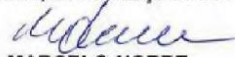
**MARCELO NOBRE
ADVOGADOS**
PARCEER

I. DOS TERMOS DA CONSULTA

1. A Companhia Renova Energia s/a honra-nos com a consulta a respeito do vencimento antecipado de cinco Cédulas de Crédito Bancário ("CCBs").

É o que nos parece, salvo melhor juízo.

São Paulo, 24 de março de 2014.


MARCELO NOBRE
OAB/SP 138.971

Conforme se observa, a proposta de Honorários Advocatícios e o Parecer Jurídico, **ambos assinados pelo advogado Marcelo Nobre, possuem a mesma data.**

c) Proposta de Honorários Advocatícios para a elaboração de Parecer Jurídico sobre a doação eleitoral de Pessoas Jurídicas para partidos políticos:

Foram apresentadas duas propostas, com o mesmo teor, datadas de 24 de março de 2014, só divergindo quanto ao valor dos honorários:

MARCELO NOBRE
A D V O G A D O S

PROPOSTA DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS

São Paulo, 24 de Março de 2014.

À Renova Energia
At.: Dr. Ricardo Assaf

Prezado Doutor,

Conforme solicitado, segue a **PROPOSTA DE HONORÁRIOS** para a elaboração de Parecer Jurídico sobre a doação eleitoral de Pessoas Jurídicas para partidos políticos.

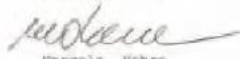
Os honorários propostos para os serviços descritos acima são os seguintes, corrigidos positiva e anualmente pelo IGPV:

a) Honorários no valor de **R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).**

Os referidos honorários deverão ser pagos, impreterivelmente, em uma única parcela, em até 5 (cinco) dias após a entrega do referido Parecer Jurídico.

Sendo o que se apresenta para o momento e permanecendo à vossa disposição para quaisquer outros esclarecimentos ou providências que se faça necessária, subscrevo-me.

Atenciosamente,


Marcelo Nobre
OAB/SP 138.971

MARCELO NOBRE
A D V O G A D O S

PROPOSTA DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS

São Paulo, 24 de Março de 2014.

À Renova Energia
At.: Dr. Ricardo Assaf

Prezado Doutor,

Conforme solicitado, segue a **PROPOSTA DE HONORÁRIOS** para a elaboração do Parecer Jurídico sobre a doação eleitoral de Pessoas Jurídicas para partidos políticos.

Os honorários propostos para os serviços descritos acima são os seguintes, corrigidos positiva e anualmente pelo ICM:

a) Honorários no valor de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais).

Os referidos honorários deverão ser pagos, improrrogavelmente, em uma única parcela, em até 5 (cinco) dias após a entrega do referido Parecer Jurídico.

Sendo o que se apresenta para o momento e permanecendo à vossa disposição para quaisquer outros esclarecimentos ou providências que se faça necessárias, subscrevo-me.

Atenciosamente.


Marcelo Nobre
OAB/SP 138.971

d) Parecer Jurídico sobre a doação eleitoral de Pessoas Jurídicas para partidos políticos:

MARCELO NOBRE
A D V O G A D O S
PARECER

1. A Companhia Renova Energia S/A honra-nos com a elaboração de consulta acerca dos limites, nuances e procedimentos que uma empresa privada deve percorrer para, de forma legítima, realizar doações eleitorais voltadas a campanhas de Partidos Políticos com representação junto ao Congresso Nacional, abrangendo, inclusive o tema da doação em prol do Diretório Nacional dos Partidos.

É o que nos parece, salvo melhor juízo.

São Paulo, 24 de março de 2014.


MARCELO NOBRE
OAB/SP 138.971

Da mesma forma, as propostas de Honorários Advocatícios e o Parecer Jurídico, **todos assinados pelo advogado Marcelo Nobre, possuem a mesma data.**

e) Proposta de Honorários Advocatícios, de 30 de junho de 2014

Prezado Doutor,

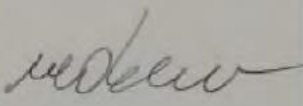
Conforme solicitado, segue a **PROPOSTA DE HONORÁRIOS** para a elaboração de Pareceres Jurídicos sobre os temas tratados em reunião pessoal.

Os honorários propostos para os serviços descritos acima são os seguintes, corrigidos positiva e anualmente pelo IGPM:

a) Honorários no valor de R\$ 600.000,00 (Seiscentos mil reais).

Os referidos honorários deverão ser pagos, impreterivelmente, em uma única parcela, em até 5 (cinco) dias após a entrega do primeiro Parecer Jurídico solicitado.

Atenciosamente.



Marcelo Nobre
OAB/SF 138.971

f) Contrato de Honorários Advocatícios de 24 de março de 2015 - concorrentes

CLÁUSULA PRIMEIRA – DO OBJETO:

O objeto do presente contrato consiste na EXCLUSIVIDADE da CONTRATADA na prestação de seus serviços jurídicos na área de atuação da CONTRATANTE, qual seja, Energia, em face de todas as companhias concorrentes da CONTRATANTE, perante o Poder Judiciário e os Órgãos administrativos, inclusive nas Agências Reguladoras, com abrangência em todo território nacional e pelo prazo de 1 (hum) ano.

CLÁUSULA SEGUNDA – DA REMUNERAÇÃO:

A CONTRATANTE remunerará a CONTRATADA da seguinte forma:

- a) PRÓ LABORE inicial no valor líquido de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), que serão devidos com a assinatura do presente contrato, devendo tal valor ser pago em até 05 (cinco) dias após o recebimento pela CONTRATANTE da Nota Fiscal de Serviços ou de Recibo equivalente;
- b) HONORÁRIOS no valor líquido de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), devendo tal valor ser pago em 09 (nove) parcelas mensais sucessivas e consecutivas, todo dia 05 (cinco) de cada mês, após o recebimento pela CONTRATANTE da Nota Fiscal de Serviços ou de Recibo equivalente;

g) Contrato de Honorários Advocatícios de 24 de março de 2015 - arbitragem

CLÁUSULA PRIMEIRA – DO OBJETO:

O objeto do presente contrato consiste na Consultoria jurídica dos assuntos relativos as Arbitragens de interesse da CONTRATANTE.

CLÁUSULA SEGUNDA – DA REMUNERAÇÃO:

A CONTRATANTE remunerará a CONTRATADA da seguinte forma:

- a) PRÓ LABORE inicial no valor líquido de R\$ 1.000.000,00 (Um milhão de reais), que serão devidos com a assinatura do presente contrato, devendo tal valor ser pago em até 05 (cinco) dias após o recebimento pela CONTRATANTE da Nota Fiscal de Serviços ou de Recibo equivalente;
- b) HONORÁRIOS no valor líquido de R\$ 3.500.000,00 (três milhões e quinhentos mil reais), a ser pago em 09 (nove) parcelas mensais sucessivas e consecutivas, com vencimento todo o dia 05 (cinco) de cada mês, após o recebimento pela CONTRATANTE da Nota Fiscal de Serviços ou de Recibo equivalente.

h) Contrato de Honorários Advocatícios de 24 de março de 2015 – consultoria legislativa perante o Congresso Nacional

CLÁUSULA PRIMEIRA – DO OBJETO:

O objeto do presente contrato consiste na Consultoria Legislativa perante o Congresso Nacional (Senado Federal e Câmara dos Deputados) de todos os projetos de Lei de interesse da CONTRATANTE.

CLÁUSULA SEGUNDA – DA REMUNERAÇÃO:

A CONTRATANTE remunerará a CONTRATADA da seguinte forma:

- a) PRÓ LABORE inicial no valor líquido de R\$ 800.000.000,00 (oitocentos mil reais), que serão devidos com a assinatura do presente contrato, devendo tal valor ser pago em até 05 (cinco) dias após o recebimento pela CONTRATANTE da Nota Fiscal de Serviços ou de Recibo equivalente;
- b) HONORÁRIOS no valor líquido de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), a ser pago em 09 (nove) parcelas mensais sucessivas e consecutivas, com vencimento todo dia 05 (cinco) de cada mês, após o recebimento pela CONTRATANTE da Nota Fiscal de Serviços ou de Recibo equivalente.

Mediante o mesmo Termo, intimamos a RENOVA a:

2) com relação ao contribuinte MARCELO NOBRE SOCIEDADE INDIVIDUAL DE ADVOCACIA:

2.1) CCBs da Brasil PCH

2.1.1) explicar a coincidência entre a data da Proposta de Honorários Advocatícios para a elaboração de Parecer Jurídico sobre cláusula de vencimento antecipado de CCBs da Brasil PCH e a data do respectivo Parecer.

2.1.2) apresentar documentos (atas de reuniões, e-mails, minutas etc.) que evidenciem as tratativas entre as partes desde o momento em que se decidiu pela contratação do referido escritório até a elaboração do Parecer;

2.1.3) esclarecer a necessidade de contratação desse Parecer junto a esse escritório e comprovar, mediante a apresentação de documentos/esclarecimentos, as operações realizadas pela Renova com a utilização do Parecer.

2.2) Doação Eleitoral de Pessoas Jurídicas para partidos políticos:

2.2.1) explicar a coincidência entre a data da Proposta de Honorários Advocatícios para a elaboração de Parecer Jurídico sobre a doação eleitoral de Pessoas Jurídicas para partidos políticos e a data do respectivo Parecer.

2.2.2) apresentar documentos (atas de reuniões, e-mails, minutas etc.) que evidenciem as tratativas entre as partes desde o momento em que se decidiu pela contratação do referido escritório até a elaboração do Parecer;

2.2.3) esclarecer a necessidade de contratação desse Parecer junto a esse escritório e comprovar, mediante a apresentação de documentos/esclarecimentos, as operações realizadas pela Renova com a utilização do Parecer.

2.3) Proposta de Honorários Advocatícios de 30 de junho de 2014:

2.3.1) informar os temas que foram “tratados em reunião pessoal”;

2.3.2) houve elaboração de parecer sobre esses temas? Em caso positivo, apresentar cópia do (s) parecer (es) e apresentar documentos (atas de reuniões, e-mails, minutas etc.) que

evidenciem as tratativas entre as partes desde o momento em que se decidiu pela contratação do referido escritório até a elaboração do (s) Parecer (es);

2.3.3) esclarecer a necessidade de contratação desse (s) Parecer (es) junto a esse escritório e comprovar, mediante a apresentação de documentos/esclarecimentos, as operações realizadas pela Renova com a utilização do (s) Parecer (es).

2.4) Contrato de Honorários Advocatícios de 24 de março de 2015 – concorrentes:

2.4.1) detalhar os serviços que foram executados em decorrência do contrato firmado.

2.4.2) apresentar documentos (atas de reuniões, e-mails, minutas etc.) que evidenciem as tratativas entre as partes desde o momento em que se decidiu pela contratação do referido escritório até a conclusão dos serviços.

2.4.3) esclarecer a necessidade de contratação desses serviços junto a esse escritório e comprovar, mediante a apresentação de documentos/esclarecimentos, as operações realizadas pela Renova com a utilização dos serviços que foram prestados.

2.5) Contrato de Honorários Advocatícios de 24 de março de 2015 – arbitragem:

2.5.1) detalhar os serviços que foram executados em decorrência do contrato firmado.

2.5.2) apresentar documentos (atas de reuniões, e-mails, minutas etc.) que evidenciem as tratativas entre as partes desde o momento em que se decidiu pela contratação do referido escritório até a conclusão dos serviços.

2.5.3) esclarecer a necessidade de contratação desses serviços junto a esse escritório e comprovar, mediante a apresentação de documentos/esclarecimentos, as operações realizadas pela Renova com a utilização dos serviços que foram prestados.

2.6) Contrato de Honorários Advocatícios de 24 de março de 2015 – consultoria legislativa perante o Congresso Nacional:

2.6.1) detalhar os serviços que foram executados em decorrência do contrato firmado.

2.6.2) apresentar documentos (atas de reuniões, e-mails, minutas etc.) que evidenciem as tratativas entre as partes desde o momento em que se decidiu pela contratação do referido escritório até a conclusão dos serviços.

2.6.3) esclarecer a necessidade de contratação desses serviços junto a esse escritório e comprovar, mediante a apresentação de documentos/esclarecimentos, as operações realizadas pela Renova com a utilização dos serviços que foram prestados.

Em resposta, a RENOVA manifestou-se da seguinte forma:

Já em relação ao fornecedor Marcelo Nobre Sociedade Individual de Advocacia, cumpre-nos informar que desconhecemos os motivos da coincidência mencionada no item 2.1.1, 2.2.1 e do Termo de Intimação Fiscal nº 06.

No que se refere aos documentos que evidenciem as tratativas entre as partes, informamos que já foram disponibilizados todos os documentos e informações relativas a este fornecedor, no âmbito do Termo de Intimação Fiscal nº 04 e do Termo de Intimação Fiscal nº 05.

Relativamente aos demais itens, em especial os que mencionam a solicitação de explicações sobre o detalhamento dos serviços contratados deste fornecedor, assim como a informação de quais temos foram "tratados em reunião pessoal", informamos que não foram encontrados documentos, informações ou evidências que demonstrem as informações solicitadas.

De acordo com o que foi apresentado, tendo em vista a falta de explicação das coincidências das datas e a ausência de documentos que comprovem de forma cabal os serviços prestados, não restou comprovada a prestação de serviços, ou seja, os não foi comprovado que os valores pagos decorreram dos pareceres apresentados.

Importante destacar, conforme descrito no tópico 7.2.5 (MACHADO CUNHA) acima, que a RENOVA deu o mesmo tratamento para os fornecedores MACHADO CUNHA e MARCELO NOBRE, ou seja, não passou os contratos, apesar dos valores, pelo RD.

Assim sendo, não foi comprovada a causa dos pagamentos ou, ainda, as operações que resultaram nos pagamentos.

99. De proêmio, importa ressaltar que a comprovação de despesas com advogados tem contornos peculiares, uma vez que a atividade advocatícia se encontra tutelada pelo sigilo profissional, consagrado pelo inciso II do artigo 7º da Lei nº 8.906, de 1994, com a redação dada pela Lei nº 11.767, de 2008, segundo o qual é direito do advogado *“a inviolabilidade de seu escritório ou local de trabalho, bem como de seus instrumentos de trabalho, de sua correspondência escrita, eletrônica, telefônica e telemática, desde que relativas ao exercício da advocacia”*.

100. Ao fim e ao cabo, o direito ao sigilo profissional da advocacia não tem por objetivo proteger o advogado, mas sim a relação mantida entre ele e o seu cliente, que é destinatário final da proteção legal. Nesse sentido, os artigos 25 a 27 do então vigente Código de Ética e Disciplina da OAB conferiam a devida dimensão do instituto, *verbis*:

Art. 25. O sigilo profissional é inerente à profissão, impondo-se o seu respeito, salvo grave ameaça ao direito à vida, à honra, ou quando o advogado se veja afrontado pelo próprio cliente e, em defesa própria, tenha que revelar segredo, porém sempre restrito ao interesse da causa.

Art. 26. O advogado deve guardar sigilo, mesmo em depoimento judicial, sobre o que saiba em razão de seu ofício, cabendo-lhe recusar-se a depor como testemunha em processo no qual funcionou ou deva funcionar, ou sobre fato relacionado com pessoa de quem seja ou tenha sido advogado, mesmo que autorizado ou solicitado pelo constituinte.

Art. 27. As confidências feitas ao advogado pelo cliente podem ser utilizadas nos limites da necessidade da defesa, desde que autorizado aquele pelo constituinte.

Parágrafo único. Presumem-se confidenciais as comunicações epistolares entre advogado e cliente, as quais não podem ser reveladas a terceiros.

(DJ, Seção I, 01.03.95, pp. 4.000/4004)

101. Hodiernamente, a matéria é tratada pelos artigos 35 a 38 do atual Código de Ética e Disciplina da OAB, *litteris*:

Art. 35. O advogado tem o dever de guardar sigilo dos fatos de que tome conhecimento no exercício da profissão.

Parágrafo único. O sigilo profissional abrange os fatos de que o advogado tenha tido conhecimento em virtude de funções desempenhadas na Ordem dos Advogados do Brasil.

Art. 36. O sigilo profissional é de ordem pública, independendo de solicitação de reserva que lhe seja feita pelo cliente.

§ 1º Presumem-se confidenciais as comunicações de qualquer natureza entre advogado e cliente.

§ 2º O advogado, quando no exercício das funções de mediador, conciliador e árbitro, se submete às regras de sigilo profissional.

Art. 37. O sigilo profissional cederá em face de circunstâncias excepcionais que configurem justa causa, como nos casos de grave ameaça ao direito à vida e à honra ou que envolvam defesa própria.

Art. 38. O advogado não é obrigado a depor, em processo ou procedimento judicial, administrativo ou arbitral, sobre fatos a cujo respeito deva guardar sigilo profissional.

(DOU, 04.11.2015, S. 1, p. 77)

102. Do regramento acima reproduzido é possível concluir que o sigilo dos serviços advocatícios compreendem o direito do cliente de não ter revelado, a quem que seja, o objeto da atuação do advogado, alcançando a confidencialidade das comunicações havidas entre eles.

103.Desse modo, os questionamentos feitos pela fiscalização inequivocamente ultrapassaram os limites do sigilo que envolve a prestação de serviços advocatícios.

104.Não obstante, ainda que não tivesse a obrigação legal de expor as informações alcançadas pela confidencialidade, a RENOVA apresentou respostas lacônicas, que não contribuíram para a demonstração da existência das despesas, bem como da sua necessidade, usualidade e normalidade. Nessa toada, ao afirmar que *“as razões que levaram a Renova a contratação do escritório de advocacia Marcelo Nobre Advogados, CNPJ 19.351.334/0001-38 são desconhecidas à atual administração da Companhia”*, fica patente a impossibilidade de se considerar tais despesas como dedutíveis.

105.Como decorrência, apesar de se considerar que a coincidência entre as datas da formalização das propostas de honorários advocatícios e dos trabalhos a elas relativos, apesar de incomum, não constitui condição bastante para a sua desconsideração, a ausência de qualquer explicação a respeito das despesas, aliada à confirmação da própria empresa de que sequer sabe a razão da sua existência, induz ao cancelamento da sua glosa, diante da falta de comprovação dos requisitos do artigo 299 do RIR/99.

DO RECURSO DE RENATO DO AMARAL FIGUEIREDO

106.Também aqui ficaram prejudicadas as alegações relativas à absorção da multa isolada pela multa punitiva, assim como à responsabilização tributária decorrente do lançamento de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou seu causa, tendo em vista as conclusões já expostas em tópicos anteriores quanto à impossibilidade da concomitância das penalidades e de que a exigência de IRRF é incompatível com o simultâneo lançamento de IRPJ e CSLL sobre as despesas correspondentes a esses mesmos pagamentos, glosadas em razão da sua indedutibilidade.

107.Quanto às alegações no sentido de que a imposição de multa qualificada não atende aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco, incidindo em inconstitucionalidade, repise-se que estas não merecem ser conhecidas, nos termos do artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, da Súmula CARF nº 2 e do artigo 98, *caput*, do RICARF.

108.Os demais argumentos expendidos no Recurso de RENATO DO AMARAL FIGUEIREDO, em apertada síntese, são os seguintes:

- Inexistência de prova de conduta infracional para imputação da responsabilidade solidária ao recorrente;
- Ilegitimidade passiva - erro na consideração do recorrente como dirigente e administrador da pessoa jurídica. Impossibilidade de atribuição de responsabilidade solidária nos termos do art. 135, III do CTN; e
- Falta de fundamento jurídico para a multa qualificada (falta de individualização e comprovação de conduta dolosa apta à imposição da qualificadora).

DA RESPONSABILIZAÇÃO DE RENATO DO AMARAL FIGUEIREDO COM BASE NO ARTIGO 135 DO CTN

109.Preambularmente, é imperioso reconhecer que aqueles investidos na função de conselheiro das sociedades anônimas são passíveis de serem responsabilizados com base no artigo 135, III do CTN, pois, apesar da nomenclatura do cargo não estar expressamente

mencionada no dispositivo legal e não serem eles diretamente responsáveis pela execução de atos de gestão, exercem função administrativa da companhia, sendo possível que a sua atuação contrarie as normas societárias, uma vez que são responsáveis pela eleição e fiscalização de atos dos diretores, em relação aos quais podem incorrer em *culpa in vigilando* ou *in eligendo*. Nesse sentido, calha a fivetele o magistério de Frederico Yokota Choucair Gomes⁵, para quem:

5 A aplicação da responsabilidade tributária ao conselheiro de administração da sociedade anônima

Santos Filho (2009) assevera que o Art. 135, III do CTN é composto por dois fundamentos: o elemento pessoal e o elemento fático.

O primeiro refere-se ao sujeito considerado responsável detentor de poder decisório na administração da sociedade, não se limitando, a norma, à expressão literal dos cargos ali descritos, quais sejam, “os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado” (SANTOS FILHO, 2009, p. 139). Isso quer dizer que caso o cargo exercido por determinado sujeito não seja formalmente designado como diretor ou gerente, ainda assim, se ele de fato exercer poder decisório na administração da companhia, será considerado administrador.

O segundo elemento refere-se à caracterização da conduta praticada com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, bem como tais condutas tenham sido praticadas no período de exercício dos atos de administração pelo indivíduo.

Assim, cabe indagar se o conselheiro de administração da sociedade anônima possui, ou pode possuir, a depender do caso, as características pessoal e fática descritas acima, pois é a presença desses dois elementos que determina a possibilidade da atribuição da responsabilidade tributária prevista no Art. 135, III do CTN.

Quanto ao primeiro elemento, é indubitável sua caracterização, por força do que dispõem os artigos 138 e 139 da Lei n. 6.404/76:

Art. 138. A administração da companhia competirá, conforme dispuser o estatuto, ao conselho de administração e à diretoria, ou somente à diretoria.

Art. 139. As atribuições e poderes conferidos por lei aos órgãos de administração não podem ser outorgados a outro órgão, criado por lei ou pelo estatuto.

Embora o Art. 135, III do CTN não faça menção expressa ao conselheiro de administração, este poderá se equiparar aos diretores ou gerentes na categoria de administrador da companhia por força do que dispõe a legislação societária. A aplicação ao conselheiro de administração, nesse caso, ocorre por analogia, previsão contida no Art. 108, I do CTN⁷.

Nem se poderia falar da exceção contida no § 1º do Art. 108, que determina que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”. No presente caso, a aplicação analógica implica somente em atribuir a responsabilidade tributária a sujeito que ocupa cargo que não é nominado literalmente na norma. Não há cobrança de tributo não previsto em lei.

Vale destacar que Martins (1997) possui entendimento oposto, entendendo que o conselheiro de administração não pode ser responsabilizado tributariamente, tendo em vista que o Art. 135, III do CTN não lhe faz referência, mencionando somente o gerente, diretor ou procurador. Valeriam à aplicação da lei tributária os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal, o que impediria o juízo analógico pretendido.

Respeitosamente divergimos, pois além do Art. 108, I do CTN permitir a aplicação da analogia na interpretação da norma tributária, o entendimento exposto permitiria a ocorrência de situações indesejáveis e descabidas, posto que bastasse à companhia a criação de uma nomenclatura de cargo não previsto na lei tributária para que o sujeito ocupante de tal cargo se isentasse de qualquer responsabilidade.

Em suma, o conselheiro de administração é considerado administrador, preenchendo os requisitos do elemento pessoal para fins de aplicação do Art. 135, III do CTN.

Resta analisar o elemento fático, referente à possibilidade de exercício da conduta

⁵ GOMES, Frederico Yokota Choucair, “A responsabilidade tributária do conselheiro de administração nas sociedades anônimas”, Revista Direito Mackenzie, 2016, v. 10, nº 1, pp. 74/89

descrita na norma. O Art. 135 menciona que as obrigações tributárias devem ser “resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Brito (apud NUNES, 2012, p. 23) explica da seguinte forma:

Sendo assim, a violação a lei societária pode ocorrer, dando azo à responsabilização do sócio-gerente ou diretor, em dois momentos distintos. O primeiro, quando o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. É o caso, por exemplo, do sócio-gerente que realiza operação mercantil vedada pelo contrato social. O segundo, quando embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não for adimplida em virtude de ato contrário à lei societária praticado pelo diretor ou sócio-gerente, como é o caso da liquidação irregular da sociedade, do desvio de recursos desta para a pessoa natural do diretor ou quaisquer outros atos que, no dizer de Misabel Abreu Machado Derzi, embora praticados em nome do contribuinte, são contrários aos seus interesses.

Portanto, o dispositivo legal faz clara referência à prática de ato *ultra vires*, pois são atos realizados com infração ao sistema legal que rege a companhia, ou seja, a lei societária e seu estatuto. Silva (2007, p. 121) conceitua o ato *ultra vires* da seguinte maneira:

O objeto social incorpora a atividade e o lucro, sendo considerado *ultra vires* o ato praticado pelo administrador em desrespeito a um desses elementos. O ato *ultra vires* também será aquele em desacordo com os poderes dos administradores, estabelecidos no Estatuto Social, no capítulo da administração, bem como aquele ato dispensável à realização do objeto social que não esteja implícito nos poderes da administração ou no próprio objeto social ou o ato com abuso de discricionariedade.

Considerando o papel do conselheiro de administração, deve-se avaliar se é possível que ele pratique ato *ultra vires*, já que não lhe cabe a representação da companhia, que é privativa dos diretores⁸, tampouco o exercício direto do ato de gestão, conforme exposto por Quattrini (2014, p. 18):

O Conselho de Administração estabelece as linhas gerais da administração, bem como auxilia na fiscalização da atuação dos diretores. Entretanto, não lhe cabe nenhum ato de gestão da companhia, o que implica limitação quanto a sua área de atuação e, consequentemente, quanto a sua responsabilidade.

A resposta encontra-se nas atribuições, deveres e responsabilidades imputados ao Conselho de Administração por força da legislação societária, notadamente a determinação de eleição e fiscalização dos diretores. Nesse sentido, a exposição de Eizirik (apud SILVA, 2007, p. 133):

a) Os diretores, por integrarem um órgão não coletivo de administração, manifestando individualmente sua vontade, de maneira plenamente eficaz, desde que dentro de suas atribuições legais e estatutárias, respondem também individualmente pelo uso inadequado de seus poderes e pelas infrações à lei ou ao Estatuto; b) os membros do conselho de administração, cuja vontade somente pode ser manifestada de forma coletiva, para que seja eficaz, têm uma responsabilidade colegiada; c) daí decorre, salvo conluio ou negligência, nenhum diretor é responsável pelos atos de outro diretor, ao passo que, nas decisões do conselho de administração, a responsabilidade será sempre de todos os membros, salvo se os discordantes, nos termos do Art. 158, §1º, da Lei das S.A. fizerem consignar sua divergência; d) do caráter coletivo da responsabilidade dos membros do conselho de administração, bem como da natureza de suas funções, que não compreendem a representação e a gestão dos negócios da companhia, decorre a responsabilidade dos conselheiros pelos atos praticados por diretores e que não chegam a seu conhecimento, de tal que não são eles responsáveis por tais atos, salvo se com eles forem coniventes, se negligenciaram em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixarem de agir para impedir sua prática; e) por outro lado, os membros do conselho de administração são responsáveis pela eleição de diretor cuja inidoneidade poderia ter sido apurada ao tempo de sua eleição, bem como pela manutenção no cargo de inidôneo ou incompetente; f) serão igualmente responsáveis os membros do conselho de administração por culpa in vigilando, caso não fiscalizem a gestão dos diretores, nos limites de suas atribuições de controle de legitimidade dos atos da diretoria; por outro

lado, não lhes pode ser imputada a responsabilidade por atos dos diretores que não sejam do seu conhecimento, ou que apresentem difícil constatação.

Assim, o conselheiro poderá ser responsabilizado tributariamente por culpa *in vigilando*⁹ ou *in eligendo* dos diretores da companhia, tendo em vista que tais condutas implicam infringir a lei, pois assim prevê o Art. 142, II e III da lei das sociedades anônimas:

Art. 142. Compete ao conselho de administração:

II - eleger e destituir os diretores da companhia e fixar-lhes as atribuições, observado que a respeito dispuser o estatuto;

III - fiscalizar a gestão dos diretores, examinar, a qualquer tempo, os livros e papéis da companhia, solicitar informações sobre contratos celebrados ou em via de celebração, e quaisquer outros atos; [...].

Desse modo, a responsabilidade tributária poderá recair sobre o membro do conselho de administração da companhia ainda que o conselheiro não tenha praticado ato comissivo, mas omissivo, constituído pela falha no seu dever de fiscalizar os atos da diretoria. Nisto inclui-se a responsabilidade do conselheiro por atos anteriores ao seu mandato, caso seja negligente em comunicar fatos irregulares à Assembleia Geral, nos termos do §4º do Art. 158 da lei das sociedades anônimas¹⁰.

Há um evidente perigo nesse entendimento: o de que o conselheiro acabe por ser responsável por todo e qualquer ato da diretoria. Por tal motivo, deve-se anotar que o conselho de administração é órgão estratégico da gestão da companhia, envolvendo-se em questões de maior relevo, não podendo ser responsável por todo e qualquer ato tomado pela diretoria executiva.

Assim, não podem ser atribuídos ao conselheiro atos dos quais não tenha conhecimento e nem deveria tê-lo. Da mesma forma, atos tomados de forma sorrateira, escondidos da alta administração da companhia, tampouco são de sua responsabilidade.

Isso porque o elemento fático do Art. 135 do CTN implica que somente a obrigação tributária resultante da conduta (comissiva ou omissiva) praticada pelo administrador poderá ser-lhe atribuída. Conforme explica Lage (2012, p. 366-367):

As obrigações devem ser “resultantes” de atos praticados com excesso de poderes ou infrações: ponto pouco explorado é o de o dispositivo legal em questão limitar, em seu caput e inciso III, a responsabilidade dos gestores nas obrigações tributárias especificamente resultantes de seus atos. Portanto, não seriam todas as obrigações tributárias que poderiam ser cobradas automaticamente dos representantes legais e administradores das pessoas jurídicas, mas sim, exclusivamente, aquelas que adviessem de seus atos omissivos ou comissivos.

Portanto, o juízo acerca da atribuição da responsabilidade tributária ao conselheiro deve ser feito de forma ponderada e caso a caso, considerando inclusive o grau de *expertise* de cada conselheiro. Explica Quattrini (2014, p. 19):

Ainda, há de se considerar as expertises de cada conselheiro, ou seja, a análise do cumprimento de um dever por um membro do conselho de administração, em especial do dever de diligência, deve ser verificada sob tal prisma. Por exemplo, um advogado, membro de um conselho de administração, terá padrão de análise de conduta mais rigoroso quando a deliberação envolver a aprovação de um contrato. Entretanto, terá padrão de análise de conduta mais flexibilizado se a deliberação envolver questão técnica de engenharia.

É dizer, portanto, que é possível a caracterização do elemento fático descrito no Art. 135 a somente parte dos conselheiros de administração que participaram de uma mesma deliberação, com base na análise subjetiva do que se poderia exigir de cada um, considerando a natureza da decisão, as informações disponíveis e a área de formação e especialidade do conselheiro.

Com efeito, embora via de regra a responsabilidade do conselho de administração seja coletiva, a conduta de cada conselheiro é individual e sua responsabilidade deve ser apurada na conformidade de sua contribuição à decisão colegiada que implicou no ato irregular, ou de sua omissão para a continuidade da irregularidade. Expõe Adamek (2009, p. 23):

Dentro desse contexto operativo, a responsabilidade dos titulares do conselho de administração é sempre responsabilidade coletiva, própria da administração colegial, adiante referida [...]. Convém aqui registrar que não se trata de responsabilidade objetiva: a solidariedade porventura resultante de ato de administração colegial não decorre do só fato de o conselheiro integrar o órgão, mas apenas pode resultar de sua própria contribuição para a tomada da deliberação ou de sua própria omissão na ação de providências para impedir ou atenuar as consequências danosas do ato colegial. Por isso, não julgamos correto afirmar que a responsabilidade coletiva é sempre solidária [...].

No caso da responsabilidade tributária não há necessariamente solidariedade entre os membros do conselho de administração. Com efeito, o Art. 124 do CTN estabelece que são solidariamente obrigadas “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. Esta hipótese não se configura automaticamente entre os conselheiros, ou entre os conselheiros e os dirigentes da companhia, já que nem sempre terão interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação tributária.

Estabelece ainda o Art. 124 que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”. O Art. 135 do CTN não faz menção expressa à solidariedade, não sendo aplicável tal dispositivo.

Da não caracterização automática de solidariedade e da necessidade de apuração individual da conduta dos membros do conselho de administração decorre a importância que a responsabilidade tributária seja atribuída pelo Fisco somente após procedimento administrativo com observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa¹¹.

Com efeito, após a inclusão do administrador na Certidão de Dívida Ativa, esta goza de presunção de liquidez e certeza, apta a gerar graves efeitos imediatos de constrição em seu patrimônio – ainda que, ao final de eventual procedimento judicial de execução, seja eximido da responsabilidade.

Infelizmente, de forma geral, a postura de cautela não é adotada pelo Fisco que, segundo Santos (2011, p. 42), tem “indiscriminadamente, sem observância dos requisitos observados no CTN, incluído o nome do sócio, administrador e representante de pessoa jurídica na Certidão de Dívida Ativa”.

Nesse sentido, a responsabilidade tributária imputada de forma indiscriminada aos administradores das companhias representa posição de hostilidade às companhias e, conseqüentemente, ao desenvolvimento econômico, posto que imponha carga excessiva de riscos a quem assume as funções de administração.

⁷ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia;

⁸ Isso ocorre por força do disposto no Art. 138, §1º da Lei n. 6.404/76.

⁹ “Como regra, somos responsáveis somente por nossas atitudes. Mas há momentos em que um indivíduo pode responder por danos provocados pela conduta de outra pessoa. Isso ocorrerá, sempre que faltarmos com o dever de bem vigiar ou escolher. São hipóteses de culpa *in vigilando* e *in eligendo*, respectivamente.” (FIUZA, 2010, p. 746).

¹⁰ § 4º O administrador que, tendo conhecimento do não cumprimento desses deveres por seu predecessor, ou pelo administrador competente nos termos do § 3º, deixar de comunicar o fato a assembléia-geral, tornar-se-á por ele solidariamente responsável.

¹¹ A esse respeito, é importante observar a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na RE 608426 – PR (BRASIL, 2011): “Em relação ao Art. 5º, LV da Constituição, observo que os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). Por outro lado, a decisão administrativa que atribui sujeição passiva por responsabilidade ou por substituição também deve ser adequadamente motivada e fundamentada, sem depender de presunções e ficções legais inadmissíveis no âmbito do Direito Público e do Direito Administrativo. Considera-se presunção inadmissível aquela que impõe ao sujeito passivo deveres probatórios ontologicamente impossíveis, irrazoáveis ou desproporcionais, bem como aquelas desprovidas de motivação idônea, isto é, que não revelem o esforço do aparato fiscal para identificar as circunstâncias legais que permitem a extensão da relação jurídica tributária”.

110.As conclusões de Alberto Pinto Souza Junior⁶ não divergem:

Primeiramente, o Congresso Nacional, ao rejeitar totalmente o texto do Art. 171 do Projeto de Código Tributário Nacional de 1954 e ainda ao dispor, justamente, o contrário no Art. 135 do CTN, rechaçou a proposta de derrogação, para fins fiscais, das disposições do então vigente Art. 121 do Decreto-lei Nº 2.627/40 e, hoje, constante do Art. 158 da LSA.

Por sua vez, o legislador de 1966 não poderia ter tido a intenção de excluir os conselheiros da hipótese de responsabilização tributária prevista no inciso III do Art. 135 do CTN, pois o Decreto-lei Nº 2.627/40 (lei das sociedades anônimas vigente à época) não previa conselho de administração como órgão das sociedades anônimas, razão pela qual a melhor exegese do Art. 135, III, do CTN leva-nos a tomar o termo "diretores" como "administradores", o que, hoje, inclui conselheiros e diretores;

Não obstante, os conselheiros respondem tributariamente, com base no Art. 135, III, do CTN, se restar provado que foram coniventes com o ato ilícito ou ultra vires dos diretores, logicamente, desde que o ato resulte em infração à legislação tributária.

Por último, na deliberação tomada pelo conselho de administração, as distintas declarações de vontade não se fundem em uma só, logo, a responsabilidade é do conselheiro, não do conselho de administração, ou seja, o conselheiro responde pela sua conduta, não por ser membro do órgão, razão pela qual a autuação fiscal deve individualizar a conduta dolosa de cada um dos conselheiros responsabilizados com base no Art. 135, III, do CTN.

111.Consequentemente, o conselheiro de administração de sociedade anônima poderá ser responsabilizado tributariamente, com fundamento no inciso III do artigo 135 do CTN, mas, para tanto, a fiscalização deverá demonstrar a prática de conduta individual que configure excesso de poderes ou infração de lei.

112.O item 10.2 do Termo de Descrição dos Fatos de fls. 9320/9451 aponta as seguintes razões pelas quais a responsabilidade tributária foi atribuída a RENATO DO AMARAL FIGUEIREDO:

Consta no anexo 2 do Acordo de Colaboração de Clécio Eloy:

ANEXO 2 – AS PESSOAS, DE ALGUMA MANEIRA, ENVOLVIDAS DA OPERAÇÃO DE REPASSE

[...]

RENATO AMARAL

Foi a pessoa que propôs o pagamento adicional. Desde então, o assunto voltou a ser abordado com ele através de e-mail enviado em 07 de outubro de 2014 (**DOCUMENTO 15**), onde eu alertava acerca da demora na assinatura do contrato final, e das dificuldades que estavam sendo colocadas. Logo em seguida o assunto foi resolvido e o contrato assinado.

O assunto só voltou a ser tratado com ele no início de 2016, quando, diante de iminente inadimplência da Renova em relação aos pagamentos pela compra do Projeto, eu o procurei para ajudar nas negociações internas da Renova, haja vista que os novos interlocutores não sabiam do pagamento adicional.

Especificamente, me lembro de 3 encontros realizados com ele no período de janeiro de 2016 a janeiro de 2017. Dois deles, em almoço realizado no restaurante Barbacoa, do Shopping Morumbi, e um terceiro encontro realizado na sede da empresa Casa de Gestão, que ao que sei ele é um dos acionistas, localizada na torre do Shopping Morumbi. O último contato com ele, que eu tenho registrado, foi em janeiro de 2017.

Em dois desses encontros ele estava acompanhado pelo seu sócio e fundador da Renova, Ricardo Del Nery.

Nas conversas, o assunto do pagamento adicional, quando abordado, o era limitando-se a interpretá-lo pela versão original que foi dada – o pagamento a fornecedores indicados.

[...]

Seguem trechos dos anexos 1, 2, 3 e 6 do acordo de RICARDO ASSAF:

⁶ SOUZA JUNIOR, Alberto Pinto, “A responsabilidade tributária de membros de conselho de administração por atos ilícitos imputados à companhia”, Revista Tributária e de Finanças Públicas (RTRIB), 2021, v. 151, p. 11/27

Após a conclusão da parte jurídica da referida transação, RICARDO ASSAF comentou com FERNANDO SCHUFFNER (Diretor de Novos Negócios e Participações da CEMIG) que gostaria de sair do escritório em que atuava para buscar novos desafios profissionais. FERNANDO SCHUFFNER mencionou a possibilidade de RICARDO ASSAF trabalhar na RENOVA. RICARDO ASSAF foi colocado em contato com RICARDO DELNERI e RENATO AMARAL (sócios fundadores da RENOVA), que conduziram o processo de contratação e decidiram por contratar RICARDO ASSAF como Diretor Jurídico, cujo mandato iniciou-se em 06.01.2014. Nas discussões de contratação, foi mencionado por RICARDO DELNERI e FERNANDO SCHUFFNER que gostariam que RICARDO ASSAF assumisse também as relações institucionais em razão de suas habilidades negociais e também por ter conhecimento de diversos *players* do mercado. Dessa forma RICARDO ASSAF tornou-se, afinal, Diretor Jurídico da RENOVA.

Em 13.02.2014, durante um voo para uma reunião a ser realizada no Rio de Janeiro na Petrobras (em que seria discutida a liquidação financeira da transação já definida de aporte, pela CEMIG na RENOVA, da BRASIL PCH), RICARDO ASSAF foi informado por RICARDO DELNERI que a RENOVA havia se comprometido a fazer repasses "clandestinos" de valores a terceiros e que precisaria que RICARDO ASSAF conduzisse a viabilização de tal decisão. O voo foi realizado em avião particular que RICARDO DELNERI e RENATO AMARAL possuíam em regime de uso compartilhado gerenciado pela AVANTTO (prefixo PP-SKD). Após a reunião, RICARDO DELNERI, RENATO AMARAL e RICARDO ASSAF ficaram hospedados no Copacabana Palace (doc.01 – fotos avião e Copacabana Palace).

RICARDO ASSAF e RICARDO DELNERI iniciaram então as discussões sobre formas de escoamento dos referidos valores. .

MATHIAS BECKER e PEDRO PILEGGI (CFO RENOVA) tinham conhecimento dos fatos, tendo sido combinado que não se envolveriam nas reuniões e procedimentos práticos, mas que viabilizariam o cumprimento dos repasses por meio da aprovação no âmbito da diretoria e sistemas de gestão, bem como assinaturas dos contratos necessários para tal finalidade. Com o avançar do tempo, MATHIAS BECKER até por ocupar a presidência da empresa, participou de diversas conversas com os acionistas sobre os temas aqui tratados e restou por se envolver mais significativamente nos fatos.

De tal modo, a RENOVA realizou, entre 2014 e 2015 diversas repasses a terceiros, principalmente através da entrega de valores em espécie, celebração de contratos fictícios, transferências bancárias e pagamento de boletos de serviços não prestados à RENOVA. Durante todo esse tempo, RICARDO DELNERI e RENATO AMARAL, com o conhecimento de MATHIAS BECKER, determinavam que RICARDO ASSAF permanecesse à frente da operacionalização de referidos atos.

O valor total escoado da RENOVA para tais fins monta a aproximadamente R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) sendo certo que o valor efetivamente repassado é significativamente menor, uma vez que houve recolhimento de tributos sobre as transações de escoamento de valores, os operadores dos recursos retiveram percentuais sobre os valores a título de remuneração pelo serviço prestado (incluindo a remuneração de DANIEL PEIXOTO e FRANCISCO VILA, compartilhada com RICARDO ASSAF), sendo certo que não é possível, no momento, segregar de forma detalhada origem e alocação final dos recursos.

.....
Após conhecerem GABRIEL GUIMARÃES, RICARDO DELNERI, RENATO AMARAL, MATHIAS BECKER e RICARDO ASSAF passaram a ter contato frequente com GABRIEL GUIMARÃES, tendo inclusive participado de diversos jantares na residência do referido ex-deputado federal, localizada no bairro do Belvedere, em Belo Horizonte.

GABRIEL GUIMARÃES apresentou em contexto social várias pessoas ligadas ao governo de MINAS e à nova administração da CEMIG (incluindo seu Presidente MAURO BORGES, ex-ministro do Desenvolvimento) às pessoas referidas no parágrafo anterior, bem como auxiliou no relacionamento da RENOVA com a CEMIG entre final de 2014 e 2015, mantendo para esta finalidade contato frequente com RICARDO DELNERI, RICARDO ASSAF, e em menor medida com RENATO AMARAL e MATHIAS BECKER. Tais contatos ocorriam em Belo Horizonte, São Paulo e também por comunicações eletrônicas.

Por conta deste relacionamento, em 2015, GABRIEL GUIMARÃES procurou RICARDO DELNERI para solicitar auxílio (sob a forma de empréstimo pessoal) para despesas familiares emergenciais. Após algumas discussões sobre o assunto (incluindo diversos contatos entre RICARDO DELNERI e GABRIEL GUIMARÃES que eram em muitas oportunidades intermediados por RICARDO ASSAF e/ou MARCELO MORAES), RICARDO DELNERI solicitou que RICARDO ASSAF operacionalizasse, por meio da RENOVA, o pagamento dos valores solicitados, tendo repassado a RICARDO ASSAF o contato da pessoa que receberia os valores. Como RICARDO ASSAF estava em constantes viagens aos Estados Unidos no período entre maio e junho de 2015, consultou se FRANCISCO VILA e DANIEL PEIXOTO poderiam coordenar o pagamento, fornecendo os dados de contato do destinatário dos valores (o qual pela informação recebida de RICARDO DELNERI seria advogado (ou preposto deste) que estava a cargo de cuidar de assuntos importantes da família de GABRIEL GUIMARÃES) a DANIEL PEIXOTO.

Para o referido objetivo foram feitos pagamentos pela RENOVA a uma das empresas de FRANCISCO VILA – VEGA SICILIA no valor total de R\$ 2.145milhões. A VEGA SICILIA emitiu duas notas fiscais (sem lastro em contrato formalmente assinado, apesar de existirem minutas trocadas entre FRANCISCO VILA e RICARDO ASSAF): a primeira em 25.06.2015, no valor de R\$ 1.170milhão e outra em 21.07.2015 no valor de R\$ 975.000,00 (doc. 01 – e-mails para aprovação do pagamento para a Vega Sicília e doc. 02 Notas Fiscais emitidas). A entrega dos valores, pelo que sabe, ao contato foi realizada em Belo Horizonte por DANIEL PEIXOTO e ocorreram em duas ocasiões distintas (tendo DANIEL PEIXOTO estado presente em ao menos uma entrega).

Em meados de junho de 2014, foi realizada reunião com o candidato [REDACTED] SOUTO, na companhia de CLÉCIO ELOY, RENATO AMARAL, RICARDO ASSAF e [REDACTED] em que foram discutidos diversos assuntos legítimos de interesse do setor edílico, bem como possível repasse de valores ao DEM na Bahia.

Do valor pago pela RENOVA à empresa de JEAN CARLOS SILVA LEITÃO MEIRELES aproximadamente R\$ 400.000,00-500.000,00 destinavam-se aos repasses que seriam coordenados por [REDACTED]. Tais pagamentos muito provavelmente estão registrados na contabilidade da Renova, como custos de implantação dos seus projetos. Os serviços contratados nunca foram efetivamente prestados à RENOVA.

Na mencionada data, RENATO AMARAL, MATHIAS BECKER e RICARDO ASSAF se reuniram com [REDACTED] em seu gabinete para o efeito de cumprimentar MATHIAS BECKER [REDACTED] e RENATO AMARAL, bem como falar da expansão da energia eólica na [REDACTED]. Outras pessoas participaram da reunião, mas não participaram diretamente das discussões.

Após referida reunião, RENATO AMARAL sinalizou a RICARDO ASSAF que achava conveniente realizar repasses clandestinos, pois tinham que dar tratamento similar ao dado em outra situação similar (desta vez provavelmente com valores maiores). Para tanto, indicou que faria contato com [REDACTED] para operacionalização de repasses. [REDACTED] já era pessoa de contato da RENOVA no Governo da Bahia e diversos assuntos institucionais eram tratados com ele.

Foi solicitado pela ANDRADE GUTIERREZ e LIGHT à RENOVA por intermédio de RICARDO DELNERI e MATHIAS BECKER a contratação do escritório Machado Cunha Advogados (OAB-DF nº 1430/08). O argumento para tal contratação, estranha às necessidades da RENOVA, centrou-se no fato de que à época a Light estava passando por graves restrições financeiras e a referida banca cuidava de um relevante caso de contencioso administrativo tributário que envolvia a LIGHT, cujos honorários estavam em atraso. Assim, o pedido apoiou-se na ideia de que era importante atuar numa perspectiva de grupo econômico, já que a Light integrava o bloco de controle. O jurídico da RENOVA não recebeu mais detalhes do escopo e objeto da contratação, mas efetuou o pagamento de R\$ 1.5milhões a título de honorários.

113.No caso de RENATO DO AMARAL FIGUEIREDO, como visto acima, ainda que seu nome tenha sido citado ocasionalmente no Termo de Descrição dos Fatos e que tenha participado de reuniões de trabalho, não se constata qualquer conduta por ele praticada que possa fundamentar a sua responsabilização tributária. São feitas apenas menções a “conversas”, sem nenhuma prova de sua ocorrência e sem referências a qualquer participação ou decisão efetiva adotada pelo Recorrente em nome da empresa.

114.A r. decisão recorrida, por sua vez, assim enfrentou a questão:

No caso sob exame, conforme já destacado linhas atrás neste voto, a Fiscalização da Receita Federal, embora de posse de fartos elementos produzidos pela Polícia Federal e pelo Ministério Público no âmbito da denominada operação **Descarte**, como são exemplos os depoimentos, as denúncias e mesmo as chamadas colaborações premiadas dos diversos atores, logrou produzir o seu próprio conjunto probatório, que indubitavelmente deu lastro para a apuração de irregularidades cometidas pela contribuinte **RENOVA ENERGIA S.A** no âmbito da legislação tributária federal.

Esse mesmo escopo probatório permite, indubitavelmente, concluir que os aludidos atos praticados pela mencionada **RENOVA** ocorreram com a participação ou consentimento de seus administradores.

Com efeito, não é crível que os Senhores **RENATO DO AMARAL FIGUEIREDO, RICARDO DE LIMA ASSAF E CARLOS MATHIAS ALOYSIUS BECKER NETO**, que no caso do último, assinou os aludidos contratos de prestação de serviços, e no caso dos

demais consta nos autos documentos que comprovam a participação dos mesmos ao influenciar a concretização das operações objeto de autuação, não tivessem pleno conhecimento que não haveria a prestação do serviço com relação ao sobrepreço cobrado, tampouco, no que tange aos demais pagamentos, onde algumas eram empresas de fachada, inexistentes de fato, ou, se existentes, não possuíam capacidade técnica, operacional ou *expertise* para a prestação dos serviços contratados.

Afinal, é inadmissível cogitar que os fatos narrados no presente caso, que retrata pagamentos de inúmeras despesas a diversas pessoas jurídicas, envolvendo valores significativos, pudessem passar à margem do conhecimento de seus dirigentes.

Na verdade, todo o trabalho da Fiscalização confirma que os fatos apurados no âmbito das denominada Operação Descarte, compartilhados por autorização judicial com a Receita Federal, demonstram por si sós, em face da riqueza de detalhes do aludido esquema criminoso, que tudo ali tramado era de pleno conhecimento dos dirigentes das empresas envolvidas em conluio com a **RENOVA**.

Em suma, os mencionados administradores/conselheiros tinham plena consciência que muitos dos aludidos contratos foram utilizados para acobertar e propiciar pagamento de propinas para o esquema criminoso como se serviços fossem.

115.*Data maxima venia*, percebe-se que a r. decisão de 1º grau estabeleceu uma mera presunção de que os responsabilizados teriam influenciado a concretização das operações objeto da autuação e que tinham pleno conhecimento de que estas não correspondiam à realidade. Entretanto, isso não basta. Seria imprescindível a demonstração da efetiva prática de atos por parte do responsabilizado, sejam de execução direta na operação fraudulenta ou, nas palavras de Frederico Yokota Choucair Gomes, sejam inerentes à sua *“contribuição à decisão colegiada que implicou no ato irregular, ou de sua omissão para a continuidade da irregularidade”*.

116.À mingua dessa prova, cuja relevância é ainda mais marcante em casos de integrantes de conselho de administração, merece ser afastada a responsabilidade solidária atribuída a RENATO DO AMARAL FIGUEIREDO.

DO RECURSO DE CARLOS MATHIAS ALOYSIUS BECKER NETO

117.As alegações relativas à impossibilidade da exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício já foram objeto de apreciação em tópico anterior, ficando, assim prejudicadas.

118.Quanto aos pontos remanescentes, o Recurso Voluntário de CARLOS MATHIAS ALOYSIUS BECKER NETO aborda, em breve resumo, os seguintes temas:

- Impossibilidade de aplicação do artigo 135, III do CTN;
- Ausência de prova de sonegação, fraude e conluio, conforme artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964; e
- Impossibilidade de exigência concomitante de multa isolada e de ofício.

DA RESPONSABILIZAÇÃO DE CARLOS MATHIAS ALOYSIUS BECKER NETO COM BASE NO ARTIGO 135 DO CTN

119.O item 10.2 do Termo de Descrição dos Fatos de fls. 9320/9451 arrola, como motivos da atribuição da responsabilidade a CARLOS MATHIAS ALOYSIUS BECKER NETO, os seguintes:

Consta no anexo 2 do Acordo de Colaboração de Clécio Eloy:

ANEXO 2 – AS PESSOAS, DE ALGUMA MANEIRA, ENVOLVIDAS DA OPERAÇÃO DE REPASSE

[...]

MATHIAS BECKER

Assim como Renato Amaral, o Mathias Becker estava presente na reunião que definiu o pagamento.

A questão do pagamento adicional só foi tratada por mim junto ao Mathias Becker em uma única oportunidade: diante da demora em assinar o contrato definitivo, e das diversas tentativas que eu fiz em falar com ele, sem sucesso, eu enviei uma mensagem muito dura para ele, em 06 de agosto de 2014 (**DOCUMENTO 16**). Como resultado da mensagem, foi agendada uma reunião para logo em seguida (salvo engano, 09 de outubro). Nessa conversa, eu falei diretamente com ele acerca do comportamento inadequado da Renova em relação ao contrato, das coisas erradas que estavam sendo feitas por conta da imposição da Renova e das consequências catastróficas que um eventual vazamento poderia provocar.

O Mathias Becker apenas ouviu os meus comentários, não fez nenhum tipo de comentário, exceto de que iria verificar o que estava atrasando a assinatura do contrato definitivo e tomar as providências para resolvê-lo, o que efetivamente aconteceu, pois o contrato foi assinado no dia seguinte. Esse foi, portanto, o único contato que tivemos a respeito.

[...]

No ano de 2015 tratei algumas vezes com ele acerca do relacionamento com o "Grupo Bel", da necessidade de emissão de notas fiscais, da produção de material gráfico, etc.

Já em 2016, diante das dificuldades que estávamos enfrentando com a Renova em função do anúncio da inadimplência da mesma perante os compromissos do Contrato, por diversas vezes nos encontramos para tratar do assunto, sendo ele a pessoa que podia "fazer o meio de campo" com as pessoas da Renova, os novos interlocutores que assumiram posições estratégicas da Renova e que tratavam do tema conosco sem (pelo menos aparentemente) saber da questão do pagamento adicional.

Uma série de mensagens trocadas com o mesmo, e que tratam sobre o assunto específico (ainda que não diretamente) forma o **DOCUMENTO 17**.

Com o Ricardo Assaf eu desenvolvi uma relação pessoal. Saíamos para almoçar, diversas vezes. Como ambos praticamos esportes parecidos, sempre tínhamos muitos assuntos para tratar. Em uma oportunidade chegamos a almoçar em Nova York, onde eu havia acabado de correr a maratona, e ele estava a passeio. Saímos para comemorar meu resultado.

Em outra oportunidade eu o convidei a um jantar que ofereci a amigos, na minha casa.

Sempre, todavia, que por algum motivo a conversa derivava para a questão dos pagamentos adicionais (o que ocorria de maneira muito esporádica e em narrativas veladas), nós apresentávamos duas visões diferentes: eu sempre externava o meu entendimento (que, com menos restrição, mantenho até hoje) de que aqueles pagamentos eram, na verdade, desvios de recursos promovidos pelos acionistas fundadores da Renova. Ele, por outro lado, sempre atribuía à Andrade Gutierrez o papel de agente central dos fatos, o "abuso de poder de controlador", como ele sempre dizia.

Defendia veementemente o Renato Amaral e o Ricardo Del Nery, dizia que os mesmos sucumbiram à necessidade imposta pelos novos controladores da empresa, que usavam da sua força para ajudar a garantir a estrutura partidária que os permitiram chegar àquele ponto.

Seguem trechos dos anexos 1, 2, 3 e 6 do acordo de RICARDO ASSAF:

Após a conclusão da parte jurídica da referida transação, RICARDO ASSAF comentou com FERNANDO SCHUFFNER (Diretor de Novos Negócios e Participações da CEMIG) que gostaria de sair do escritório em que atuava para buscar novos desafios profissionais. FERNANDO SCHUFFNER mencionou a possibilidade de RICARDO ASSAF trabalhar na RENOVA. RICARDO ASSAF foi colocado em contato com RICARDO DELNERI e RENATO AMARAL (sócios fundadores da RENOVA), que conduziram o processo de contratação e decidiram por contratar RICARDO ASSAF como Diretor Jurídico, cujo mandato iniciou-se em 06.01.2014. Nas discussões de contratação, foi mencionado por RICARDO DELNERI e FERNANDO SCHUFFNER que gostariam que RICARDO ASSAF assumisse também as relações institucionais em razão de suas habilidades negociais e também por ter conhecimento de diversos *players* do mercado. Dessa forma RICARDO ASSAF tornou-se, afinal, Diretor Jurídico da RENOVA.

Em 13.02.2014, durante um voo para uma reunião a ser realizada no Rio de Janeiro na Petrobras (em que seria discutida a liquidação financeira da transação já definida de aporte, pela CEMIG na RENOVA, da BRASIL PCH), RICARDO ASSAF foi informado por RICARDO DELNERI que a RENOVA havia se comprometido a fazer repasses "clandestinos" de valores a terceiros e que precisaria que RICARDO ASSAF conduzisse a viabilização de tal decisão. O voo foi realizado em avião particular que RICARDO DELNERI e RENATO AMARAL possuíam em regime de uso compartilhado gerenciado pela AVANTTO (prefixo PP-SKD). Após a reunião, RICARDO DELNERI, RENATO AMARAL e RICARDO ASSAF ficaram hospedados no Copacabana Palace (doc.01 – fotos avião e Copacabana Palace).

RICARDO ASSAF e RICARDO DELNERI iniciaram então as discussões sobre formas de escoamento dos referidos valores. .

MATHIAS BECKER e PEDRO PILEGGI (CFO RENOVA) tinham conhecimento dos fatos, tendo sido combinado que não se envolveriam nas reuniões e procedimentos práticos, mas que viabilizariam o cumprimento dos repasses por meio da aprovação no âmbito da diretoria e sistemas de gestão, bem como assinaturas dos contratos necessários para tal finalidade. Com o avançar do tempo, MATHIAS BECKER até por ocupar a presidência da empresa, participou de diversas conversas com os acionistas sobre os temas aqui tratados e restou por se envolver mais significativamente nos fatos.

De tal modo, a RENOVA realizou, entre 2014 e 2015 diversas repasses a terceiros, principalmente através da entrega de valores em espécie, celebração de contratos fictícios, transferências bancárias e pagamento de boletos de serviços não prestados à RENOVA. Durante todo esse tempo, RICARDO DELNERI e RENATO AMARAL, com o conhecimento de MATHIAS BECKER, determinavam que RICARDO ASSAF permanecesse à frente da operacionalização de referidos atos.

O valor total escoado da RENOVA para tais fins monta a aproximadamente R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) sendo certo que o valor efetivamente repassado é significativamente menor, uma vez que houve recolhimento de tributos sobre as transações de escoamento de valores, os operadores dos recursos retiveram percentuais sobre os valores a título de remuneração pelo serviço prestado (incluindo a remuneração de DANIEL PEIXOTO e FRANCISCO VILA, compartilhada com RICARDO ASSAF), sendo certo que não é possível, no momento, segregar de forma detalhada origem e alocação final dos recursos.

Após conhecerem GABRIEL GUIMARÃES, RICARDO DELNERI, RENATO AMARAL, MATHIAS BECKER e RICARDO ASSAF passaram a ter contato frequente com GABRIEL GUIMARÃES, tendo inclusive participado de diversos jantares na residência do referido ex-deputado federal, localizada no bairro do Belvedere, em Belo Horizonte.

GABRIEL GUIMARÃES apresentou em contexto social várias pessoas ligadas ao governo de MINAS e à nova administração da CEMIG (incluindo seu Presidente MAURO BORGES, ex-ministro do Desenvolvimento) às pessoas referidas no parágrafo anterior, bem como auxiliou no relacionamento da RENOVA com a CEMIG entre final de 2014 e 2015, mantendo para esta finalidade contato frequente com RICARDO DELNERI, RICARDO ASSAF, e em menor medida com RENATO AMARAL e MATHIAS BECKER. Tais contatos ocorriam em Belo Horizonte, São Paulo e também por comunicações eletrônicas.

Por conta deste relacionamento, em 2015, GABRIEL GUIMARÃES procurou RICARDO DELNERI para solicitar auxílio (sob a forma de empréstimo pessoal) para despesas familiares emergenciais. Após algumas discussões sobre o assunto (incluindo diversos contatos entre RICARDO DELNERI e GABRIEL GUIMARÃES que eram em muitas oportunidades intermediados por RICARDO ASSAF e/ou MARCELO MORAES), RICARDO DELNERI solicitou que RICARDO ASSAF operacionalizasse, por meio da RENOVA, o pagamento dos valores solicitados, tendo repassado a RICARDO ASSAF o contato da pessoa que receberia os valores. Como RICARDO ASSAF estava em constantes viagens aos Estados Unidos no período entre maio e junho de 2015, consultou se FRANCISCO VILA e DANIEL PEIXOTO poderiam coordenar o pagamento, fornecendo os dados de contato do destinatário dos valores (o qual pela informação recebida de RICARDO DELNERI seria advogado (ou preposto deste) que estava a cargo de cuidar de assuntos importantes da família de GABRIEL GUIMARÃES) a DANIEL PEIXOTO.

Para o referido objetivo foram feitos pagamentos pela RENOVA a uma das empresas de FRANCISCO VILA – VEGA SICILIA no valor total de R\$ 2.145 milhões. A VEGA SICILIA emitiu duas notas fiscais (sem lastro em contrato formalmente assinado, apesar de existirem minutas trocadas entre FRANCISCO VILA e RICARDO ASSAF): a primeira em 25.06.2015, no valor de R\$ 1.170 milhão e outra em 21.07.2015 no valor de R\$ 975.000,00 (doc. 01 – e-mails para aprovação do pagamento para a Vega Sicília e doc. 02 Notas Fiscais emitidas). A entrega dos valores, pelo que sabe, ao contato foi realizada em Belo Horizonte por DANIEL PEIXOTO e ocorreram em duas ocasiões distintas (tendo DANIEL PEIXOTO estado presente em ao menos uma entrega).

Em meados de junho de 2014, foi realizada reunião com o candidato [REDACTED] SOUTO, na companhia de CLÉCIO ELOY, RENATO AMARAL, RICARDO ASSAF e [REDACTED] [REDACTED] em que foram discutidos diversos assuntos legítimos de interesse do setor edílico, bem como possível repasse de valores ao DEM na Bahia.

Do valor pago pela RENOVA à empresa de JEAN CARLOS SILVA LEITÃO MEIRELES aproximadamente R\$ 400.000,00-500.000,00 destinavam-se aos repasses que seriam coordenados por [REDACTED] Tais pagamentos muito provavelmente estão registrados na contabilidade da Renova, como custos de implantação dos seus projetos. Os serviços contratados nunca foram efetivamente prestados à RENOVA.

Na mencionada data, RENATO AMARAL, MATHIAS BECKER e RICARDO ASSAF se reuniram com [REDACTED] em seu gabinete para o efeito de cumprimentar MATHIAS BECKER [REDACTED] e RENATO AMARAL, bem como falar da expansão da energia eólica na [REDACTED]. Outras pessoas participaram da reunião, mas não participaram diretamente das discussões.

Após referida reunião, RENATO AMARAL sinalizou a RICARDO ASSAF que achava conveniente realizar repasses clandestinos, pois tinham que dar tratamento similar ao dado em outra situação similar (desta vez provavelmente com valores maiores). Para tanto, indicou que faria contato com [REDACTED] para operacionalização de repasses. [REDACTED] já era pessoa de contato da RENOVA no Governo da Bahia e diversos assuntos institucionais eram tratados com ele.

Foi solicitado pela ANDRADE GUTIERREZ e LIGHT à RENOVA por intermédio de RICARDO DELNERI e MATHIAS BECKER a contratação do escritório Machado Cunha Advogados (OAB-DF nº 1430/08). O argumento para tal contratação, estranha às necessidades da RENOVA, centrou-se no fato de que à época a Light estava passando por graves restrições financeiras e a referida banca cuidava de um relevante caso de contencioso administrativo tributário que envolvia a LIGHT, cujos honorários estavam em atraso. Assim, o pedido apoiou-se na ideia de que era importante atuar numa perspectiva de grupo econômico, já que a Light integrava o bloco de controle. O jurídico da RENOVA não recebeu mais detalhes do escopo e objeto da contratação, mas efetuou o pagamento de R\$ 1.5 milhões a título de honorários.

120. Da atenta leitura do quanto relatado, apreende-se que **CARLOS MATHIAS ALOYSIUS BECKER NETO**, de fato, não só atuou na combinação dos chamados “pagamentos adicionais”, como adotou as providências necessárias para as assinaturas dos respectivos contratos, viabilizou o cumprimento dos repasses junto à diretoria e sistemas de gestão.

121. Pouco importa, para que se configure a prática de ato sujeito ao art. 135, III do CTN, a participação em uma ou em várias reuniões onde tenham sido tratados temas ilícitos. De igual modo, não é factível eximir-se da responsabilidade pela assinatura de contratos, sob a alegação que estes também dependiam da assinatura de outro diretor.

122. Tais condutas, que se consideram individualizadas na medida em que se demonstrou como e quando foram realizadas, quando sopesadas no contexto fraudulento em que ocorreram as operações, já bastam, *per se*, para validar a atribuição da responsabilidade solidária, seja pela sua notória ilicitude, seja por terem sido praticadas com excesso de poderes.

AUSÊNCIA DE PROVA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUÍO, CONFORME ARTIGOS 71, 72 E 73 DA LEI Nº 4.502, DE 1964

123. A confirmação da presença dos elementos necessários para a qualificação da multa de ofício já foi tratada em tópico próprio, inclusive quanto à redução da penalidade para o patamar de 100%, em decorrência da alteração do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9430, de 1996, pela Lei nº 14.689, de 2023, por força da aplicação do princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c” do CTN.

124. Em acréscimo aos argumentos lá examinados, compete esclarecer que o instituto da individualização da pena, apesar de ter campo de aplicação no direito tributário, não possui a extensão que lhe pretende emprestar o Recorrente para o fim de ser excluída a parcela relativa à multa qualificada do montante exigido.

125. A propósito do tema, confirmam-se as lições de Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva⁷:

⁷ “A individualização da pena no direito tributário sancionador – competência para a graduação da penalidade fiscal e princípios e direitos que autorizam tal atividade”; in Revista de Direito Tributário Atual (RDT) nº 48, 2º quadrimestre de 2021, Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), pp. 121/145).

(...)

O Direito Tributário Penal, na disciplina das infrações e sanções à legislação tributária, adota determinados princípios ou regras próprios do Direito Penal, a exemplo da retroatividade benigna e da interpretação mais favorável ao contribuinte em matéria de infrações.

Também é aplicável ao Direito Tributário Sancionador a norma do art. 5º, inciso XLVI, da Constituição Federal, o qual assegura a individualização da pena. Pela individualização, requer-se, sempre que possível, a identificação das circunstâncias da infração e das características do infrator. Esta análise, conquanto lastreada em juízo discricionário da autoridade fiscal, não fere o art. 142 do Código Tributário Nacional, uma vez que este dispositivo admite que a penalidade seja “proposta” por aquela autoridade. A proposição da pena não é aleatória, devendo estar baseada nos critérios e balizas fixados em lei, dado que os agentes fiscais estão submetidos, em qualquer caso, ao princípio da legalidade.

Em matéria fiscal, dá-se concretude ao direito à individualização da pena não apenas quando a lei tributária estabelece parâmetros mínimos de dosimetria da penalidade, mas também pela aplicação da vedação ao confisco, do direito de propriedade, da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade, todos de estatuta constitucional. A aplicação destes princípios e direitos, contudo, não é tarefa fácil, na medida em que nenhum deles está assentado em critérios objetivos.

Nota-se, assim, a dificuldade do tema, a recomendar, “de lege ferenda”, a edição de norma de caráter geral que estabeleça limites mínimos e máximos para multas moratórias e de ofício (alíquotas mínimas e máximas ou progressivas, ou valores mínimos e máximos ou progressivos, conforme a gravidade da infração e as características do agente), bem como circunstâncias atenuantes e agravantes (reincidência, conluio, fraude, interpretação razoável da legislação, infração continuada etc.), que igualmente contribuam para a dosimetria da pena e, pois, para a garantia de sua individualização, como fizeram, por exemplo, a Lei n. 4.502 e o Decreto-lei n. 37.

Com isso, resolver-se-iam – ou mitigar-se-iam – as iniquidades decorrentes da imposição de altíssimas penalidades, sem qualquer consideração quanto às circunstâncias do fato e do agente, em decorrência da violação a deveres instrumentais. Também seriam resolvidas as iniquidades derivadas da imposição de sanções pela mera divergência de interpretação da legislação tributária, o que tem sido cada vez mais frequente em matéria de planejamento fiscal.

126. Como se vê, a penalidade tributária deve, efetivamente, submeter-se a determinados requisitos, entre eles a retroatividade benigna, a interpretação mais favorável ao contribuinte em matéria de infrações e também à **individualização da pena**, nos termos do inciso XLVI do artigo 5º da Constituição Federal⁸.

127. Todavia, tais princípios **têm como destinatário o devedor principal**, isto é, **aquele que praticou a infração tributária da qual decorreu a incidência da multa**. No caso específico dos autos, verifica-se que a individualização da pena ocorreu em relação à Autuada RENOVA, de modo que as multas devidas por aquela empresa, podem ser exigidas integralmente daqueles que vierem a ser responsabilizados, como coobrigados, pelo adimplemento da obrigação tributária, que evidentemente abrange a penalidade, nos termos do artigo 113, §1º do CTN⁹.

DO RECURSO DE OFÍCIO

⁸ CF, art. 5, XLVI: “a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes: a) privação ou restrição da liberdade; b) perda de bens; c) multa; d) prestação social alternativa; e) suspensão ou interdição de direitos;”

⁹ CTN, Art. 113: “A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (...)”

128.O Recurso de Ofício supera o limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 2023, aferido nos termos da Súmula CARF nº 103, razão pela qual dele conheço.

129.O v. acórdão vergastado houve por bem afastar a responsabilidade atribuída a RICARDO LOPES DELNERI meramente em razão deste ocupar o cargo de conselheiro. Confira-se:

(...)

Por outro lado, para o Sr. **RICARDO LOPES DELNERI**, apesar de constar referência expressa na delação de CLÉCIO ELOY de que ele teria participação nas infrações que deram azo aos autos de infração que aqui se cuida, diferentemente dos demais, não consta nos autos, tampouco na referida delação, qualquer prova da efetiva participação de Ricardo nas infrações perpetuadas pela RENOVA, uma vez que dada a sua condição de ocupação apenas do cargo de CONSELHEIRO, necessário se faria a produção de algum elo que demonstrasse a sua influência na assinatura dos aludidos contratos, o que não ocorreu, conforme relato constante da folha 9.444, referente a trecho do anexo 2 do Acordo de Colaboração de Clécio Eloy e incorporado ao TVF.

130.No entanto, como já examinado em tópico anterior, em que se apreciou a responsabilização de RENATO DO AMARAL FIGUEIREDO, o conselheiro de administração de sociedade anônima poderá ser responsabilizado tributariamente, com fundamento no inciso III do artigo 135 do CTN, desde que seja demonstrada a prática de conduta individual que configure excesso de poderes ou infração de lei.

131.Em relação a RICARDO LOPES DELNERI, o Termo de Descrição dos Fatos de fls. 9320/9451, em seu item 10.2, arrola os motivos que conduziram a fiscalização a atribuir referida responsabilidade tributária. São eles:

Consta no anexo 2 do Acordo de Colaboração de Clécio Eloy:

ANEXO 2 – AS PESSOAS, DE ALGUMA MANEIRA, ENVOLVIDAS DA OPERAÇÃO DE REPASSE

[...]

ANEXO 2 – AS PESSOAS, DE ALGUMA MANEIRA, ENVOLVIDAS DA OPERAÇÃO DE REPASSE

RICARDO DEL NERY

Encontrei o Ricardo Del Nery em duas oportunidades em que o assunto do pagamento adicional estava diretamente ligado. Uma delas em meados de 2016, quando estávamos negociando a repactuação do contrato com a Renova, em reunião ocorrida no escritório da Casa de Gestão, no shopping Morumbi, e outra em um almoço realizado no restaurante Barbacoa, no mesmo shopping, ocorrida em janeiro de 2017. Não me lembro das datas exatas.

Muito embora as conversas sempre girassem em torno da necessidade de resolver a questão da operação de venda do projeto Tombador, o que deixava obvio que o Ricardo Del Nery também sabia da operação heterodoxa que se realizou (e que, em meu pensamento, ele era um ou o principal responsável e beneficiário, apesar das negativas do Assaf), ele nunca tocou no assunto.

[...]

Seguem trechos dos anexos 1, 2, 3 e 6 do acordo de RICARDO ASSAF:

Após a conclusão da parte jurídica da referida transação, RICARDO ASSAF comentou com FERNANDO SCHUFFNER (Diretor de Novos Negócios e Participações da CEMIG) que gostaria de sair do escritório em que atuava para buscar novos desafios profissionais. FERNANDO SCHUFFNER mencionou a possibilidade de RICARDO ASSAF trabalhar na RENOVA. RICARDO ASSAF foi colocado em contato com RICARDO DELNERI e RENATO AMARAL (sócios fundadores da RENOVA), que conduziram o processo de contratação e decidiram por contratar RICARDO ASSAF como Diretor Jurídico, cujo mandato iniciou-se em 06.01.2014. Nas discussões de contratação, foi mencionado por RICARDO DELNERI e FERNANDO SCHUFFNER que gostariam que RICARDO ASSAF assumisse também as relações institucionais em razão de suas habilidades negociais e também por ter conhecimento de diversos *players* do mercado. Dessa forma RICARDO ASSAF tornou-se, afinal, Diretor Jurídico da RENOVA.

Em 13.02.2014, durante um voo para uma reunião a ser realizada no Rio de Janeiro na Petrobras (em que seria discutida a liquidação financeira da transação já definida de aporte, pela CEMIG na RENOVA, da BRASIL PCH), RICARDO ASSAF foi informado por RICARDO DELNERI que a RENOVA havia se comprometido a fazer repasses “clandestinos” de valores a terceiros e que precisaria que RICARDO ASSAF conduzisse a viabilização de tal decisão. O voo foi realizado em avião particular que RICARDO DELNERI e RENATO AMARAL possuíam em regime de uso compartilhado gerenciado pela AVANTTO (prefixo PP-SKD). Após a reunião, RICARDO DELNERI, RENATO AMARAL e RICARDO ASSAF ficaram hospedados no Copacabana Palace (doc.01 – fotos avião e Copacabana Palace).

RICARDO ASSAF e RICARDO DELNERI iniciaram então as discussões sobre formas de escoamento dos referidos valores. .

MATHIAS BECKER e PEDRO PILEGGI (CFO RENOVA) tinham conhecimento dos fatos, tendo sido combinado que não se envolveriam nas reuniões e procedimentos práticos, mas que viabilizariam o cumprimento dos repasses por meio da aprovação no âmbito da diretoria e sistemas de gestão, bem como assinaturas dos contratos necessários para tal finalidade. Com o avançar do tempo, MATHIAS BECKER até por ocupar a presidência da empresa, participou de diversas conversas com os acionistas sobre os temas aqui tratados e restou por se envolver mais significativamente nos fatos.

De tal modo, a RENOVA realizou, entre 2014 e 2015 diversas repasses a terceiros, principalmente através da entrega de valores em espécie, celebração de contratos fictícios, transferências bancárias e pagamento de boletos de serviços não prestados à RENOVA. Durante todo esse tempo, RICARDO DELNERI e RENATO AMARAL, com o conhecimento de MATHIAS BECKER, determinavam que RICARDO ASSAF permanecesse à frente da operacionalização de referidos atos.

O valor total escoado da RENOVA para tais fins monta a aproximadamente R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) sendo certo que o valor efetivamente repassado é significativamente menor, uma vez que houve recolhimento de tributos sobre as transações de escoamento de valores, os operadores dos recursos retiveram percentuais sobre os valores a título de remuneração pelo serviço prestado (incluindo a remuneração de DANIEL PEIXOTO e FRANCISCO VILA, compartilhada com RICARDO ASSAF), sendo certo que não é possível, no momento, segregar de forma detalhada origem e alocação final dos recursos.

.....

Após conhecerem GABRIEL GUIMARÃES, RICARDO DELNERI, RENATO AMARAL, MATHIAS BECKER e RICARDO ASSAF passaram a ter contato frequente com GABRIEL GUIMARÃES, tendo inclusive participado de diversos jantares na residência do referido ex-deputado federal, localizada no bairro do Belvedere, em Belo Horizonte.

GABRIEL GUIMARÃES apresentou em contexto social várias pessoas ligadas ao governo de MINAS e à nova administração da CEMIG (incluindo seu Presidente MAURO BORGES, ex-ministro do Desenvolvimento) às pessoas referidas no parágrafo anterior, bem como auxiliou no relacionamento da RENOVA com a CEMIG entre final de 2014 e 2015, mantendo para esta finalidade contato frequente com RICARDO DELNERI, RICARDO ASSAF, e em menor medida com RENATO AMARAL e MATHIAS BECKER. Tais contatos ocorriam em Belo Horizonte, São Paulo e também por comunicações eletrônicas.

Por conta deste relacionamento, em 2015, GABRIEL GUIMARÃES procurou RICARDO DELNERI para solicitar auxílio (sob a forma de empréstimo pessoal) para despesas familiares emergenciais. Após algumas discussões sobre o assunto (incluindo diversos contatos entre RICARDO DELNERI e GABRIEL GUIMARÃES que eram em muitas oportunidades intermediados por RICARDO ASSAF e/ou MARCELO MORAES), RICARDO DELNERI solicitou que RICARDO ASSAF operacionalizasse, por meio da RENOVA, o pagamento dos valores solicitados, tendo repassado a RICARDO ASSAF o contato da pessoa que receberia os valores. Como RICARDO ASSAF estava em constantes viagens aos Estados Unidos no período entre maio e junho de 2015, consultou se FRANCISCO VILA e DANIEL PEIXOTO poderiam coordenar o pagamento, fornecendo os dados de contato do destinatário dos valores (o qual pela informação recebida de RICARDO DELNERI seria advogado (ou preposto deste) que estava a cargo de cuidar de assuntos importantes da família de GABRIEL GUIMARÃES) a DANIEL PEIXOTO.

Para o referido objetivo foram feitos pagamentos pela RENOVA a uma das empresas de FRANCISCO VILA – VEGA SICILIA no valor total de R\$ 2.145milhões. A VEGA SICILIA emitiu duas notas fiscais (sem lastro em contrato formalmente assinado, apesar de existirem minutas trocadas entre FRANCISCO VILA e RICARDO ASSAF): a primeira em 25.06.2015, no valor de R\$ 1.170milhão e outra em 21.07.2015 no valor de R\$ 975.000,00 (doc. 01 – e-mails para aprovação do pagamento para a Vega Sicília e doc. 02 Notas Fiscais emitidas). A entrega dos valores, pelo que sabe, ao contato foi realizada em Belo Horizonte por DANIEL PEIXOTO e ocorreram em duas ocasiões distintas (tendo DANIEL PEIXOTO estado presente em ao menos uma entrega).

Em meados de junho de 2014, foi realizada reunião com o candidato [REDACTED] SOUTO, na companhia de CLÉCIO ELOY, RENATO AMARAL, RICARDO ASSAF e [REDACTED] em que foram discutidos diversos assuntos legítimos de interesse do setor eólico, bem como possível repasse de valores ao DEM na Bahia.

Do valor pago pela RENOVA à empresa de JEAN CARLOS SILVA LEITÃO MEIRELES aproximadamente R\$ 400.000,00-500.000,00 destinavam-se aos repasses que seriam coordenados por [REDACTED]. Tais pagamentos muito provavelmente estão registrados na contabilidade da Renova, como custos de implantação dos seus projetos. Os serviços contratados nunca foram efetivamente prestados à RENOVA.

Na mencionada data, RENATO AMARAL, MATHIAS BECKER e RICARDO ASSAF se reuniram com [REDACTED] em seu gabinete para o efeito de cumprimentar MATHIAS BECKER [REDACTED] e RENATO AMARAL, bem como falar da expansão da energia eólica na [REDACTED]. Outras pessoas participaram da reunião, mas não participaram diretamente das discussões.

Após referida reunião, RENATO AMARAL sinalizou a RICARDO ASSAF que achava conveniente realizar repasses clandestinos, pois tinham que dar tratamento similar ao dado em outra situação similar (desta vez provavelmente com valores maiores). Para tanto, indicou que faria contato com [REDACTED] para operacionalização de repasses. [REDACTED] já era pessoa de contato da RENOVA no Governo da Bahia e diversos assuntos institucionais eram tratados com ele.

Foi solicitado pela ANDRADE GUTIERREZ e LIGHT à RENOVA por intermédio de RICARDO DELNERI e MATHIAS BECKER a contratação do escritório Machado Cunha Advogados (OAB-DF nº 1430/08). O argumento para tal contratação, estranha às necessidades da RENOVA, centrou-se no fato de que à época a Light estava passando por graves restrições financeiras e a referida banca cuidava de um relevante caso de contencioso administrativo tributário que envolvia a LIGHT, cujos honorários estavam em atraso. Assim, o pedido apoiou-se na ideia de que era importante atuar numa perspectiva de grupo econômico, já que a Light integrava o bloco de controle. O jurídico da RENOVA não recebeu mais detalhes do escopo e objeto da contratação, mas efetuou o pagamento de R\$ 1.5 milhões a título de honorários.

132. Como se nota, o relato é pródigo ao apontar diversas condutas infracionais atribuídas a RICARDO LOPES DELNERI: realizou tratativas com CLÉCIO ELOY sobre o tema “pagamento adicional”, entabulou com RICARDO ASSAF a realização de repasses clandestinos e modos de escoamento financeiro e pactuou benefícios escusos junto a GABRIEL GUIMARÃES, também com o concurso de RICARDO ASSAF, entre outras.

133. Desta forma, inevitável o provimento parcial do Recurso de Ofício, para restabelecer a responsabilidade tributária atribuída a RICARDO LOPES DELNERI, com exceção da exigência de IRRF, por incompatibilidade com o simultâneo lançamento de IRPJ e CSLL sobre as despesas correspondentes a esses mesmos pagamentos, glosadas em razão da sua indedutibilidade, nos termos expostos anteriormente.

DISPOSITIVO

134. Ante o exposto e por tudo mais que dos autos consta: i) conhecimento dos recursos voluntários de RENOVA ENERGIA S/A, MÁRIO ARAÚJO ALENCAR ARARIPE e CLÉCIO ANTONIO CAMPODONIO ELOY; ii) conhecimento parcialmente dos recursos voluntários de RICARDO DE LIMA e RENATO DO AMARAL FIGUEIREDO; iii) afastamento das preliminares suscitadas; iv) no mérito, dou-lhes parcial provimento para iv.i) cancelar o lançamento de IRRF, iv.ii) cancelar a multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas dos meses de setembro e dezembro de 2015; iv.iii) reduzir, *ex officio*, a qualificação da multa para 100%, com suporte no artigo 106, II, “c” do CTN, tendo em vista a nova redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996; iv.iv) afastar a responsabilidade tributária atribuída a RENATO DO AMARAL FIGUEIREDO; e v) conhecimento do recurso de ofício e lhe dou provimento para restabelecer a responsabilidade tributária atribuída a RICARDO LOPES DELNERI com fulcro no artigo 135, III do CTN.

135.Caso vencido em relação ao cancelamento do lançamento de IRRF, passo a examinar o pedido subsidiário deduzido por MARIO ARAUJO ALENCAR ARARIPE E CLÉCIO ANTONIO CAMPODONIO, relativo à suspensão dos juros na falta de julgamento do recurso no prazo de 360 dias aludido pelo artigo 24 da Lei nº 11.457, de 2007.

DA INCIDÊNCIA DE JUROS NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

136.Os Recorrentes defendem que não são devidos juros durante a tramitação de processo administrativo que ultrapasse 360 dias até que seja proferida decisão, tendo em vista o disposto no art. 24 da Lei 11.457, de 2007.

137.Lê-se no indigitado dispositivo legal:

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

138.Verifica-se, assim, que a norma em questão não dispõe sobre a incidência de juros e, desse modo, não possui a extensão que quer lhe emprestar os Recorrentes.

139.Em verdade, a regra insculpida no artigo 24 da Lei 11.457, de 2007, cuida de garantia de natureza processual, relacionada ao direito a razoável duração do processo e aos meios que garantam a celeridade de sua tramitação, consagrado no inciso LXXVIII do artigo 5º do texto constitucional, mas que não produz efeitos materiais, especialmente no que tange à incidência de juros, cuja cobrança depende do resultado do processo administrativo. Se o lançamento procede, o sujeito passivo deveria ter pago o tributo desde o vencimento, conforme estipula o artigo 161 do Código Tributário Nacional, de modo que a eventual demora no exame da impugnação não neutraliza o descumprimento da obrigação de pagar.

140.Nesse sentido já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp Nº 1.847.706/RJ, em acórdão assim ementado:

TRIBUTÁRIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA DESDE A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE POR RECLAMAÇÕES OU RECURSOS (ART. 151, III, DO CTN). VEDAÇÃO À INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA E À EXECUÇÃO FISCAL. CONTINUAÇÃO DOS JUROS. PREVISÃO DO ART. 161 DO CTN.

1.Consignando que o Auto de Infração foi lavrado em 1995 e que o Processo Administrativo findou em 2011, o Tribunal de origem excluiu os juros de mora no período de tramitação do procedimento. Afirmou que não poderia "o ente público locupletar-se da cobrança de juros de mora em decorrência da demora no tramite da cobrança, em período em que se encontrava suspensa a exigibilidade do crédito [...]". Afastou, assim, o art. 161 do CTN e fez prevalecer no caso a previsão do art. 397 do Código Civil, de que, "não havendo fato ou omissão imputável ao devedor, não ocorre este em mora".

2.Esse entendimento desconsidera que, assim como o Direito Privado constitui em mora o devedor no caso de "inadimplemento da obrigação, positiva e líquida, no seu termo" (CC, art. 397), também as normas tributárias determinam que "[o] crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora [...]" (CTN, art. 161). Em se tratando de obrigações líquidas, "[o] fato jurídico ensejador do direito a juros moratórios não é o ajuizamento da ação, tampouco a condenação judicial, mas, sim, o inadimplemento da obrigação" (REsp 1.033.295/MG, Relator Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 1.12.2008).

3.A jurisprudência do STJ é no sentido de que "[o]s juros moratórios visam compensar o credor pelo atraso no adimplemento da obrigação exigível, e a judicialização da questão é mera expressão da existência de pretensão resistida (lide)" (EREsp 494.183/SP, Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima, Corte Especial, DJe 12.12.2013). A mesma orientação vale para o

Direito Tributário: "no período compreendido entre a concessão de medida liminar e a denegação da ordem incide correção monetária e juros de mora ou a Taxa SELIC, se for o caso" (EREsp 839.962/MG, Relator Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Seção, DJe 24.4.2013).

4.A superveniência de reclamações ou recursos suspende a exigibilidade do crédito (CTN, art. 151, III), impedindo a inscrição em dívida ativa e a execução fiscal. Não afeta, porém, a constituição do crédito – só se pode suspender o que está constituído – e tampouco a fluência dos juros. Nesse sentido: "A jurisprudência desta Corte Superior entende que os juros de mora e as penalidades são devidas em razão da falta de pagamento do tributo no modo e tempo devidos, nos termos do art. 161 do CTN. É cediço que, para desincumbir-se dos juros de mora, o contribuinte deveria ter realizado o depósito do montante integral do crédito, nele incluídos os juros de mora até a data do depósito" (EDcl no REsp 1.641.533, Relator Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 9.10.2017).

5.Recurso Especial provido.

(STJ, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 03.03.2020, v.u.)

141.No mais, as Súmulas CARF nºs 04 e 05 são expressas no sentido da incidência de juros sobre o crédito tributário não pago no vencimento, enquanto perdurar a inadimplência:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 5

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

142.Assim, não procede o inconformismo.

DISPOSITIVO COMPLEMENTAR

143.Pelo exposto, tendo sido vencido quanto ao cancelamento do lançamento de IRRF e consequente afastamento da responsabilidade solidária decorrente, nego provimento ao pedido subsidiário, afastando as alegações acerca da incidência de juros sobre o crédito tributário não pago no vencimento, enquanto perdurar a inadimplência, na inteligência das Súmulas CARF nºs 04 e 05.

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda, Redator designado.

Em que pesem os bem fundamentados argumentos do Ilustre Conselheiro Relator, o colegiado, por voto de qualidade, divergiu de seu entendimento em relação ao lançamento de IRRF com suporte no artigo 61, da Lei nº 8.981/1995 e da multa isolada pela falta de

recolhimento das estimativas dos meses de setembro e dezembro de 2015. Razão pelo qual me foi designado a fazer o voto vencedor em relação a parte vencida.

Desta forma passo a redigir o seguinte voto.

1) Do IRRF lançado com suporte no artigo 61, da Lei nº 8.981/1995

De acordo como o Relator não seria compatível a coexistência de lançamentos de IRPJ e CSLL em razão da glosa de despesas consideradas indedutíveis e de IRRF sobre pagamentos realizados a beneficiários não identificados nos termos do artigo 61 da Lei 8.981 de 1995.

Embora estejam muito bem fundamentados os argumentos do Relator, entendo de maneira divergente. É o que será demonstrado a seguir:

O IRRF sobre pagamentos realizados a beneficiários não identificados está previsto no art. 61 da Lei 8.981 de 1995, que está assim redigido:

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.

O IRRF, como regra geral, é um imposto em que a administração tributária transfere a sujeição passiva do pagamento da obrigação tributária do real devedor (contribuinte) para o tomador de serviços (responsável).

Em se tratando de pagamento a beneficiário não identificados, como é o caso em tela, esta regra torna-se de imperiosa necessidade. Isto porque, tendo em vista a impossibilidade de se identificar quem são os destinatários de tais pagamentos, não há condições de a administração tributária verificar se as importâncias pagas foram submetidas à tributação pelos respectivos beneficiários.

Por outro lado, a glosa de despesas não tem o mesmo objetivo e incide na apuração do IR e da CSLL do próprio contribuinte, que no caso aqui discutido é a própria recorrente. Neste caso, contribuinte e responsável se confundem na mesma pessoa jurídica.

Veja o que temos é a tributação com dois fatos geradores distintos e com dois contribuintes diferentes.

No caso do IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados o fato gerador está fundamentado no art. 61 da Lei 8.981/1995, e tem como contribuinte o beneficiário do pagamento, mas a responsabilidade recai sobre a fonte pagadora. Vale dizer que esta é a regra geral para o IRRF, no entanto o legislador pátrio entendeu que, quando não for possível a identificação do beneficiário, a alíquota a ser aplicada será de 35%, ao invés daquela aplicável ao serviço contratado.

De maneira diferente são as glosas de despesas consideradas como indedutíveis, que foram fundamentadas em sua desnecessidade para a atividade econômica da empresa, nos termos do art 299 do RIR/99, vigente à época:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Neste caso, a glosa de tais gastos refletem no cálculo do IRPJ e CSLL devidos pela própria pessoa jurídica que considerou indevidamente estes dispêndios como despesas dedutíveis da apuração da base de cálculo deste tributos.

Assim, a pessoa jurídica tem que ser considerada o sujeito passivo da obrigação tributária, tanto na qualidade de contribuinte como na de responsável pelo seu pagamento.

Com este mesmo entendimento trago a ementa do Acórdão nº 9101-003.165 da 1ª Turma da Câmara Superior:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. COEXISTÊNCIA COM GLOSA DE DESPESAS DO IRPJ.

I- Operação comercial revestida de normalidade pressupõe a efetiva prestação do serviço ou aquisição de mercadoria. Uma vez efetuado o pagamento, consuma-se cenário no qual (1) o tomador de serviços, com base na nota fiscal escriturada, pode deduzir da base de cálculo do imposto o valor pago pelo serviço, e (2) o prestador de serviços oferece à tributação os rendimentos auferidos pelo serviço prestado.

II - Desvirtuamento nas operações entre tomador e prestador de serviços, com utilização de notas fiscais frias para lastrear eventos inexistentes e mascarar a verdadeira causa de saída de recursos da empresa, fazem com que a empresa reduza a base de cálculo por meio da contabilização de despesa, e por outro lado, o beneficiário dos ingressos não os ofereça à tributação, por ser desconhecido.

III - Por isso, autuação fiscal recai sobre (1) a glosa da despesa do serviço prestado por parte do tomador de serviços e (2) o não oferecimento à tributação dos rendimentos decorrentes do serviço pelo prestador de serviços.

IV - Por determinação legal, o pólo passivo nas duas pontas da relação jurídica é preenchido pelo tomador de serviços. Na glosa de despesas, responde o tomador na condição de contribuinte, sujeito passivo direto, cabendo o lançamento de ofício de IRPJ. Quanto aos rendimentos não oferecidos à tributação, a sujeição passiva é deslocada do prestador de serviços (beneficiário que não pode ser identificado) para o tomador de serviços. Responde o tomador de serviços como sujeito passivo indireto pela tributação do IRRF.

Desta maneira entendo plenamente compatível a existência no mesmo lançamento de glosa de despesas indedutíveis e o IRRF sobre o pagamento a beneficiários não identificados, por se tratarem de tributos relativos a diferentes contribuintes, mas que tem o mesmo responsável tributário por seu pagamento.

Da concomitância da aplicação da multa de ofício e da multa isolada pelo não pagamento das estimativas

O segundo ponto de divergência é sobre a possibilidade da concomitância da aplicação da multa de ofício e da multa isolada pelo não pagamento das estimativas, sobre esta matéria adoto o mesmo que a Relatora do Acórdão nº 9101002.750 – CSRF / 1ª Turma, Adriana Gomes Rêgo, por possuir o mesmo entendimento:

No mérito, a questão a ser dirimida no presente recurso diz respeito à possibilidade de serem aplicadas, simultaneamente, a multa isolada pela falta de recolhimento de

estimativas mensais, e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

A lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devam ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

[...]

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Como se vê nos autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 955 e ss), a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento das estimativas mensais desses tributos teve fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A exigência da multa isolada foi mantida pela autoridade julgadora de 1ª Instância, mas, no julgamento do Recurso Voluntário, o colegiado a quo, por maioria de votos, acatou as alegações da autuada e exonerou a multa isolada exigida nestes autos por entender que (i) "em razão de uma mesma conduta (recolhimento a menor do IRPJ e da CSLL no ano calendário de 2008 em razão de dedução indevida), foram aplicadas duas penalidades distintas contra a recorrente (multa isolada e multa de ofício)"; (ii) "o dever

de antecipar apenas existe enquanto houver uma obrigação a ser antecipada (isto é, enquanto ainda não tiver ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL), é forçoso concluir que a base impositiva da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Todavia, discordo de tal entendimento porque vislumbro que as penalidades exigidas são autônomas e incidem sobre infrações distintas.

A exemplo do que argumenta a Contribuinte em suas contrarrazões, há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam que a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que imporia o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição.

Observe-se:

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

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

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

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

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As consequências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre a data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 20092

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

III- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

PORTARIA Nº- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 20134

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 20145

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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

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

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades antes da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das

penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência infrações cometidas antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a infrações cometidas antes de 2007:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das consequências do entendimento sumulado.

Da mesma forma que faz a Contribuinte em suas contrarrazões, há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN. Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Kareem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória

sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa. Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os

casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.” (Recurso Especial 529570 / SC - Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 - Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341) Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que

a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de “pagamento de tributo”, dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

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.

As contrarrazões oferecidas pela Contribuinte, aliás, fazem referência ao REsp 1.496.354/PR, mencionado na ementa acima. Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea “b” do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano calendário. Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral. Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

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.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A ‘forma de sancionar’ é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito

Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não

foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável.

Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme

dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei

nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado - no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) - , representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

A referência à exigência ao mesmo tempo das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem

referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente - estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal - e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 - R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso. Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplicá-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como visto, no caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo ambas as multas devidas.

Entendeu o Colegiado a quo, ainda, que "a base imponible da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Dirijo, no entanto, de tal entendimento, uma vez que evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Nestes termos, a lei afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro.

Assim, irrelevante o argumento da recorrida de que "durante o ano calendário de 2008, apurou o IRPJ e CSLL devidos estimativamente, e os recolheu" ou de que não teria infringido ao art. 2º da Lei nº 9.430/96. Ao deduzir despesa considerada não necessária, comum ou usual, fez o recolhimento a menor das estimativas mensais, implicando no descumprimento da obrigação acessória.

Assinale-se, por fim, que a conjugação dos argumentos contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário e favorável à adoção do princípio da consunção resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal¹¹ e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Deve, portanto, o recurso fazendário ser acolhido, reformando-se o acórdão recorrido para reconhecer a possibilidade de aplicação simultânea (ou concomitante) da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados ao final do ano-calendário e das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais desses tributos.

Desta maneira, por todo exposto acima, entendo que é completamente possível a concomitância das multas de ofício e de estimativas não pagas lançadas após a vigência da MP 351/2007.

Sendo assim, por todo o exposto, voto por não dar provimento ao recurso voluntário nas seguintes matérias, concordando com tudo o mais constante no Voto do Relator:

- 1) IRRF lançado com suporte no artigo 61, da Lei nº 8.981/1995
- 2) Concomitância da aplicação da multa de ofício e da multa isolada pelo não pagamento das estimativas

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda

