



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.720364/2016-85
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.859 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 6 de março de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
MPE MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial cuja divergência está amparada por paradigmas que julgaram situações fáticas não similares ao do Acórdão recorrido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA EM EXIGÊNCIA DE IR FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. EXISTÊNCIA DE FRAUDE, SONEGAÇÃO OU CONLUÍO. CABIMENTO.

Uma vez comprovada a ocorrência de uma ou mais das hipóteses tipificadas no art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, é cabível a imposição da multa qualificada prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, inclusive no caso de exigência de IR Fonte de que trata o art. 61 da Lei nº 8.981/1995.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. REDUÇÃO. MULTA MAJORADA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, "c", CTN). APLICAÇÃO.

A modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, "c", do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSIS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança

de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração.

Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional; e (ii) quanto ao Recurso Especial do Contribuinte e Coobrigados: (a) por unanimidade de votos, conhecer da matéria (10) “*qualificação da multa em lançamento de IRRF decorrente de pagamento sem causa*” e não conhecer das matérias (8) “*aplicação do entendimento de Parecer da PGFN favorável ao contribuinte*” e (13) “*impossibilidade de responsabilização solidária sem que esteja configurado o dolo (exigência de multa qualificada)*”; (b) por maioria de votos, não conhecer do recurso quanto a matéria (9) “*cumulação de IRRF sobre pagamentos sem causa e glosa de despesas*”, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Helder Jorge Pereira dos Santos Júnior e Jeferson Teodorovicz (substituto), que votaram pelo conhecimento. No mérito, acordam em: (i) quanto ao recurso da Fazenda Nacional, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram por dar provimento; (ii) relativamente ao recurso do Contribuinte e Coobrigados, por maioria de votos, quanto à exigência de IRRF (matéria 10), dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa de ofício para o percentual de 100% (retroatividade benigna), vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, José Eduardo Dornelas Souza (substituto), e Helder Jorge Pereira dos Santos Júnior que votaram por dar provimento para reduzir a multa para o percentual de 75%. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, José Eduardo Dornelas Souza (substituto), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jeferson Teodorovicz (substituto) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausentes o Conselheiro Luciano Bernart, substituído pelo Conselheiro Jeferson Teodorovicz, e a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, substituída pelo Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e por MPE Montagens e Projetos Especiais S/A em face do Acórdão n.º 1401-002.888, de 18/09/2019 (fls. 4.468 a 4.489) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2011, 2012, 2013

PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA. NÃO CABIMENTO.

O consórcio decorre de um contrato firmado entre duas ou mais sociedades com atividades em comum e complementares, que objetivam juntar esforços para a realização de determinado empreendimento. O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações.

PRELIMINARES DE NULIDADE.

Inexistem causas de nulidade nos termos do que dispõe o art. 12 do RPAF. As supostas causas de nulidade são objeto de Súmula deste CARF, que vinculam este julgador.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A responsabilidade do art. 135, III, do CTN é do tipo solidária, ou seja, se o representante, mesmo que de fato, da contribuinte for colocado no polo passivo, isto não exclui a contribuinte da responsabilidade dos tributos e multas apurados.

DECADÊNCIA. PRAZO PARA EFETUAR O LANÇAMENTO.

Nos casos de dolo ou inexistência de pagamento, aplica-se o art. 173 do CTN. Nos casos de tributos de apuração anual, considera-se ocorrido o fato gerador no encerramento do exercício. Não há o que se falar em decadência.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

Para se comprovar uma despesa, de modo a torna-la dedutível, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É requisito essencial para a sua dedutibilidade a comprovação da efetiva prestação do serviço, com documentação hábil e idônea.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS COMPROVAÇÃO DESPESAS DEDUTÍVEIS.

Para serem considerados dedutíveis, além de comprovar que foram contratadas, assumidas e pagas, as despesas devem ser necessárias à atividade da empresa e

à manutenção da respectiva fonte produtora das receitas, e que sejam usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividade das mesmas.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

É cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora. Como a multa de ofício também é crédito tributário sobre ela também necessariamente incidem os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

IRRF. BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU QUANDO REFERIR-SE A OPERAÇÃO OU CAUSA NÃO COMPROVADA.

Se sujeita à incidência do imposto de renda na fonte, com alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiro ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se às contribuições sociais, no que couber, o que foi decidido para a obrigação matriz, imposto de renda, dada a íntima relação de causa e efeito que as une.

PAF. PROVA EMPRESTADA. VALIDADE.

Há previsão de mútua assistência entre as entidades da Federação em matéria de fiscalização de tributos, autorizando a permuta de informações e, uma vez observada a forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio, não se pode negar valor probante à prova emprestada, coligida mediante a garantia do contraditório.

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. Cabível a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) quando caracterizado o evidente intuito de fraude pela ocorrência de ação dolosa tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a evitar o seu pagamento. 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.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. PERCENTUAL. LEGALIDADE.

Os percentuais da multa de ofício, exigíveis em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, não dispondo as autoridades administrativas de competência para apreciar a constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico. Não compete a este conselho

apreciar arguições de inconstitucionalidade, inteligência da Súmula n. 2 do CARF.

APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR. Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE

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. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade e, no mérito, dar provimento ao recurso de ofício para restabelecer a responsabilidade solidária dos Senhores Renato Ribeiro Abreu, Marcelo de Castro Faria Ferreira e Adagir de Salles Abreu Filho quanto às infrações apontadas nos itens 6.22 (lançamentos escriturados e não comprovados) e 6.23 (Bônus eleitoral, eventos e incentivo cultura doações entidade civil) do Termo de Verificação Fiscal. Por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário da Contribuinte e de todos os apontados como responsáveis tributários para, tão somente, excluir a imposição da multa isolada sobre estimativas. Vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Ângelo Abrantes Nunes e Luiz Augusto de Souza Gonçalves, que negavam provimento aos recursos na sua totalidade.

A exigência em discussão refere-se a autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; e Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF em decorrência da constatação, pela Autoridade Fiscal, da existência de pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou sem causa realizados pela Contribuinte. O procedimento foi levado a efeito em decorrência da denominada operação Lava Jato.

A Contribuinte e os devedores solidários apresentaram impugnações que foram julgadas pela 2ª Turma da DRJ/BSB, ocasião em que se decidiu pela procedência em parte dos apelos apresentados, apenas para que se afastasse as responsabilidades tributárias de Renato Ribeiro Abreu, Marcelo de Castro Faria Ferreira e Adagir de Salles Abreu Filho relativas aos valores dos itens 6.22 (lançamentos escriturados e não comprovados) e 6.23 (Bônus eleitoral, eventos e incentivo cultura doações entidade civil) do TVF, mantendo-se a sujeição passiva para todos os demais créditos.

Inconformados, a Contribuinte e os devedores solidários interpueram Recursos Voluntários que foram parcialmente providos para, na parte que ainda interessa à presente lide,

afastar a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais com a multa de ofício proporcional ao imposto de renda devido ao final do período de apuração.

A decisão proferida pela DRJ foi, igualmente, objeto de recurso de ofício que restou provido pelo Colegiado ora recorrido, restabelecendo-se, desta forma, a responsabilidade tributária que havia sido parcialmente afastada pelo julgamento de primeira instância.

Os autos foram encaminhados em 10/10/2018 (fl. 4.511) para ciência do Acórdão de recurso voluntário pela PGFN. O art. 79 do Anexo II do RICARF determina que o “*Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos*”. Portanto, a PGFN foi considerada fictamente intimada em 09/11/2018. O Recurso Especial (fls. 4.512 a 4.538) foi apresentado em 15/10/2018 (fl. 4.539), antes da ciência ficta, portanto, tempestivamente.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 4.541 a 4.544 deu seguimento ao Apelo Fazendário, nos seguintes termos:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos Acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com a multa de ofício proporcional para fatos geradores ocorridos após 2007 – art. 44 da Lei nº 9.430/96”

Decisão recorrida:

[...]

Acórdão paradigma nº 9101-003.002, de 2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

[...].

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. 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.

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

Acórdão paradigma n.º 1802-001.592, de 2013:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

[...].

ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

1. A não observância no recolhimento de estimativa mensal enseja a aplicação da penalidade prevista no art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96 (redação dada pela Lei 11.488/2007), dispositivo legal que não impõe qualquer limite temporal para o lançamento da multa isolada, no sentido de que sua aplicação só caberia no ano em curso, tanto que o próprio texto prevê a multa ainda que a PJ “tenha sido apurado” prejuízo fiscal no final do período.

2. Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). A multa normal de 75% no ajuste pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

3. Os balancetes de suspensão/redução são cumulativos. Nesse caso, havendo diminuição no resultado em períodos subsequentes, a falta de estimativa apurada em mês posterior é mero reflexo da falta de estimativa apurada até o mês anterior. A penalidade aplicada para o mês anterior afasta a penalidade para o mês subsequente.

4. A estimativa mensal, quando apurada em balancetes de suspensão/redução, também pode ser reduzida pela compensação de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL de período anterior.

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu ser *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*, os **Acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 9101-003.002, de 2017, e 1802-001.592, de 2013) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a

*alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 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 (**primeiro Acórdão paradigma**) e que a multa normal de 75% no ajuste pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente (**segundo Acórdão paradigma**).*

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

[...]

Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, **ADMITO** o Recurso Especial interposto.

No mérito, a Fazenda Nacional requer a reforma do Acórdão recorrido em relação a esta matéria, de modo que se restabeleça a multa isolada decorrente do não recolhimento das estimativas mensais a que estava obrigada a Contribuinte.

Intimada em 27/11/2018 (fl. 4.556) da decisão recorrida, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do despacho que o admitiu, a Contribuinte e os devedores solidários interpuseram embargos declaratórios. O apelo da Contribuinte foi rejeitado pelo Presidente do Colegiado embargado, conforme despacho de fls. 4.676 a 4.692.

O mesmo ato admitiu parcialmente os embargos apresentados pelos devedores solidários, devolvendo-se ao Colegiado embargado a matéria, que resultou em julgamento assim ementado e decidido (Acórdão n.º 1401-003.637, de 13/08/2019):

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

Exercício: 2011, 2012, 2013

OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO

Os embargos de declaração são recursos adequados para sanear vício de omissão no julgamento.

INOVAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.

O fato de a autoridade fiscal não ter imputado responsabilidade solidária ao exigir créditos tributários de um ano calendário não impede que analisando os fatos ocorridos em outros fatos geradores constate a necessidade de responsabilização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher parcialmente os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a

omissão nos termos do voto do relator, mantendo, no mérito, a decisão embargada.

Em 05/12/2018 (fl. 4.632), a Contribuinte apresentou as tempestivas Contrarrazões de fls. 4.633 a 4.644 ao recurso Fazendário.

Em seu documento de defesa, insurge-se contra o conhecimento do Recurso Especial Fazendário por considerar que o apelo violaria o previsto no art. 67, § 3º do Anexo II do RICARF já que, segundo seu entendimento, o caso estaria abrangido pelo previsto na Súmula CARF n.º 105. No mérito, pugna pelo desprovimento do apelo e pela manutenção do cancelamento da multa isolada, nos termos da decisão recorrida.

Cientificada do Acórdão de embargos declaratórios, Contribuinte e coobrigados manejaram o Recurso Especial de fls. 4.734 a 4.938, parcialmente admitido pelo despacho de fls. 5.349 a 5.363, conforme seguintes excertos principais:

(8) “aplicação do entendimento de Parecer da PGFN favorável ao contribuinte”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Não há trecho do voto condutor correspondente a essa matéria.

Acórdão paradigma n.º 3401-003.022, de 2015:

REGIME AUTOMOTIVO. DESCUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES. TRIBUTOS E CONSECTÁRIOS. EXIGIBILIDADE.

Consoante Parecer Cosit n.º 13/2004, expedido com lastro no Parecer PGFN/CAT/N.º 540/2004, a inobservância das proporções, limites e índices a que se referem os arts. 2º e 7º da Lei n.º 9.449, de 1997, enseja tão-somente a aplicação das multas previstas no art. 13 dessa mesma lei, descabendo a exigência das diferenças de tributos e consectários legais correspondentes, sendo este o entendimento prevalente perante a Administração Tributária.

[...].

Entretanto, tenho por princípio de julgamento não conferir ao sujeito passivo menos direitos do que lhe reconhece a Administração Tributária, personificada na Secretaria da Receita Federal do Brasil RFB, órgão encarregado de executar as atividades de administração tributária federal e aduaneira.

[...].

Assim, ainda que indigitados pareceres não sejam vinculantes perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, dada a especificidade de sua natureza jurídica, e com a reserva da opinião em contrário, acolho a decisão recorrida e nego provimento ao recurso de ofício manejado, por estar em consonância com a interpretação oficial,

tanto da Secretaria da Receita Federal do Brasil, quanto da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, cuja adoção obedece, inclusive, às disposições do art. 13 da LC 73/93.

Acórdão paradigma n.º 3302-004.621, de 2017:

CRÉDITOS. SOCIEDADES COOPERATIVA AGROPECUÁRIA.

Interpretação do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Direito a crédito das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS pelas sociedades cooperativas. Parecer PGFN/CAT nº 1.425/2014.

[...].

Deste modo, considerando que o pleito da recorrente está em fina sintonia com a interpretação normativa conferida pela Procuradoria da Receita Federal (*sic*), entendo que as glosas devem ser canceladas.

26. Com relação a essa oitava matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

27. Enquanto a decisão recorrida entendeu por não se manifestar sobre o entendimento de Parecer da PGFN, os Acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 3401-003.022, de 2015, e 3302-004.621, de 2017) decidiram, de modo diametralmente oposto, que *ainda que indigitados pareceres não sejam vinculantes perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF [...] tenho por princípio de julgamento não conferir ao sujeito passivo menos direitos do que lhe reconhece a Administração Tributária* (primeiro Acórdão paradigma) e que, *considerando que o pleito da recorrente está em fina sintonia com a interpretação normativa conferida pela Procuradoria da Receita Federal [rectius: Procuradoria da Fazenda Nacional], entendo que as glosas devem ser canceladas* (segundo Acórdão paradigma).

(9) “cumulação de IRRF sobre pagamentos sem causa e glosa de despesas”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Acertada a DRJ ao concluir inexistir cobrança em duplicidade.

A exigência de IRPJ e de CSLL se dá pela glosa das despesas inexistentes e a exigência do IRRF incide sobre pagamentos efetivamente realizados a beneficiário não identificado (caput do art. 674 do RIR/99) ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa (§ 1º do art. 674 do RIR/99).

É perceptível, portanto, que não há *bis in idem*, pois os fatos geradores dos tributos são distintos. No caso do IRRF, especificamente em relação ao caso concreto, o fato gerador é o pagamento sem causa ou sem operação comprovada. Ademais, o IRPJ e a CSLL são devidos pela

recorrente na qualidade de contribuinte, enquanto que o IRRF é devido na qualidade de responsável tributário.

Acórdão paradigma n.º 9202-00.686, de 2010:

IRRFONTE – PAGAMENTO SEM CAUSA – ART. 61 DA LEI Nº 8981, DE 1995 – LUCRO REAL – REDUÇÃO DE 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.

Acórdão paradigma n.º CSRF/04-01.094, de 2008:

IRRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº. 8981/95 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LIQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE - A aplicação do art. 61 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.

28. No que se refere a essa nona matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

29. Enquanto a decisão recorrida entendeu que, *não há bis in idem, pois os fatos geradores dos tributos [IRPJ e IRRF, esclareço] são distintos*, os Acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 9202-00.686, de 2010, e CSRF/04-01.094, de 2008) decidiram, de modo diametralmente oposto, que *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.*

[...]

(13) “impossibilidade de responsabilização solidária sem que esteja configurado o dolo (exigência de multa qualificada)”

Decisão recorrida:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A responsabilidade do art. 135, III, do CTN é do tipo solidária, ou seja, se o representante, mesmo que de fato, da contribuinte for colocado no polo passivo, isto não exclui a contribuinte da responsabilidade dos tributos e multas apurados.

[...].

Assim é que, nas resumidas razões da DRJ, ela concluiu que a atribuição da responsabilidade prevista no art. 135 do CTN depende, necessariamente, da aplicação da penalidade qualificada de 150%.

Neste ponto, com a devida vênia, entendo que agiu mal a decisão *a quo*.

Não existe nenhuma dependência legal para a atribuição da responsabilidade solidária do art. 135 do CTN à qualificação da multa de 150%. São dois dispositivos legais distintos, que definem condutas diversas.

Acórdão paradigma n.º 9101-003.212, de 2017:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADOR. ART. 135, III, DO CTN. AFASTAMENTO DO CARÁTER FRAUDULENTO.

Afastada a caracterização do intuito de fraude que justificou a aplicação de multa qualificada, não pode remanescer a responsabilização tributária do administrador pelos atos praticados, a qual foi atribuída em razão do caráter fraudulento da conduta.

Acórdão paradigma n.º 3301-005.609, de 2019:

CONDUTA DELITIVA. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA

Não foi adotada qualquer conduta dolosa ou fraudulenta, porém tão simplesmente reorganização lícita de negócios e prática de preços compatíveis com os dos mercados em que atuavam.

Assim sendo, deve ser desqualificada a multa de ofício incidente sobre as diferenças entre o VTM, calculado com base no inciso I do art. 136 do RIPI/92, e os preços efetivamente praticados, bem como sobre as diferenças de IPI decorrentes de erro na classificação fiscal.

Pelo mesmo motivo, devem ser afastadas as atribuições de responsabilidade tributária solidária à controladora, capitulada no inciso I do art. 124 do CTN, e aos diretores da recorrente e da controladora, fundamentada no inciso III do art. 135 do CTN.

49. Por fim, no concernente a essa décima-terceira matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

50. Enquanto a decisão recorrida entendeu que *não existe nenhuma dependência legal para a atribuição da responsabilidade solidária do art. 135 do CTN à qualificação da multa de 150%*, sendo dois dispositivos legais distintos, que definem condutas diversas, os Acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 9101-003.212, de 2017, e 3301-005.609, de 2019) decidiram, de modo diametralmente oposto, que, *afastada a caracterização do intuito de fraude que justificou a aplicação de multa qualificada, não pode remanescer a responsabilização tributária do administrador pelos atos praticados, a qual foi atribuída em razão do caráter fraudulento da conduta* (primeiro Acórdão

paradigma) e que, *desqualificada a multa de ofício incidente sobre as diferenças entre o VTM, calculado com base no inciso I do art. 136 do RIPI/92, e os preços efetivamente praticados, bem como sobre as diferenças de IPI decorrentes de erro na classificação fiscal, [...] devem ser afastadas as atribuições de responsabilidade tributária solidária à controladora, capitulada no inciso I do art. 124 do CTN, e aos diretores da recorrente e da controladora, fundamentada no inciso III do art. 135 do CTN* (segundo Acórdão paradigma).

51. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas.

[...]

53. Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, ADMITO, EM PARTE, o Recurso Especial interposto, no que se refere às matérias: (8) “*aplicação do entendimento de Parecer da PGFN favorável ao contribuinte*”; (9) “*cumulação de IRRF sobre pagamentos sem causa e glosa de despesas*”; e (13) “*impossibilidade de responsabilização solidária sem que esteja configurado o dolo (exigência de multa qualificada)*”.

Inconformada com a decisão que negou seguimento a parte das matérias cujas divergências foram suscitadas no apelo, a Contribuinte manejou recurso de agravo, que foi parcialmente acolhido, conforme excertos do despacho de fls. 5.605 a 5.636:

[despacho que inadmitiu a matéria] QUALIFICAÇÃO DA MULTA EM LANÇAMENTO DE IRRF DECORRENTE DE PAGAMENTO SEM CAUSA

No que diz respeito a essa matéria, são merecedoras de transcrição as seguintes passagens do exame de admissibilidade atacado:

[...]

30. No tocante a essa décima matéria, **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas.**

31. Enquanto na **decisão recorrida** teria havido *a intenção deliberada da empresa de se utilizar de documentação para maquiagem a escrita contábil empregando várias fraudes, em acordo com outras pessoas jurídicas “noteiras” (inexistentes de fato)*, nos **Acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1201-002.509, de 2018, e 1201-002.975, de 2019), **ao contrário**, teria havido *a ocorrência de infrações relativas a remessas de divisas para o exterior com base em contratos de câmbio amparados em importações não comprovadas e sem as devidas retenções e recolhimentos de IOF e IRRF.*

32. São, pois, **situações fáticas distintas**, a demandarem, forçosamente, decisões diversas, insuscetíveis de uniformização por meio do Recurso Especial de divergência.

33. Evidentemente, o primeiro pressuposto para a configuração de dissídio interpretativo, é, inquestionavelmente, a **similitude fática** entre a matéria discutida nos Acórdãos recorrido e paradigmas. Ou seja, é essencial que reste demonstrado que, decidindo **matéria semelhante**,

órgãos julgadores distintos chegaram a conclusões diversas, em razão de divergências na interpretação da legislação tributária.

34. Em outras palavras, se é certo que a divergência deve dizer respeito a **questões de direito**, e nunca a **questões de fato**, é evidente que, se os fatos são diversos, a interpretação da norma jurídica não pode ser considerada divergente.

35. Sendo assim, para configurar o dissídio jurisprudencial, nessa matéria, caberia à Recorrente apresentar Acórdãos paradigmas apreciando **situação semelhante** à abordada na decisão recorrida [*a intenção deliberada da empresa de se utilizar de documentação para maquiagem a escrita contábil empregando várias fraudes, em acordo com outras pessoas jurídicas “noteiras” (inexistentes de fato)*], e decidindo em sentido contrário a ela [...**não** caracteriza a materialidade da conduta da empresa à hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964].

Alegam os Agravantes que a divergência jurisprudencial por eles suscitada diz respeito única e exclusivamente à matéria de direito, qual seja, “a impossibilidade jurídica da qualificação da multa de ofício em lançamento de IRRF decorrente de pagamento sem causa”.

Afirmam que a tese por eles arguida “*é no sentido de que em qualquer lançamento de IRRF decorrente de pagamento sem causa, previsto no art. 61 da Lei nº 8.981/95, não é cabível a qualificação da multa de ofício, independentemente do contexto fático, ante a impossibilidade de conjugar a aplicação deste dispositivo legal com o art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96*”. Sustentam que, no presente caso, “*os únicos fatos levados em consideração têm absoluta similitude com os do Acórdão recorrido, quais sejam: i) houve lançamento de IRRF decorrente de pagamento sem causa não é cabível a qualificação da multa de ofício artigo 674 do RIR/99 (art. 61 da Lei nº 8.981/95); e ii) houve a qualificação da multa de ofício*”.

Registre-se inicialmente que, aqui, em que pese o respeito que se deve emprestar à iniciativa, não estamos no momento processual apropriado para discutir “teses”, mas, sim, para aferir se a decisão veiculada pelo exame de admissibilidade do Recurso Especial impetrado pelos ora Agravantes no sentido de negar seguimento ao referido recurso é merecedora de algum reparo. Tal decisão, à evidência, se deu no âmbito da análise acerca do atendimento aos pressupostos de admissibilidade do recurso por parte dos Recorrentes, e não a partir do exame do mérito da controvérsia, que é a fase processual adequada para apreciação das teses de defesa.

Não obstante as considerações acima, não se pode negar que é possível demonstrar a colisão interpretativa na aplicação da norma por meio exclusivamente de matéria de direito, ou seja, na circunstância em que os fatos pouca ou nenhuma relevância tenham nas razões de decidir. Contudo, para tanto, é necessário que seja aportada ao processo decisão que, **tratando de fatos semelhantes aos versados nos autos em que a decisão da qual se recorre encontra-se inserida**, tenha por fundamento unicamente a questão jurídica associada à norma tributária tida como interpretada de forma divergente.

Nessa linha, constata-se que assiste razão aos Agravantes.

Com efeito, o Acórdão recorrido, integrado pelo despacho de admissibilidade dos embargos de e-fls. 4676/4692, manteve a qualificação da penalidade na incidência de IRRF levando em consideração o contexto fático em que as glosas que deram causa aos lançamentos de IRPJ e CSLL foram promovidas. É o que revelam os excertos abaixo reproduzidos, extraídos do referido despacho de admissibilidade dos embargos.

[...]

“(...) restou comprovado pela fiscalização o caráter **doloso** das operações inexistentes, por, inclusive falta de capacidade operacional da referidas empresas.

Isso tudo mais do que **justifica a qualificação da multa.** (...)

Observa-se que **todos os lançamentos de IRRF foram lançados com 150%, isto pois, só foram tributados com IRRF aquelas glosas fraudulentas** dos itens 6.1, 6.2, 6.4, 6.6, 6.7, 6.8, 6.9, 6.10, 6.11, 6.12, 6.13, 6.14, 6.15, 6.16, 6.17 e 6.20.” [grifos do original]

Esclareça-se inicialmente que os Acórdãos paradigmas indicados pelos Agravantes foram proferidos no mesmo processo administrativo (16561.720152/2016-82), o primeiro, resultante da apreciação de recursos de ofício e voluntário, Acórdão n.º 1201-002.509; e o segundo, em decorrência da oposição de embargos, Acórdão n.º 1201-002.975.

O Acórdão paradigma n.º 1201-002.509, analisando tão somente lançamento de IRRF, trouxe uma contradição (obscuridade para o redator do voto vencedor do Acórdão de embargos n.º 1201-002.975), eis que ao apreciar questão relacionada à decadência assinalou:

III. Da Inocorrência de Decadência

...

31. Tendo em vista que nenhum pagamento foi efetuado e que houve comprovação da ocorrência de dolo, o prazo decadencial passa a correr a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN. Considerando a ocorrência do fato gerador em junho de 2012, o prazo decadencial tem início no dia 01/01/2013 e finda no dia 31/12/2017.

Portanto, visto que a ciência do lançamento se deu em 13/12/2016, não há que se falar em decadência.

É importante ressaltar que o pronunciamento acima, pelo que é possível depreender, levou em conta o contexto fático descrito na decisão de primeira instância e que foi reproduzido no relatório do Acórdão. Os fatos descritos seriam, entre outros, os seguintes:

- procedimento fiscal relacionado à operação LAVA JATO, impulsionada a partir de denúncia do Ministério Público Federal que denomina os indiciados como uma “organização criminosa”; realização de operações de câmbio fraudulentas; evasão de divisas (remessa de recursos para o exterior por meio de

contratos de câmbio para pagamento de importações inexistentes). Tal circunstância, em que pese a ausência de apreciação de lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL, revela semelhança com a versada nos presentes autos, em que a autuação relativa ao IRRF está inserida em um contexto em que foram constatadas inúmeras condutas dolosas.

Adiante, ao analisar a questão da qualificação da penalidade no lançamento do IRRF, o voto condutor do Acórdão paradigma n.º 1201-002.509 consignou:

III. Da ausência de Pressupostos para Aplicação da Multa de Ofício Qualificada (150%) ao Lançamento de IRRF

64. Em que pese o Recorrente não tenha comprovado a operação ou a causa que deu origem aos valores relativos às operações de importação, não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo. Cabe à autoridade fiscalizadora demonstrar o elemento subjetivo da conduta, o dolo precisa ser provado e não presumido.

O Acórdão de embargos n.º 1201-002.975, em seu relatório, assinalou:

[...]

15. Os Embargos foram opostos pela PGFN (fls. 2943/2949) e admitidos pela r. presidência, por considerar que houve omissão vez que "*o Acórdão limitou-se a repisar que cabe à autoridade fiscalizadora demonstrar o elemento subjetivo da conduta, devendo o dolo ser provado, e não presumido. Não enfrentou, portanto, ainda que em parte, a situação relatada pela fiscalização*" e **contradição porque "afastou a decadência e confirmou a responsabilidade solidária com fundamento na comprovação do dolo. O mesmo dolo que, mais à frente, seria negado, por ocasião do afastamento da multa qualificada"**.

(O GRIFO NÃO É DO ORIGINAL)

Em seguida, analisando a contradição/obscuridade refletida nos itens 31 e 64 do voto condutor do Acórdão n.º 1201-002.509, o voto vencedor do Acórdão de embargos n.º 1201-002.975 consignou:

[...]

No julgado originário, parece que, em um primeiro momento, o fundamento invocado para a desqualificação da penalidade repousaria no fato de que o IR-Fonte de 35% (com base de cálculo reajustada), por ser hipótese de responsabilidade tributária que enseja tributação elevada (senão a maior vigente), por si só não enseja a multa qualificada. Veja, a propósito, os itens 65 e 66 daquele voto:

(...)

Da leitura dos itens antecedente (64) e seguinte (67) abaixo transcritos, porém, pode parecer que teria sido a ausência de caracterização de dolo a causa de afastamento da qualificação.

(...)

A redação desses itens levou a autoridade responsável por apreciar os Embargos a se manifestar no sentido de que o Acórdão incorreria em contradição, *“porque afastou a decadência e confirmou a responsabilidade solidária com fundamento na comprovação do dolo. O mesmo dolo que, mais à frente, seria negado, por ocasião do afastamento da multa qualificada”*.

Os Embargos, então, foram admitidos.

...

Como se nota, a fundamentação para a não aplicação da multa qualificada nessa situação concreta realmente não parece estar clara: o “fundamento primeiro” do voto condutor seria o da impossibilidade jurídica do IR-Fonte exigido ser cobrado com qualificação da multa de ofício; o “segundo fundamento” seria o de ausência de comprovação de dolo específico; e o “terceiro”, exposto no voto ora vencido, seria o da inaplicabilidade de duplicação de sanção (IR-Fonte + qualificação).

Há, contudo, uma certa sucessão de argumentos, até mesmo antagônicos, para cancelar a qualificação da multa nesse caso específico, fato este que caracteriza obscuridade que realmente deve ser sanada. É por isso que ACOLHO os presentes Embargos.

...

Pois bem.

Originariamente, coube à Lei nº 4.154, de 19622, instituir a incidência de IR-Fonte sobre rendimentos declarados como pagos ou creditados por sociedades anônimas, quando não fosse indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando a fonte não indicasse o beneficiário individualmente.

Essa cobrança de IR exclusiva na fonte, como bem observou a I. Relatora, trata de responsabilidade tributária imputada à pessoa jurídica na qualidade de fonte pagadora de rendimentos que “demandava” (e que a nosso ver ainda demanda) não necessariamente a caracterização da estranha figura *ausência de causa do pagamento*, mas sim a *ausência de indicação individualizada do respectivo beneficiário*.

Naquela época a Coordenação do Sistema de Tributação da Receita Federal se manifestou no sentido de que *“esta incidência na fonte somente tem aplicação às hipóteses em que a redução do lucro líquido possa de fato ensejar transferência de valores do patrimônio da pessoa jurídica para o das pessoas físicas”*, evitando, assim, *“encobrir a transferência de tais recursos a outrem”*.

Ora, a não comprovação da necessidade do dispêndio pela fonte pagadora (fato este que permite a glosa da despesa), somada à hipótese de não identificação do destinatário do pagamento, evita o conhecimento de quem auferiu o rendimento correspondente, caracterizando prática que

pode levar a sonegação por parte do titular da renda e que, portanto, deve ser combatida.

Nessa situação de ocultação do beneficiário, é evidente que a pessoa jurídica que efetua os pagamentos possui relação direta com o fato gerador do imposto sobre a renda, afinal é ela quem transfere a riqueza tributável. É justamente por isso que a fonte pagadora tem o dever de declarar os beneficiários dos recursos ou vantagens por ela transferidos, sob pena de sujeição passiva por responsabilidade.

Ressalte-se, aqui, que o IR-Fonte é devido na hipótese da fonte não declarar o beneficiário do pagamento não como medida punitiva, mas como forma de responsabilizar o agente pagador pelo tributo devido pelo beneficiário não informado.

É importante notar, nesse ponto, que uma coisa é a não comprovação da *causa* ou dos requisitos para a dedução do dispêndio – que é causa para a glosa -; outra coisa é a não identificação do beneficiário do pagamento não comprovado pela fonte pagadora, esta sim a hipótese legal do IR-Fonte prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995.

Ocorre, porém, que após sucessivas alterações legislativas, a redação atual dos dispositivos legais vigentes (o *caput* e o parágrafo primeiro do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995) pode levar, se interpretados apenas gramaticalmente, a uma conclusão de que o sistema jurídico, a partir de então, passou a permitir a cobrança desse IR-Fonte em duas hipóteses alternativas: pagamento para beneficiário não identificado (*caput*) “ou” pagamento sem causa (§ 1º), e não mais em uma única hipótese com duas condicionantes: pagamento para beneficiário identificado “e” sem causa, como era previsto expressamente na legislação de origem.

Como mostra a experiência no trato de normas jurídicas, até pode dar-se o legislador ao luxo de cometer equívocos quando do exercício da técnica legislativa. Não deveriam, mas o fato é que alguns lapsos manifestos no texto devem ser esclarecidos e corrigidos no âmbito da interpretação sistemática, notadamente quando esta contraria a dita literalidade da norma.

E ajeitando-se na estrutura lógica no qual inserido, cumpre observar que o artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 continua tendo o propósito de evitar que empresas sejam utilizadas como “ponte” ou como fonte de pagamentos (ainda que sem causa) que não permitam identificar os efetivos beneficiários, inibindo, com isso, o rastreamento do destino da renda e sua tributação por aquele que detém a capacidade contributiva.

A “ausência” de causa, não bastasse sua imprecisão epistemológica - afinal todo pagamento tem uma causa (lícita, como uma doação, ou ilícita) - jamais poderia constar no antecedente da norma legal de incidência tributária sobre a renda, por dois outros motivos, além do princípio da capacidade econômica.

Primeiro porque o Imposto de Renda no Brasil está sujeito ao “princípio do *non olet*”, consagrado no artigo 118 do CTN e na linha do que já

decidiram o STF e o STJ, conforme atestam, respectivamente, as ementas dos julgados abaixo.

...

E segundo porque tributo não pode se confundir com sanção, conforme previsto expressamente no artigo 3º do Código Tributário Nacional.

São por essas razões, quais sejam, princípio da capacidade contributiva, “non olet” e artigo 3º do CTN, que a aplicação do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, segundo nosso ponto de vista, está restrita à hipótese de pagamentos, ainda que já glosados por falta de comprovação, para beneficiários não identificados.

A norma legal que motivou a presente autuação, ou seja, o artigo 61 ora analisado, prescreve o dever da fonte declarar individualmente para quem pagou, sob pena de, se assim não fizer, ela ser responsabilizada pela retenção do IR incidente sobre os pagamentos.

É, na verdade, o fato de não informar para quem pagou, e não a que título que pagou, a materialidade da responsabilidade tributária pela retenção do IR-Fonte.

Nesse caso concreto, a fiscalização muito bem demonstrou que as partes, simulando importações, dissimularam pagamentos para destinatários que não foram especificados, razão pela qual corretamente exigiu o IR-Fonte da empresa pagadora.

A controvérsia, reitera-se, consiste exclusivamente no fato dessa cobrança de IR-Fonte ensejar ou não a multa qualificada.

Segundo penso, dentro dessa sistemática de tributação por responsabilidade tributária, a qualificação da multa é incabível, pois a conduta de não declarar (ou deixar de informar) o beneficiário já encontra-se tipificada no inciso I, do artigo 44, da Lei n. 9.430/96, *in verbis*:

...

Percebe-se, a partir desse dispositivo legal, que o não pagamento de tributo, assim como a falta ou inexatidão de declaração, são condutas típicas que ensejam a multa de ofício ao patamar de 75%, e não de 150%.

Isso significa dizer que, considerando que o IR-Fonte é devido por quem paga, por não declarar para quem pagou, aplicável a multa de ofício de 75%.

Mas, não é só.

A conduta omissiva que dá azo à tributação na fonte (qual seja, a de não declarar o beneficiário do pagamento) tem por finalidade impedir que os tributos incidentes sobre a renda ocultada sejam sonegados pelo titular dos recursos.

Assim, se a pessoa jurídica que efetua o pagamento não declara o destinatário da renda, impedindo, com isso, que o fisco audite a regularidade do titular da renda, ela acaba sendo imputada como sujeito passivo por responsabilidade, como medida de transparência e combate à evasão fiscal.

Diferentemente ocorrem com as hipóteses de qualificação de multa, as quais, como se sabe, têm por materialidade a sonegação, fraude ou conluio por parte do sujeito passivo que busca esconder os fatos ou impedir o conhecimento do fato gerador.

Aqui, pelo contrário, foi justamente o ato da fiscalização ter identificado os pagamentos, somado à falta de identificação dos beneficiários, o que ensejou a cobrança do IR-Fonte sob a alíquota máxima prevista na legislação de regência.

Feitas essas considerações, resta incabível a qualificação da multa na cobrança de IR-Fonte previsto no artigo 61, da Lei n.º 8.981/95.

Pelo exposto, acolho os Embargos para sanear o Acórdão embargado sem efeitos infringentes.

(OS GRIFOS NÃO SÃO DO ORIGINAL)

Resta patente a colisão na interpretação da norma tributária, no caso, o art. 44, § 1º da Lei n.º 9.430/96, eis que o Acórdão recorrido pronunciou-se pela manutenção da qualificação da penalidade na aplicação do art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1995, tomando por base as condutas dolosas observadas no contexto em que a infração foi apurada; os Acórdãos paradigmas n.º 1201-002.509 e n.º 1201-002.975, aplicando o mesmo art. 61 da Lei n.º 8.981/95 e diante de situação concreta inserida em contexto fático semelhante, entenderam que na sistemática de tributação por responsabilidade tributária prevista no citado artigo, a qualificação da multa é incabível.

[...]

De acordo.

ACOLHO o agravo e DOU seguimento ao Recurso Especial relativamente à matéria **“qualificação da multa em lançamento de IRRF decorrente de pagamento sem causa”**.

REJEITO o agravo em relação às demais matérias e confirmo a negativa de seguimento ao Recurso Especial nesta parte.

Sucessivamente, os autos foram encaminhados para a PGFN em 05/09/2022 (fl. 5.687) para ciência dos despachos de admissibilidade do Recurso Especial e de Agravo impetrados pela Contribuinte, decidindo-se o órgão Fazendário por ofertar em 20/09/2022 (fl. 5.723) tempestivas Contrarrazões (fls. 5.688 a 5.722).

No seu instrumento de defesa, a PGFN pugna pelo não conhecimento do Recurso Especial em relação às matérias **(8) “aplicação do entendimento de Parecer da PGFN favorável ao contribuinte”**, por considerar que não há divergência de entendimentos entre os julgados, tampouco similitude entre os fatos cotejados; e **(13) “impossibilidade de**

responsabilização solidária sem que esteja configurado o dolo (exigência de multa qualificada)”, por ausência de similitude entre os fatos.

No mérito, pugna pela manutenção da decisão recorrida em relação às matérias suscitadas pela Contribuinte em seu Recurso Especial.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial Fazendário é tempestivo, conforme já evidenciado no relatório.

1.1 CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

O Contribuinte ofereceu resistência ao conhecimento do Apelo Fazendário. Para tanto, afirma que a matéria suscitada teria sido decidida em linha com o preconizado na Súmula CARF n.º 105:

Súmula CARF n.º 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.

Prossegue a Contribuinte afirmando que o Recurso Especial Fazendário, pelo motivo acima exposto, violaria o previsto no art. 67, § 3º do Anexo II do RICARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar Recurso Especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 3º Não cabe Recurso Especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Penso que não assiste razão à Contribuinte.

Embora não haja consenso no âmbito deste Colegiado e demais Turmas de julgamento deste Conselho quanto ao alcance da Súmula CARF n.º 105, é inquestionável que a matéria suscitada sofreu importante alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 15/06/2007.

Diante das modificações promovidas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, este Conselho tem decidido, reiteradamente, que não se aplica o previsto na Súmula CARF nº 105 aos fatos geradores ocorridos a partir de 2007, conforme recente decisão desta mesma Turma Julgadora (Acórdão nº 9101-006.539, de 05/04/2023) assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

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

No caso dos autos, os fatos geradores objeto de autuação fiscal são relativos aos anos de 2011 a 2013, posteriores, portanto, à nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, razão pela qual não se lhes aplica o previsto na Súmula CARF nº 105.

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial Fazendário, nos termos do despacho de admissibilidade de fls. 4.541 a 4.544.

1.2 CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

Foram devolvidas para apreciação por este Colegiado as seguintes matérias arguidas pela Contribuinte:

- (8) “aplicação do entendimento de Parecer da PGFN favorável ao contribuinte”;
- (9) “cumulação de IRRF sobre pagamentos sem causa e glosa de despesas”
- (10) “qualificação da multa em lançamento de IRRF decorrente de pagamento sem causa” (decisão em agravo);
- (13) “impossibilidade de responsabilização solidária sem que esteja configurado o dolo (exigência de multa qualificada)”.

A Fazenda Nacional, em Contrarrazões, opôs resistência ao conhecimento das matérias 8 e 13 acima listadas. Passo à análise dos argumentos apresentados para o não conhecimento dos temas.

Em relação à matéria 8 – aplicação do entendimento de Parecer da PGFN favorável ao Contribuinte, alega a Fazenda Nacional, em síntese, que os fatos não são similares;

que não há divergência entre os Acórdãos cotejados e que a decisão recorrida não enfrentou a matéria supostamente divergente.

A Contribuinte, por sua vez, sustenta que o Recorrido deixou de aplicar ao caso o entendimento expresso no Parecer PGFN/CAT n.º 814/2016, ao passo que os paradigmas apresentados teriam decidido com fundamento em outros pareceres da Procuradoria da Fazenda emitidos na condição de assessoramento jurídico do Ministério da Fazenda, *ex vi* art. 13 da LC n.º 73/1993.

De antemão, deve-se notar que o Acórdão de Recurso Voluntário, como enfatizou a PGFN, não se manifestou expressamente sobre a matéria. Contudo, a Contribuinte, manejando embargos declaratórios, suscitou omissão da Turma Julgadora quanto ao tema.

O despacho de admissibilidade de embargos assim se manifestou quanto à alegada omissão (com destaques ora acrescidos):

Segunda omissão - sujeição passiva do consórcio

De acordo com o contribuinte, o Acórdão embargado seria omissivo por ter ignorado o PARECER/PGFN/CAT N.º 814/2016, não enfrentando o seu conteúdo, o qual, de acordo com a embargante, seria favorável à sua tese de defesa, no sentido de que o verdadeiro contribuinte, no caso, seria o *consórcio*, e não as *empresas consorciadas* (estas seriam tão somente *responsáveis solidárias*)

Ainda discorrendo sobre esta mesma questão de fundo relativa à sujeição passiva, aduz que o Acórdão também seria omissivo por não ter-se pronunciado “sobre a MP n.º 510/2010, que afastou – expressamente – a aplicação do § 1.º do art. 278 da Lei n.º 6.404/76”, nem sobre a “exposição de motivos da MP n.º 510/2010”, e tampouco sobre a “Nota Técnica COSIT n.º 6, de 01/04/2016”, a qual demonstra “o entendimento da RFB acerca das alterações” promovidas pela referida medida provisória.

A alegação de omissão, no caso, é manifestamente improcedente.

Conforme dito, não é necessário que o Acórdão rebata cada uma das alegações articuladas nas defesas, mas apenas que as questões e matérias em litígio sejam devidamente apreciadas, o que, no caso, foi feito.

A questão controversa, no caso, é a sujeição passiva, que foi imputada ao contribuinte, enquanto este defende que o *sujeito passivo* deveria ser o *consórcio*, com as *empresas consorciadas* tão somente na posição de *responsáveis solidárias*. E esta questão foi analisada pelo Acórdão embargado, com fundamentação clara, coerente, e suficiente para o alcance das conclusões nele expostas, consoante se verifica nos excertos a seguir transcritos, relativos à parte em que o relator do voto condutor adota os fundamentos da decisão de piso:

“A recorrente alega ilegitimidade passiva, pois, quanto aos pagamentos realizados pelos consórcios, esses é que seriam o sujeito passivo.

Na verdade, trata-se de uma tentativa de inovação no ordenamento jurídico, contudo, como veremos adiante sem amparo jurídico.

(...)

O consórcio não cria uma nova personalidade jurídica. Assim, quando alguém assina pelo consórcio o faz porque tem permissão contratual para tanto. Quando a organização atua em consórcio é responsável somente por seus atos e pelas obrigações que assumiu face aos outros consorciados.

Embora não tenha personalidade jurídica, o consórcio deve ter CNPJ (cadastro nacional da pessoa jurídica), tem que ter sede e pessoa jurídica líder.

Como não tem personalidade jurídica, não recolhe tributos como Cofins, PIS, Imposto de Renda, ICMS, IPI ou ISS. Quem o faz são as consorciadas, na razão de suas atividades e arrecadações, quando atuam pelo consórcio. (...) Por não ter personalidade jurídica, o consórcio não fatura, não apura lucro, não contrata e, portanto, não pode ser contribuinte de impostos.

(...)

A LEI Nº 12.402, de 02.05.2011, só veio reforçar todo o entendimento acima, a saber: (...)”

Ainda no mesmo sentido, mais adiante no voto condutor, nas palavras do próprio relator do aresto embargado:

“O consórcio não detém personalidade jurídica e, em razão disso, patrimônio e recursos próprios. A utilização de seu CNPJ é facilitador para fins negociais e tributários. Assim, os responsáveis tributários do IRRF do art. 61 da Lei nº 8.981/95 são as pessoas jurídicas (conforme expressa dicção do dispositivo legal) que arcam verdadeiramente com os pagamentos, por meio da união de seus recursos no consórcio.

Embora a contratação possa se dar pelo CNPJ do consórcio, o pagamento é realizado com recursos das empresas participantes.

Tanto é assim a lógica, que a empresa recorrente utilizou as despesas do consórcio, na proporção de sua participação, para a dedução de seu próprio IRPJ e CSLL devidos, como restou claro em sua resposta ao Fisco, citada no TVF (fl. 2669).”

Não houve, portanto, omissão alguma. A embargante apenas claramente desvirtua o instituto processual de que lança mão, pretendendo, por meio de embargos de declaração, simplesmente obter a reapreciação do colegiado acerca de questões já decididas em seu desfavor, o que não é possível por este meio.

Ademais, levando-se em consideração que a Lei nº 12.402/2011, transcrita e analisada nas razões de decidir da DRJ que foram encampadas pela decisão embargada, é fruto da conversão da Medida Provisória nº 510/2010, a qual foi citada pela embargante como um dos seus argumentos de defesa que teriam sido ignorados pela decisão embargada, bem se percebe a completa e manifesta improcedência de suas alegações.

É de se reconhecer, portanto, o prequestionamento da matéria, não merecendo guarida os argumentos da PGFN que intentaram afastar o conhecimento da matéria por este fundamento.

Contudo, os argumentos que indicam a falta de similitude entre os fatos cotejados e o que não haveria divergência interpretativa parecem mais sólidos.

O fundamento que defende a existência da divergência está embasado na aplicação ao caso do contido em Parecer Normativo elaborado pela PGFN. No caso concreto, a Recorrente sustenta que a decisão deveria se pautar pelo Previsto no Parecer PGFN/CAT n.º 816/2016.

Os paradigma apresentados, entretanto, valeram-se de outros pareceres para fundamentar as respectivas decisões.

O primeiro deles (Acórdão n.º 3401-003,022, de 10/12/2015) está assim ementado, no que interessa para a solução deste caso:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Exercício: 1997, 1998, 1999

REGIME AUTOMOTIVO. DESCUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES. TRIBUTOS E CONSECTÁRIOS. EXIGIBILIDADE.

Consoante Parecer Cosit n.º 13/2004, expedido com lastro no Parecer PGFN/CAT/N.º 540/2004, a inobservância das proporções, limites e índices a que se referem os arts. 2.º e 7.º da Lei n.º 9.449, de 1997, enseja tão-somente a aplicação das multas previstas no art. 13 dessa mesma lei, descabendo a exigência das diferenças de tributos e consectários legais correspondentes, sendo este o entendimento prevalente perante a Administração Tributária.

Nota-se, de plano, que a decisão valeu-se do contido no Parecer PGFN/CAT n.º 540/2004, que trata de situações específicas relacionadas a regimes automotivos em discussão naquele Colegiado, matéria absolutamente estranha ao caso ora em julgamento. *Ademais, o Relator do feito deixou expressamente consignado que o referido parecer não é vinculante para o CARF.* Peço vênha para transcrever excertos do voto condutor do julgado (com destaques ora acrescidos):

Entretanto, tenho por princípio de julgamento não conferir ao sujeito passivo menos direitos do que lhe reconhece a Administração Tributária, personificada na Secretaria da Receita Federal do Brasil RFB, órgão encarregado de executar as atividades de administração tributária federal e aduaneira.

Ora, se a própria RFB manifestou-se pelo descabimento da exigência dos tributos e consectários legais, soa, no mínimo, estranho manter lançamento em desconformidade com a orientação oficial do órgão, submetendo o contribuinte a uma álea insuportável, haja vista que, se submetido à fiscalização em data posterior aos aludidos pareceres, indubitavelmente não seria autuado.

Ou seja, não seria possível imputar ao contribuinte o prejuízo pelo simples descompasso temporal entre a formulação da consulta e sua resposta, pelos

órgãos intervenientes, dado o carácter interpretativo-declaratório dos pareceres, enquanto espécie dos atos administrativos opinativos.

Assim, ainda que indigitados **pareceres não sejam vinculantes perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF**, dada a especificidade de sua natureza jurídica, e com a reserva da opinião em contrário, **acolho a decisão recorrida e nego provimento ao recurso de ofício manejado, por estar em consonância com a interpretação oficial, tanto da Secretaria da Receita Federal do Brasil, quanto da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**, cuja adoção obedece, inclusive, às disposições do art. 13 da LC 73/93.

Esta medida, a meu sentir e diante do caso concreto, garante a segurança jurídica no âmbito do procedimento contencioso administrativo.

Dessa foram, o Relator do feito, mesmo considerando que o Parecer não seria vinculante para o CARF, concluiu, de acordo com o caso concreto lá apreciado, que ele se aplicaria aos fatos lá discutidos, razão pela qual fundamentou sua decisão com base no referido Parecer.

Note-se, a decisão não foi proferida porque o Parecer deve se impor quando do julgamento. O Colegiado, com base nos fatos sob apreciação, concluiu que o Parecer, que naquele caso veio a lume após o fim do procedimento fiscal, aplicava-se ao caso em análise e, por este motivo, decidiu-se com base nele.

Pois bem. No caso ora em julgamento, a pretensão da Contribuinte é que se aplique o disposto no Parecer PGFN/CAT nº 814/2016, que resultou de consulta formulada pela Receita Federal relacionada à previsão contida na Lei nº 12.402/2011. A consulta, em consonância com o disposto na referida Lei, fora dirigida exclusivamente ao tratamento das contribuições previdenciárias, únicas contribuições tratadas na norma de referência. Eis o texto de introdução do Parecer (com destaques ora acrescentados):

A Secretaria de Tributação e Contencioso da Receita Federal do Brasil, por intermédio do Memorando nº 12, de 05 de abril de 2016 (SUTRI/RFB/MF-DF), encaminha a esta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), a Nota Técnica Nº 6, de 1º de abril de 2016, da Coordenação-Geral de Tributação, requerendo a esta PGFN manifestação sobre (im) **possibilidade de o consórcio de sociedades empresariais constar como sujeito passivo das contribuições previdenciárias**.

Portanto, diversamente do contexto fático do Acórdão paradigma, o Parecer apresentado pela Contribuinte não se aplica ao caso concreto, que não trata, como afirmado no relatório, da exigência da contribuição previdenciária, mas sim de IRPJ, CSLL e IRRF, este devido na forma do art. 61 da Lei nº 8.981/1995.

Além disso, a decisão recorrida integrada pelo Acórdão de embargos afastaram a aplicação, ao caso em julgamento, do previsto na Lei nº 12.402/2011, objeto do Parecer ora analisado. Eis o que decidiu o Colegiado sobre a matéria (com destaques ora acrescentados):

ILEGITIMIDADE PASSIVA

A recorrente alega ilegitimidade passiva, pois, quanto aos pagamentos realizados pelos consórcios, esses é que seriam o sujeito passivo.

Na verdade, trata-se de uma tentativa de inovação no ordenamento jurídico, contudo, como veremos adiante sem amparo jurídico.

O parágrafo primeiro do art. 278 da Lei nº 6.404, de 1966 esclarece o tema:

[...]

Como não tem personalidade jurídica, não recolhe tributos como Cofins, PIS, Imposto de Renda, ICMS, IPI ou ISS. Quem o faz são as consorciadas, na razão de suas atividades e arrecadações, quando atuam pelo consórcio. Os impostos recolhidos na fonte serão objeto de contabilidade posterior de cada organização que o compuser, na forma que estiver descrito no contrato, compensando-se o que tiver de ser compensado. Por não ter personalidade jurídica, o consórcio não fatura, não apura lucro, não contrata e, portanto, não pode ser contribuinte de impostos.

A escrituração contábil do consórcio pode ser mantida em apartado, mas, ao final, vai integrar a contabilidade de cada uma das organizações consorciadas no que disser respeito à sua participação no contrato de consórcio. A falência ou insolvência de alguma das consorciadas não se estende às outras, mantendo-se o consórcio.

O consórcio é um meio de se organizar iniciativas orgânicas entre sociedades, sem que se estabeleça entre elas outro vínculo social. É especialmente adequado aos projetos, para captar e aplicar recursos sem que esses se confundam com os recursos e atividades próprias e distintas de cada organização. O incremento na capacidade negocial de quem compõe um consórcio é sempre um fator importante para a implementação de projetos frente a terceiros, deixando os componentes mais competitivos.

A LEI Nº 12.402, de 02.05.2011, só veio reforçar todo o entendimento acima, a saber:

Art. 1º As empresas integrantes de consórcio constituído nos termos do disposto nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, respondem pelos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento, observado o disposto nos §§ 1º a 4º.

§ 1º O consórcio que realizar a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas e físicas, com ou sem vínculo empregatício, poderá efetuar a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, ficando as empresas consorciadas solidariamente responsáveis.

§ 2º Se a retenção de tributos ou o cumprimento das obrigações acessórias relativos ao consórcio forem realizados por sua empresa líder, aplica-se, também, a solidariedade de que trata o § 1º.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º **abrange o recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, inclusive a incidente sobre a remuneração dos trabalhadores avulsos, e das contribuições**

destinadas a outras entidades e fundos, além da multa por atraso no cumprimento das obrigações acessórias.

§ 4º O disposto neste artigo aplica-se somente aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Ou seja, o consórcio não tem personalidade jurídica, e assim, os autos de infração têm que ser constituídos nas integrantes do mesmo, na proporção de sua participação no empreendimento.

Dessa forma, rejeita-se a arguição de ilegitimidade passiva.

Resta claro, portanto, que para a Turma Julgadora o previsto no art. 1º da Lei nº 12.402/2011 não se aplica ao caso concreto, diversamente da constatação a que chegou o paradigma indicado quanto ao caso lá analisado com base no Parecer a ele aplicável.

As situações fáticas cotejadas não guardam a necessária similitude para fins de configuração de divergência interpretativa. Os julgados são convergentes quando constatarem que o Parecer PGFN/CAT não é vinculante ao CARF e as decisões proferidas foram diversas em função do contexto fático de cada processo. No paradigma, a previsão do Parecer se adequou ao caso em julgamento, razão pela qual a Turma Julgadora o utilizou como fundamento para decidir. No presente caso, como exposto, o previsto no Parecer não se aplica aos fatos sob apreciação, razão pela qual o Colegiado não deu provimento ao recurso voluntário nesta matéria.

Logo, voto por descartar o primeiro paradigma indicado pelo Contribuinte em relação à matéria nº 8.

Os mesmos fundamentos aplicam-se também ao segundo paradigma indicado (Acórdão 3302-004.621, de 26/07/2017), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

OPERAÇÕES COM CAFÉ CRU BENEFICIADO. INCIDÊNCIA DA SUSPENSÃO DA COFINS.

Aplica-se a suspensão da incidência da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins nas vendas de café beneficiado. Não existindo provas que demonstrem a efetiva industrialização do insumo, não se acolhe a argumentação.

CRÉDITOS. SOCIEDADES COOPERATIVA AGROPECUÁRIA.

Interpretação do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Direito a crédito das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS pelas sociedades cooperativas. Parecer PGFN/CAT n. 1.425/2014.

Além da ementa, o voto condutor do julgado indica, claramente, que a previsão contida no Parecer acima referido aplica-se, incontestavelmente, ao caso lá em julgamento (com destaques ora acrescidos):

Na oportunidade em que a manifestação de inconformidade/ impugnação foi julgada pela instância de origem não havia sido publicada o Parecer/PGFN/CAT n. 1.425/2014, motivo pelo qual - acredito - as glosas foram mantidas. Esta nota técnica é a resposta apresentada pela Procuradoria da Fazenda Nacional a pergunta formulada se os exportadores de café teriam direito à apuração dos créditos de PIS e COFINS em relação às aquisições de café das sociedades cooperativas que submeteram o produto à atividade agroindustrial.

E a resposta é taxativa ao garantir que "*a aquisição de produtos junto a cooperativas não impede o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS*".

É importante consignar que as operações foram realizadas com cooperativas agroindustriais (que exercem as atividades descritas no § 6º do art. 8º da Lei n. 10.925/20048). Tal constatação é reforçada pelo levantamento realizado pela autoridade fiscal (que resultou nas planilhas de folhas 734/735 dos autos eletrônicos).

As cooperativas agroindustriais das quais foram adquiridos os produtos, realizavam cumulativamente as atividades descritas no § 6º do art. 8º da Lei n. 10.925/2004, replicada no inciso II do art. 6º da IN n. 660/20069, ao passo que a recorrente não se amolda à categorização delimitada no art. 4º da IN n. 660/2006, porque não exerce atividades agroindustriais, como está exigido no inciso II do indigitado artigo. A contribuinte, ao que tudo indica, também não utiliza o café como insumo, pois o revende da forma que o adquire. Por esses motivos, as vendas não poderiam ocorrer com a suspensão das contribuições, como leva a crer a autuação fiscal

Deste modo, **considerando que o pleito da recorrente está em fina sintonia com a interpretação normativa conferida pela Procuradoria da Receita Federal**, entendo que as glosas devem ser canceladas.

A Turma Julgadora, fazendo notar que o julgamento de primeira instância ocorreu antes da publicação do Parecer PGFN/CAT n.º 1.425/2014 (o que teria contribuído para o não provimento da impugnação nesta matéria) e que este chancela o pleito da recorrente, deu provimento ao recurso voluntário neste tema.

O Parecer, portanto, somente foi usado como fundamento de decidir por se aplicar ao caso concreto (“...o pleito da recorrente está em sintonia fina com a interpretação normativa...”), diversamente do caso ora em julgamento em que, conforme acima demonstrado, o Colegiado concluiu que a Lei n.º 12.402/2011 (objeto da interpretação do Parecer PGFN/CAT n.º 814/2016) não se lhe aplicava. Ademais, conforme já reiterado, o Parecer suscitado pela ora Recorrente, bem como os relativos aos paradigmas indicados, não são vinculantes ao CARF.

Conclui-se, portanto, que a diferença entre as decisões cotejadas deu-se em função do contexto fático diverso de cada processo e não por interpretação divergente da norma jurídico-tributária, razão pela qual não se conformou o dissídio jurisprudencial sujeito ao julgamento por este Colegiado.

Ante o exposto, descarto também o segundo paradigma indicado pelo Contribuinte, e, conseqüente, ***voto por não conhecer da matéria 8 do Recurso Especial da Contribuinte.***

A matéria identificada como 9 “**cumulação de IRRF sobre pagamentos sem causa e glosa de despesas**” no despacho de admissibilidade do Recurso Especial da Contribuinte não teve seu conhecimento contestado pela PGFN.

Com a devida vênia, há de se avaliar com profundidade a demonstração da divergência suscitada à luz dos paradigmas apresentados.

O primeiro deles (Acórdão n.º 9202-00.686, de 13/04/2010) está assim ementado e possui o seguinte dispositivo:

Assunto: Imposto de Renda Retido na Fonte - IRFonte

IRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº8.981, DE 1995 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LIQUIDO – MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE.

A aplicação do art. 61 da Lei n.º 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 n.º 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.

Recurso Especial negado.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em negar provimento ao recurso por impossibilidade, no caso, de aplicação do art. 61 da Lei n.º 8.981, de 1995, com a presunção legal do art. 42, da Lei n.º 9.430, de 1996. Vencidos os conselheiros Caio Marcos Candido, Julio César Vieira Gomes, Francisco Assis de Oliveira Junior e Carlos Alberto Freitas Barreto. O conselheiro Caio Marcos Candido apresentará declaração de votos

A leitura *unicamente* da ementa indicaria, *a princípio*, que estaria realmente configurado o dissídio interpretativo com o recorrido. Contudo, pelo próprio dispositivo, já se observa que o caso lá examinado possuía distinção essencial ao tratado nos presentes autos: aquele processo, não se examinava a possibilidade de convivência de IRPJ/CSLL decorrente de glosa de despesas/custos com IRFonte de que trata o art. 61 da Lei n.º 8.981/95 (como o tratado nos presentes autos), mas sim da convivência dessa mesma hipótese de exigência de IRFonte com “*a presunção legal do art. 42 da Lei n.º 9.430/96*” (presunção legal de omissão de receitas!).

Segundo a Contribuinte objeto daquela autuação fiscal, os recursos que ingressaram em sua conta bancária seriam provenientes de empréstimo obtido junto à instituição

financeira sediada no exterior. E as saídas dos recursos eram destinadas a pagar os referidos empréstimos, com juros, inclusive com recolhimento do IRRF devido sobre esta operação.

Conforme se observa, naquele precedente tratou-se da tributação pelo IRPJ e pela CSLL por omissão de receitas decorrente de depósito bancário de origem não comprovada (tratada em autos separados), ao passo que o IRFonte, por sua vez, foi apurado quando a partir da saída de recursos desta mesma conta bancária, a título de pagamentos de empréstimos (considerado não comprovados no processo de exigência de IRPJ/CSLL e tributados como receitas presumidas com base no art. 42 da Lei n.º 9.430/96).

Acerca do paradigma em exame, em voto vencedor da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão m.º 9101-005.723, cujo entendimento acompanhei integralmente, tal descartou-se tal precedente justamente em razão dessas peculiaridades lá contidas e não enfrentadas no acórdão recorrido. Confira-se os fundamentos lá exarados:

O I. Relator restou vencido em sua proposta de conhecer do recurso especial em relação à divergência jurisprudencial suscitada acerca da exigência de IRRF. A maioria do Colegiado entendeu que o recurso também não deveria ser conhecido neste segundo ponto. Isto porque a pretensão da Contribuinte, como bem exposto pelo I. Relator, é defender que a aplicação do art. 61 da Lei n.º 8.891/95 ocorrerá sobre pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que tais pagamentos não ensejam tributação do IRPJ, seja por omissão de receita ou por glosa de custos/despesas, mas, para tanto, indicou como paradigma o **Acórdão n.º 9202-00.686** cuja decisão, acerca deste ponto, foi proferida em contexto fático dessemelhante do acórdão recorrido. [destaque ora inserido]

[...]

Já o paradigma n.º 9202-002.327¹ foi proferido em contexto fático no qual, para além da correlação direta entre o pagamento que motivou a exigência do IRRF e

¹ Nesse ponto, equivocou-se somente a conselheira redatora do voto vencedor ao mencionar equivocadamente o número do paradigma em exame, pois, conforme abordado pelo conselheiro relator, tratava-se, isso sim, do paradigma n.º 9202-00.686. Veja-se passagem do voto do relator que admitia tal paradigma como formador de dissídio jurisprudencial:

Já no que tange a matéria da aplicação do art. 61 da Lei n.º 8.891/95, que ocorrerá sobre pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que tais pagamentos não ensejam tributação do IRPJ, seja por omissão de receita ou por glosa de custos/despesas, considerando o total silêncio da Recorrida, uma simples análise do v. Acórdão n.º 9202-00.686, trazido como singular paradigma, evidencia a mais certa similitude fática e a notória presença de divergência com o entendimento estampado no v. Acórdão n.º 1302-002.811, ora recorrido.

Frise-se que, ainda que o v. Aresto paradigma tenha explorado diversas nuances fáticas, pontuais, daquele feito – o que é bastante comum nos casos que enfrenta a matéria em questão, abrangendo duas acusações distintas – as razões de decidir desse Julgado abraçam, abrangem e endossam a tese jurídica da Contribuinte, arguida dos autos (e, de maneira oposta àquilo firmado neste precedente), antes rejeitada pelo v. Acórdão agora recorrido.

Tal conclusão de que o paradigma descartado com base no voto vencedor naquele precedente confirma-se pela parte inicial também do voto condutor do aresto quanto ao não conhecimento do recurso, com base unicamente no paradigma 9202-00.686, conforme citado pelo voto vencedor em sua parte inicial, e reproduções da ementa do julgado e passagens do voto condutor e declaração de votos daquele paradigma em exame.

o indício que ensejou a presunção de omissão de receitas, foram evidenciadas circunstâncias que comprovariam a causa do pagamento e também infirmariam a presunção de omissão de receitas, circunstâncias estas que, inclusive, foram elevadas à ementa do referido julgado:

Assunto: Imposto de Renda Retido na Fonte - IRFonte IRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI N.º 8.981, DE 1995 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LÍQUIDO – MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE.

A aplicação do art. 61 da Lei n.º 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 n.º 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.** [negritos inseridos pelo voto ora reproduzido]

Tratava-se, ali, dos efeitos de um empréstimo que o sujeito passivo não comprovara. Em consequência, no momento do ingresso dos recursos presumiu-se omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada e, no momento das remessas para pagamento de juros e amortização do alegado empréstimo, tributou-se os valores como pagamentos sem causa.

Ocorre que, ao enfrentar o mérito recursal, a maioria da 2ª Turma da CSRF acompanhou o ex-Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva que afirmou necessária a análise *da existência ou não dos seguintes fatos: a) Se recorrida efetivamente, em 18/02/97, tomou empréstimo de US\$ 9.500.000,00, junto ao Banco Safra, com sede em sede nas Bahamas; b) Se os valores tributados como pagamento sem causa destinavam-se ao pagamento do referido empréstimo.* E, neste exame, o voto condutor do paradigma tratou em paralelo a existência do empréstimo e a sua repercussão nas duas exigências promovidas, mas concluindo pela existência do empréstimo. Veja-se nas passagens negrejadas:

O voto vencedor de lavra do ilustre Conselheiro Caio Marcos Cândido, assim como os fundamentos da Conselheira Sandra Maria Faroni, acima transcritos, demonstra a atenção dispensada ao caso. Preocuparam-se, entre outros detalhes, com a possível omissão de receita da empresa autuada ou possível "esquema pré-concebido com a participação de instituição financeira, para permitir a transferência para o exterior de recursos de origem não comprovada, dando-lhes uma roupagem de legalidade." Diante do crédito dos recursos na conta da autuada, em agência junto ao Banco Safra, aqui no Brasil, refutando as provas apresentadas, a decisão acima referida presumiu tratar-se de omissão de receitas, tributando-os na forma do artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Quanto à possibilidade de presunção de omissão de rendimentos -, quando da entrada dos recursos - e da tributação como pagamento sem causa -, quando da saída para realizar o alegado pagamento de empréstimo tributado como omissão de receita caracterizada por depósitos bancário de origem não comprovada, em voto confirmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, tendo como relatora a ilustre Conselheira Ivete Monteiro Pessoa, decidiu o colegiado, na composição da época, que não se pode tributar a saída dos referidos recursos, que saíram a título de pagamento, sob pena de se comprovar que efetivamente se está diante de contrato de mútuo e não pagamento sem causa. Se havia um direito creditório não há pagamento sem causa. Naquele julgamento, o qual acompanhei, a decisão pode ser sintetizada por meio da seguinte ementa: [...]

Diante dos dados acima referidos, formo convicção de que a recorrida, por qualquer motivo, ou por não ter iniciado, como alega, a obter rendimentos da cobrança de pedágios, necessitava de recursos para cobrir seu déficit, este já denunciado desde a época do empréstimo junto ao Banco Bamerindus. Na época, assim como é hoje e como sempre foi, os juros no mercado externo eram consideravelmente menor aos índices praticados no mercado interno. Por outro lado, é fato conhecido, inclusive nos processos antes referidos, que à época, o Banco Safra, para viabilizar mútuo no exterior, com crédito dos valores emprestados em contas de clientes no Brasil, celebrava os denominados "empréstimos com operações estruturadas", envolvendo T-Bills do Tesouro Americano, títulos estes sem prova de sua existência.

Ciente de que cada caso tem suas particularidades, dadas as circunstâncias antes relatadas e provas existentes nos autos, diferentemente da preocupação dos Conselheiros Caio Marcos Cândido e Sandra Zafaroni que podem ser pertinentes em relação a outros contribuintes, no caso concreto não identifiquei nenhum elemento por meio do qual se possa firmar convicção, com algum grau de segurança, que a autuada tenha celebrado tal operação com a finalidade de participar de "*esquema pré-concebido para permitir a transferência para o exterior de recursos de origem não comprovada, dando-lhes uma roupagem de legalidade.*" **Os recursos que a autuada transferiu ao exterior são oriundos da receita regulamente declarada.**

Em atenção ao aparte do ilustre Conselheiro Caio Marcos Cândido para que eu colocasse **as razões pelas quais estou convencido da existência do empréstimo** do Banco Safra em favor da recorrida e do consequente pagamento desta ao Banco, o respondo com as indagações e respectivas respostas que, com base do exame dos autos e das circunstâncias que o cercam, passo a expor:

[...]

Quanto à proposta levantada pela Conselheira Suzi Offmann e acolhida pelo Colegiado de que no caso concreto sequer há necessidade de ingressar nas questões relacionadas à existência ou não do empréstimo, posto que o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, está reservado àquelas 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 sem desfazer minha conclusão acerca da matéria, passo ao exame da questão posta.

[...]

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 IREI. 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 n.º 8.981, de 1961. Nestes casos, tributa-se única e exclusivamente o IRPJ incidente sobre o lucro decorrente da receita glosada.

[...]

No caso concreto, por presunção, foi considerado omissão de receita o dinheiro que ingressou no caixa da empresa. Assim, se houve receita omitida aumentou-se o lucro e exigiu-se IRPJ, CSLL, COFINS, PIS e IPI, quando incidente. Todavia, quando o dinheiro saiu do caixa da empresa para pagar 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, conclusão que por sinal foi a que eu cheguei.**

[...]

Justificando o quadro acima e explicando os casos de tributação pelo artigo 61, da Lei n.º 8981, de 1995, fazendo referência ao acórdão que desafiou o recurso especial n.º 104- 144.451, questionando se diante de situações como a que se discute nestes autos se está diante de hipótese de incidência do artigo 61, do voto da ilustre Conselheira Ivete transcrevo a seguinte passagem, adotando como razões de decidir:

[...]

Portanto, com a edição da Lei n.º. 9.249/96, surge clara a opção do legislador pela adoção da tributação segregada, ou seja se o rendimento foi tributado na pessoa jurídica não será mais tributado não só na pessoa física como em outra pessoa jurídica, eventual e presumidamente beneficiárias (grifei).

Nesse novo quadro, temos o desaparecimento do art. 44 que tinha por fim tributar as situações em que, por presunção de que a receita omitida e/ou a redução do lucro líquido era distribuída a sócios que, repetindo, não comportavam a utilização do art. 61 da Lei n.º. 8.981/95.

Em outras palavras, significa dizer que o art. 61 da Lei n. 8.981/95, evidentemente, não pode ser aplicado às situações que anteriormente eram acobertadas pelo art. 44 da Lei n.º. 8.541/95.

Em sendo assim, a aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e, o que é mais importante, desde que o mesmo fato/valor que servir de base, não caracterize hipótese de redução do lucro líquido, quer por receita omitida, quer por glosa de custos e/ou despesas, situações tipicamente submetidas ao IRPJ segundo as normas pertinentes à tributação pelo lucro real.

[...] [grifos do original, negritos acrescentados no voto vencedor do paradigma ora transcrito]

Note-se que o voto declarado pela divergência, de lavra do ex-Conselheiro Caio Marcos Cândido, para além de afirmar o cabimento das duas incidências, asseverou que não restou comprovada a origem dos depósitos decorrentes do alegado empréstimo, a reforçar a constatação de que o fundamento em favor da existência do empréstimo, expresso pelo Conselheiro Relator, também foi

determinante para o Colegiado exonerar a exigência de IRRF, que, no caso, era a única submetida àquele Colegiado, vez que os lançamentos decorrentes da presunção de omissão de receitas integravam outros autos e se incluíam na competência do Primeiro Conselho de Contribuintes e, por consequência, da 1ª Turma da CSRF.

Constata-se no paradigma, portanto, que as infrações de omissão de receitas e de pagamentos sem causa estão correlacionadas a uma mesma operação de empréstimo, e que a decisão acerca da regular comprovação desta afetou a decisão do Colegiado acerca da impossibilidade de exigência do IRRF, não sendo possível afirmar que a 2ª Turma da CSRF decidiria no mesmo sentido se, como no presente caso, a causa dos pagamentos não restasse comprovada.

Adicione-se, ainda, o fato de, no paradigma, a omissão de receitas ter correspondência direta com o valor dos depósitos bancários de origem não comprovada, e tais depósitos decorrerem da operação de empréstimo à qual se vinculam os pagamentos posteriores, dispensando maior construção argumentativa para estabelecer a correspondência entre os fatos que motivam as exigências questionadas. Já no recorrido, os pagamentos sem causa integram a recomposição da conta Caixa e somente ensejaram tributação de omissão de receitas quando, combinados com outras ocorrências, o Caixa apresentou saldo credor. Assim, se admitido o recurso especial, deveria este Colegiado adentrar a esta circunstância específica do recorrido, ausente no paradigma, para avaliar a repercussão da legislação tributária em debate. Conclui-se, do exposto, que os acórdãos comparados apresentam dessemelhança em pontos determinantes para a decisão dos litígios examinados por diferentes do Colegiados deste Conselho. E, em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

O recorrido, sobre a matéria ora em análise, assim se posicionou:

DA IMPOSSIBILIDADE DA CUMULAÇÃO DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA E GLOSA DE DESPESAS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Isto, pois ao se efetuar um pagamento nas condições mencionadas e deduzi-lo como despesa ou custo para fins de determinação do IRPJ e da CSLL, as duas irregularidades claramente evidenciam-se:

(1) a utilização indevida da despesa, não devidamente comprovada, com a indevida redução do IRPJ e da CSLL da pessoa jurídica pagadora; e (2) a omissão de rendimentos pelo recebedor, pessoa física ou jurídica, implícita e presumida no fato de ocultar-se o seu beneficiário ou a sua motivação.

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

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

[...]

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

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

Conforme se observa, no acórdão recorrido o colegiado concluiu ser possível a convivência de glosa de custos/despesas e exigência de IRFonte simultaneamente quando do pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, ao passo que o paradigma possuía distinção *fática e jurídica* essencial para a conclusão da inexigência de IRFonte, qual seja, naquele caso, houve exigência de tributos sobre omissão de receitas baseada em presunção legal com base no valor dos depósitos bancários de origem não comprovada, e tais depósitos decorrerem da operação de empréstimo à qual se vinculam os pagamentos posteriores, sobre os quais exigiu-se o IRFonte, concluindo o colegiado a impossibilidade de convivência de

IRPJ/CSLL (sobre omissão receitas) e de IRFonte em razão da conexão entre entrada e saída de recursos que deram ensejo às respectivas exigências.

Logo, tratando-se de circunstâncias fáticas e jurídicas distintas examinadas nos acórdãos paragonados, não se pode concluir que acerca da existência de dissídio jurisprudencial, pois não é possível afirmar que o colegiado paradigmático chegasse a mesma conclusão diante dos fatos ora tratados, distintos, repita-se, dos lá examinados.

Pelo exposto, voto por descartar o paradigma n.º 9202-00.686 divergência em relação à matéria 9.

Já o segundo paradigma da mesma matéria (Acórdão CSRF 04/01.094, de 03/11/2008) está assim ementado:

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 1999

IRRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI N.º. 8981/95 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LIQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE - A aplicação do art. 61 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.

Recurso Especial do Procurador Negado.

De acordo com a ementa, poder-se-ia concluir que o dissídio também estaria configurado. Contudo, a Sra. Relatora do feito expressamente consignou uma ressalva em seu voto que infirma a ocorrência da divergência (com destaques ora acrescentados):

Em respeito às discussões havidas no julgamento, e a pedido da Conselheira Ana Maria Reis, destaco os pontos então debatidos, suscitados pelo Conselheiro Gustavo Liam Haddad, que serviram para a i. Conselheira firmar sua convicção, neste caso.

Trata-se da convivência dos dispositivos em questão (artigos 44 das Leis 8.541 e 61, 62 da Lei 8.981, ambas de 1995). No caso do artigo 44 da Lei 8541/1995 o objetivo era tributar o lucro distribuído pela via da redução indevida do resultado (sem nenhuma vinculação com despesa indedutível). Já o art. 61 da 8.981/95 (MP 812) era uma alternativa às situações surgidas quando havia saídas de recursos do disponível sem comprovação, com nota frias, com a criação de passivos ou ativos falsos que ficavam inflando o resultado de vários períodos, devido a inflação, vigente à época. Assim, tributava-se o lucro "distribuído" ou o "ativo falso" antes da sua tributação na Pessoa Jurídica.

Ademais, como os dispositivos conviveram durante todo ano de 1995, (pois o artigo 62 da lei 8981/1995 expressamente alterou a alíquota prevista no artigo 44 da 8541/95, para 35%) vigendo até a revogação deste dispositivo através da Lei 9249/1995, levando a conclusão de que, pelo menos na intenção do legislador, o artigo 61 da Lei 8981/1995 serve somente para tributar redução

indevida do lucro líquido, ou seja, sua distribuição efetiva a sócio ou terceiro antes da incidência do IRPJ e da CSLL, quando não for possível identificar a causa ou o beneficiário do pagamento.

E como ensina Luiz Martins Valero: "**Há casos, notas frias, por exemplo, em que se dá, além da redução indevida do resultado antes da tributação, efetivo pagamento a terceiro ou a sócio, sem causa. Por isso, cada caso é um caso, não se podendo afirmar taxativamente que a aplicação do 61 não convive com tributação pelo IRPJ e CSLL.** Uma coisa é certa a aplicação do 61 jamais poderá conviver com tributação de IPI, PIS e COFINS, pois seu objetivo não é tributar receita omitida."

Este é o caso específico dos autos ou seja, a convivência da omissão de receita detectada na ação fiscal, com tributação para o IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI, e a exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte, por pagamento a beneficiário não identificado.

Diante de todo exposto encaminho meu voto no sentido de negar provimento ao recurso.

O voto condutor do julgado registrou que, embora comungue da tese que não se pode exigir IRRF e IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IPI por pagamento a beneficiário não identificado, há situações que exigem avaliação caso a caso. E cita, expressamente, os casos que envolvem notas frias.

Os presentes autos, rememore-se, são decorrentes da operação Lava Jato, onde se constatou amiúde a emissão de notas frias a fim de justificar a destinação de capitais a terceiras pessoas sem qualquer relação com as "empresas" envolvidas na inexistente operação documentada.

É de se admitir, portanto, que diante do presente caso, aquele Colegiado, que não considerou taxativa a impossibilidade da tributação pelo IRPJ, CSLL e IRRF, tendesse a dar provimento ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda. Vale ainda o reforço que nos presentes autos não há exigência de PIS, COFINS e IPI, esses sim considerados pelo paradigma como de convivência impossível com a tributação pelo IRRF.

Portanto, descarto também o segundo paradigma indicado pelo Contribuinte em relação à matéria 9, e, portanto, voto por não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte também em relação à matéria "**cumulação de IRRF sobre pagamentos sem causa e glosa de despesas**".

Já a matéria identificada como 10 "**qualificação da multa em lançamento de IRRF decorrente de pagamento sem causa**" havia sido rejeitada em sede de admissibilidade do Recurso Especial e, posteriormente, foi admitida pelo despacho de agravo de fls. 5.605 a 5.636.

A PGFN não questionou o seu conhecimento, e, por entender caracterizada a divergência, adoto os fundamentos do referido despacho de agravo para dela conhecer.

Finalmente, a quarta matéria do Recurso Especial da Contribuinte, identificada como 13 “**impossibilidade de responsabilização solidária sem que esteja configurado o dolo (exigência de multa qualificada)**” teve seu conhecimento contestado pela Fazenda Nacional.

Alega a Procuradoria, em apertada síntese, que a Contribuinte não logrou êxito em demonstrar analiticamente a divergência e que os quadros fáticos e comprobatórios confrontados são diversos.

O primeiro paradigma indicado para demonstrar a alegada divergência é o Acórdão n.º 9101-003.212, de 08/11/2017 e está assim ementado, no que tange à matéria em discussão:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE NÃO CARACTERIZADO. DESCABIMENTO.

Não sendo suficientes os elementos fáticos para que se considere evidente o dolo de fraudar a arrecadação tributária (evidente intuito de fraude), descabe a qualificação da multa de ofício.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADOR. ART. 135, III, DO CTN. AFASTAMENTO DO CARÁTER FRAUDULENTO.

Afastada a caracterização do intuito de fraude que justificou a aplicação de multa qualificada, não pode remanescer a responsabilização tributária do administrador pelos atos praticados, a qual foi atribuída em razão do caráter fraudulento da conduta.

Veja-se, contudo, que a responsabilidade fora atribuída pela autoridade lançadora exclusivamente pela imposição da multa qualificada, que também foi afastada pelo Colegiado:

Ocorre que, como se vê acima, a imputação de responsabilidade tributária à sócia-gerente Márcia Bertagnoli por sua condição de administradora da empresa durante o período alcançado pela autuação advém do dolo em praticar fraude fiscal que justificou a aplicação de multa qualificada (*"A partir desses enquadramentos, com conseqüente aplicação da multa qualificada fica presente, também, a condição prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional"*).

Tendo se afastado a qualificação da multa pela conclusão alcançada no tópico anterior no sentido de que não restava suficientemente caracterizado o intuito (dolo) de fraude a justificar a aplicação da multa em percentual qualificado, não pode remanescer a responsabilização tributária do administrador pelos atos praticados, a qual foi atribuída com fulcro no art. 135, III, do CTN, justamente em razão do caráter fraudulento da conduta.

Esta não parece ser a mesma situação dos presentes autos. Aqui, ainda que não tenha qualificado determinadas penalidades quando da autuação fiscal, a autoridade lançadora concluiu que, diante do quadro geral dos atos praticados pelos administradores, estes deveriam

responder pela totalidade do crédito tributário constituído. Veja-se a passagem do voto condutor do recorrido que reformou a decisão proferida em primeira instância de julgamento:

Neste ponto, com a devida vênia, entendo que agiu mal a decisão *a quo*.

Não existe nenhuma dependência legal para a atribuição da responsabilidade solidária do art. 135 do CTN à qualificação da multa de 150%. São dois dispositivos legais distintos, que definem condutas diversas.

O art. 135 pressupõe a realização de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, e neste particular necessário comprovar e demonstrar a conduta e a ciência dos agentes para fins de atribuição da responsabilidade tributária.

E neste ponto, entendo que o lastro do trabalho fiscal comprovou de forma absolutamente pormenorizada e suficiente que os responsáveis solidários agiram conscientemente em infração à lei.

Todo o trabalho da Fiscalização confirma que os fatos apurados no âmbito da denominada Operação Lava Jato, compartilhados por autorização judicial com a Receita Federal, demonstram por si só, em face da riqueza de detalhes do aludido esquema criminoso, que tudo ali tramado era de pleno conhecimento dos dirigentes das aludidas empreiteiras.

Os administradores 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.

A título de exemplo a respeito das despesas indicadas nos itens 6.22 e 6.23 do TVF temos uma série de lançamentos sem explicação e doações partidárias:

[...]

Ademais, necessário analisar todo o *modus operandi* da contribuinte e solidários. Trata-se de um dos braços do maior esquema de corrupção descoberto no País. Tal esquema consistia em uma simulação de operações para repasse de propinas para os operadores, agentes e partidos políticos.

Dos lançamentos contábeis é possível verificar o grande volume de doações feitas a partidos, bem como a supostos eventos de integração, quase que mensais. Diante de todo o contexto não há como não concluir que se tratavam de repasses financeiros aos operadores ou incentivadores do esquema criminoso.

E neste particular, não há como concluir que os sócios administradores de uma empresa que, prestava serviços efetivos de operador financeiro do grupo criminoso, não teria consciência da ilicitude dos atos por eles cometidos.

Por sua vez, as hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que fundamentam a majoração da multa para 150%, a meu ver, tratam-se de hipóteses mais gravosas. Isto porque pressupõe a existência de simulação e atos tendentes a enganar o fisco.

Talvez por isso o agente fiscal não tenha qualificado a penalidade em tal item, isto porque tratam-se de efetivos repasses para partidos eleitorais onde se tem a

certeza do destino dos recursos já que tais lançamentos foram realizados na escrita fiscal, e não há contraprestação ou serviços fictícios condicionados a tal repasse, pelo menos, não formalmente.

Entretanto, a conclusão do agente fiscal pela não qualificação da multa nestas despesas, por si só, não pode ser entendida como excludente da responsabilização pessoal dos responsáveis solidários, ainda mais diante das situações fáticas.

O recorrido, portanto, concluiu que a conduta dos administradores da empresa, que prestava serviços de operador financeiro de grupo criminoso, seria dolosa em sua totalidade, inclusive em relação às glosas que não foram submetidas, pela autoridade fiscal, à multa qualificada.

Registre-se ainda que no caso destes autos, a multa qualificada aplicada foi integralmente mantida, diversamente do julgado paradigma, em que a qualificadora foi integralmente afastada pela decisão de segunda instância, referendada pela CSRF.

Por fim, o fundamento do julgado paradigma para afastar a responsabilidade tributária não consistiu na conclusão, pelo Colegiado, que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN subsiste somente se houver infração sancionada com multa de 150%. Baseou-se a Turma Julgadora no fato de que a responsabilidade tributária havia sido atribuída aos sócios, exclusivamente, em função da aplicação da multa de 150%, não por outros elementos, como no caso dos presentes autos. Já que a multa não se manteve, evidentemente não havia como se manter a responsabilidade.

São, portanto, circunstâncias específicas que, sem sombra de dúvida, influenciaram as decisões cotejadas que restaram diversas, sim, mas como consequência direta do contexto fático-probatório em que se deram, não por diferentes interpretações da norma jurídico-tributária.

Pelo exposto, meu voto é por descartar o primeiro paradigma relativo à matéria a 13.

Diversa não é a conclusão a que se chega em relação ao segundo paradigma (Acórdão n.º 3301-005.609, de 29/01/2019) desta matéria numerada como 13, assim ementado no que respeita ao tema:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2009

[...]

CONDUTA DELITIVA. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA

Não foi adotada qualquer conduta dolosa ou fraudulenta, porém tão simplesmente reorganização lícita de negócios e prática de preços compatíveis com os dos mercados em que atuavam.

Assim sendo, deve ser desqualificada a multa de ofício incidente sobre as diferenças entre o VTM, calculado com base no inciso I do art. 136 do RIPI/92, e os preços efetivamente praticados, bem como sobre as diferenças de IPI decorrentes de erro na classificação fiscal.

Pelo mesmo motivo, devem ser afastadas as atribuições de responsabilidade tributária solidária à controladora, capitulada no inciso I do art. 124 do CTN, e aos diretores da recorrente e da controladora, fundamentada no inciso III do art. 135 do CTN.

De acordo com a ementa do julgado, a responsabilidade tributária foi afastada porque não restou comprovada a ocorrência de qualquer conduta dolosa ou fraudulenta, motivando também a desqualificação da multa de ofício.

O voto vencedor do julgado confirma este entendimento, conforme seguinte passagem (com destaques ora acrescentados):

Isto posto, em razão de não ter identificado qualquer conduta dolosa ou fraudulenta, voto por desqualificar a multa de ofício incidente sobre as diferenças entre o VTM, calculado com base no inciso I do art. 136 do RIPI/92, e os preços efetivamente praticados, bem como sobre as diferenças de IPI decorrentes de erro na classificação fiscal.

Adicionalmente, foi atribuída responsabilidade tributária solidária à Hypermarchas, capitulada no inciso I do art. 124 do CTN.

O Fisco concluiu que tinha interesse comum no resultado do "planejamento tributário abusivo", além de ter participado ativamente das operações que constituíram fatos geradores de IPI.

E também aos diretores da recorrente e da Hypermarchas, em razão do cometimento de crimes tributários, com base no inciso III do art. 135 do CTN.

Como não identifiquei condutas delitivas, porém tão simplesmente reorganização lícita de negócios e prática de preços compatíveis com os dos mercados em que atuavam, não há razão para manutenção da responsabilidade solidária da Hypermarchas e dos diretores de ambas as empresas, tanto em relação ao crédito tributário derivado da aplicação do inciso I do art. 136 do RIPI/92 quanto à diferença de IPI resultante de erro na classificação fiscal.

Portanto, diante da ausência de comprovação da prática de conduta delitiva, o Colegiado houve por bem excluir a responsabilidade tributária atribuída nos termos do art. 135, III do CTN. Nenhuma palavra no Acórdão sobre a necessidade, para manutenção da responsabilidade, que haja infração apenas com multa de 150%.

O que se constata, na verdade, é convergência de entendimento entre os dois julgados. No recorrido, comprovada à exaustão a prática delitiva, manteve-se a responsabilidade solidária dos administradores. No paradigma, diante da falta da prova de cometimento de ato delitivo, eximiu-se a responsabilidade tributária anteriormente atribuída.

Pelo exposto, a diferença entre as decisões decorreu diretamente dos fatos levados a julgamento, não de interpretações divergentes da norma tributária, razão pela qual não se mostra caracterizado o dissídio interpretativo do art. 67 do Anexo II do RICARF.

Diante disso, voto por descartar o segundo paradigma, e conseqüentemente, por **não conhecer da matéria 13 do Recurso Especial da Contribuinte.**

1.3 CONCLUSÃO QUANTO AO CONHECIMENTO

Em síntese, conforme anteriormente fundamentado, **voto por conhecer do Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.**

Quanto ao **Recurso Especial da Contribuinte**, voto por dele conhecer parcialmente, apenas em relação à matérias 10 (“qualificação da multa em lançamento de IRRF decorrente de pagamento sem causa”), não conhecendo das matérias 8, 9 e 13.

2 MÉRITO

2.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL [voto vencido]

A questão suscitada pela Fazenda Nacional é matéria objeto de apreciação frequente por este Colegiado, qual seja, a possibilidade de exigência concomitante da multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ/CSLL devidos por estimativa e da multa de ofício, esta incidente sobre o resultado final do respectivo período de apuração.

Minha posição sobre a matéria é certamente conhecida pelos Conselheiros presentes, inclusive no que concerne a aplicação da Súmula CARF n.º 105 exclusivamente a fatos geradores ocorridos antes de 2007.

Concordo, portanto, com a pretensão da Recorrente nesta matéria.

Com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento.

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de

1996, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

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

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

A alteração da redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 (“*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*”), e divisava *bis in idem*, entendendo que a “mesma” multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo (“*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*”), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Desse modo, após o advento da MP n.º 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

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

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

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores,

mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave².

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

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

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

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*. 2 (destaques acrescidos).

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

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

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

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

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

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

Finalizo transcrevendo passagem do voto vencedor do Acórdão recorrido, de lavra do Conselheiro Gustavo Guimarães Rosa:

Em linhas gerais, a Lei 9.430, tal como posta atualmente, não dá mais margens para elocubrações sobre o seu correto sentido. E, notem, não estou dizendo que ela não mereça críticas! Não abandonei o sentimento visceral que guiou minhas decisões até aqui e continuo a considerar "injusta" a imposição de duas penalidades que, não raro, decorrem de um mesmo grupo de eventos conectados, sem que se observe a efetiva intenção do agente em descumprir, por exemplo, a obrigação acessória. E, mais que isso, entendo que a cominação das penalidades em testilha, de forma cumulada, fere o princípio da proporcionalidade e, ato contínuo, a garantia constitucional do não-confisco (art. 150, IV, da CRF88).

Como é sabido, entretanto, a validade da norma legal, a luz do texto constitucional, não encontra, nesta seara, o foro próprio para seu questionamento.

Até que haja um definitivo e concreto posicionamento da Jurisprudência Judicial sobre o tema, o fato é que a Lei 9.430 permanece incólume e plenamente aplicável. Nesta esteira, se até o advento da Lei 11.488/07 não havia uma previsão específica que autorizasse a cumulação destas penalidades, com a redação atual do art. 44, I e II, não vejo como refugir à literalidade do texto legal, sendo cabível, pois, com todas as críticas morais e de validade constitucional cabíveis, a exigência cumulada das penalidades.

Isso posto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, restabelecendo-se as multas isoladas constituídas pela autoridade fiscal.

2.2 Recurso Especial da Contribuinte (matéria 10 - “*qualificação da multa em lançamento de IRRF decorrente de pagamento sem causa*”)

Foram devolvidas a este Colegiado quatro matérias suscitadas pela Contribuinte por meio do Recurso Especial por ela interposto.

Conforme já evidenciado, encaminhei meu voto somente para conhecer apenas da matéria 10 (“*qualificação da multa em lançamento de IRRF decorrente de pagamento sem causa*”).

A Recorrente, inicialmente, contesta a imposição da multa qualificada para o IRRF por considerar que o fisco não comprovou o dolo relacionado aos pagamentos a beneficiários não identificados. Em seguida, advoga, conforme o paradigma apresentado, que a exigência do IRRF não se coaduna com a imposição da multa qualificada em nenhuma hipótese.

Penso que não há razão nos argumentos apresentados pela Recorrente.

Devo notar, de passagem, que as decisões paradigmáticas são relativas a um mesmo processo (16561.720152/2016-82) e que foram objeto de reforma, posteriormente ao Recurso Especial interposto, é verdade, conforme Acórdão n.º 9202-010.475, de 25/10/2022:

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

Ano-calendário: 2011,2012

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

É cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502, de 1964.

Para que não parem dúvidas sobre o alcance da decisão, peço vênias para transcrever pequena passagem do voto condutor daquele Acórdão, cujo provimento foi dado por ampla maioria, com apenas um voto contrário:

Assim, é patente nos autos que o Sujeito Passivo fazia parte de operações que visava a remessas de divisas para o exterior com base em contratos de câmbio amparados em importações não comprovadas e sem as devidas retenções e recolhimentos de IOF e IRRF.

Portanto, merece reforma o Acórdão recorrido, que considerou inaplicável a multa qualificada em razão de já ter ocorrido a aplicação do percentual de 35% a título de IRRF e também de 75%.

Tal fundamento não prospera, pois os percentuais exigidos decorrem de situações distintas e ambas possuem regramento legal específico e finalidade diversa, não se podendo falar em dupla sanção.

E esta a razão essencial para que se reconheça a necessidade de manutenção da decisão recorrida nesta matéria. A tributação pelo IRRF não é, como chegaram a pensar alguns, penalidade imposta à fonte pagadora que não efetuou, tempestivamente, a retenção e o recolhimento do IRRF incidente sobre os pagamentos por ela realizados. Longe disso!! Tributo não é sanção, como rezam uníssonos a doutrina e a jurisprudência.

Portanto, sobre a exigência formalizada pela autoridade fiscal, conforme consta no auto de infração lavrado há de se aplicar uma das penalidades previstas no art. 44 da Lei n.º 9.430/1996 vigentes à época do fato gerador:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 11.488/2007)

[...]

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; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)

[...]

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007) (Grifou-se)

No caso dos presentes autos, restou sobejamente demonstrada a prática de atos tipificados nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, razão inclusive pela manutenção, pelo Colegiado *a quo*, da multa de 150% para as demais infrações apuradas, multa esta que não teve seu questionamento admitido no apelo especial.

Sobre a qualificação da multa de ofício, assim se posicionou o Acórdão recorrido (com destaques ora acrescidos):

A fiscalizada, liderada por Mário Aurélio da Cunha Pinto (falecido em 02/12/2010), Renato Ribeiro Abreu, Marcelo de Castro Faria Ferreira e Adagir de Salles Abreu Filho, conforme demonstrado no TVF e neste relatório, agiu de forma consciente, deliberada, organizada, meticulosa e reiterada, pagou propinas ou, eufemisticamente, “vantagens indevidas”, a agentes públicos para assegurar sua participação em licitações promovidas pela Petrobrás e, desse modo, contribuiu para fraudá-las.

Parte dessas ações fraudulentas e criminosas foram relatadas nos depoimentos prestados pelos delatores Augusto Ribeiro de Mendonça Neto (tópico 6.1.1.7), Mário Góes (tópico 6.1.1.9) e Pedro Barusco (tópico 6.1.1.10).

Desta forma, **as fraudes representadas pela celebração de contratos fictícios de prestação de serviços ou de aluguel de equipamentos**, firmados pelo Consórcio Interpar com a Setec; pelo Consórcio CMMS com Riomarine e Energex; pela MPE com a GFD e a Empreiteira Rigidez, dentre outros noteiras, foram devidamente confirmados pelas provas colhidas ao presente processo. Embora todos os envolvidos (empreiteiras consorciadas, as noteiras e a própria MPE) tenham sido intimados a comprovar a efetiva prestação dos serviços, nenhum deles apresentou qualquer documentação nesse sentido. A fiscalização constatou, ainda, que os pagamentos de propinas, efetuados por meio de contratos simulados, foram contabilizados pela fiscalizada como custo/despesa operacional, reduzindo, indevidamente, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ou seja, reduzindo significativamente o resultado da empresa e, por consequência, o pagamento dos tributos devidos. A fiscalização apontou pagamentos indevidos contabilizados pela MPE a pessoas jurídicas de fachada, no montante de R\$ 35,5 milhões, no período relativo aos anos-calendário 2011 até 2013, conforme tabelas apresentadas no tópico 7.1.1.1 do TVF. As condutas descritas se enquadram perfeitamente na definição legal de fraude como dispõe o art. 72 da Lei nº 4.502/64. Sob o aspecto tributário as ações praticadas pelo sujeito passivo também foram de natureza dolosa, uma vez que realizadas de forma intencional e planejada. O sujeito passivo procurou modificar as características essenciais dos fatos geradores, tentando caracterizar os pagamentos efetuados como legítimos e necessários, com causa e em face de operações comprovadas, o que justificaria a contabilização das despesas e custos decorrentes como dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL a pagar, reduzindo, em consequência, o montante devido desses impostos. O sujeito passivo procurou modificar as características essenciais dos fatos geradores, tentando caracterizar os pagamentos efetuados como legítimos e necessários,

com causa e em face de operações comprovadas, o que justificaria a contabilização das despesas e custos decorrentes como dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL a pagar, reduzindo, em consequência, o montante devido desses impostos.

Todavia, como demonstrado, as operações não foram comprovadas e os documentos de suporte apresentados são ideologicamente falsos. Os contratos se referiam a serviços fictícios, em grande parte já reconhecido pelo operador Augusto Mendonça, por outros operadores e pelo delator Pedro Barusco, um dos beneficiários do esquema de pagamento de propinas, como apontamos. As condutas relatadas foram praticadas extensivamente, com uma diversidade de contrapartes, envolveram valores de grande monta e foram reiteradas.

A recorrente também alega que a ELMEC, a WERKSHIRE, não possuem qualquer ligação com a Lava Jato, assim não teria motivo para a multa qualificada. Não é o fato de uma empresa estar relacionada com a lava jato que a despesa a ela vinculada será glosada, e sua multa correspondente qualificada. Isso ocorrerá pelo fato da despesa ser fraudulenta. Conforme já exposto, mesmo com vultosa receita apurada, a Werkshire apresentou as GFIPs declarando apenas seu sócio majoritário como contribuinte individual. Ou seja, não declarou mais nenhum funcionário no período. Também foi apurado, por meio das DIRFs apresentadas pela Werkshire, que não foram contratados prestadores de serviços, pessoas físicas ou jurídicas. Ou seja, a empresa não possui mão-de-obra necessária à prestação dos serviços de consultoria declarados. Inclusive, apesar de o sócio José Alexandre Nogueira de Resende ter declarado, nas DIRPF relativas aos anos-calendário de 2012 e 2013, milhões em lucros distribuídos, a Werkshire nada declarou (apresentou as DIPJ zeradas).

Na verdade, a referida empresa carece de capacidade operacional, e assim, resta claro o intuito fraudulento. Isso tudo foi descrito pela fiscalização, sendo então plenamente justificável a qualificação da multa.

Quanto à Elmec, cumpre registrar que somente a MPE pagou à Elmec, ao longo dos anos-calendário de 2010 a 2013, o montante de R\$8.980.617,28.

Conforme já exposto, mesmo com vultosa receita apurada, a Elmec apresentou as GFIPs declarando apenas 1 (um) funcionário e 3 (três) contribuintes individuais, sócios da empresa.

A fiscalização também apurou por meio das DIRFs apresentadas pela Elmec, que empresas ligadas à MPE receberam recursos oriundos de supostas prestações de serviços.

Ademais, não bastasse a quantidade reduzida de funcionários para intermediar negócios, que renderam à Elmec quase R\$15 milhões, uma parte destes recursos retorna à MPE a título de prestação de serviços, executados por empresas controladas pela MPE.

Ou seja, **restou comprovado pela fiscalização o caráter doloso das operações inexistentes**, por, inclusive falta de capacidade operacional da referidas empresas.

Isso tudo mais do que justifica a qualificação da multa.

A ora Recorrente não obteve êxito, ao longo de todo o contencioso, em infirmar as constatações e provas carreadas aos autos pela autoridade fiscal que comprovaram a prática de ilícitos previstos nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/1964, o que torna absolutamente legítima a conclusão do Colegiado recorrido pela necessária qualificação da multa de ofício.

Como não há qualquer impedimento legal para a imposição da multa de 150% sobre o IRRF, inclusive o previsto no art. 61 da Lei n.º 8.981/1995, impõe-se a manutenção da decisão recorrida nesta matéria.

Todavia, há de se levar em consideração as alterações trazidas pela Lei n.º 14.689/2023 ao § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, em especial no que diz respeito a possível aplicação do instituto da *retroatividade benigna* de que trata o art. 106, II, “c”, do CTN. Nesse sentido, reproduzo brilhante voto do conselheiro Efigênio de Freitas Júnior no Acórdão n.º 1201-003.307:

83. No tocante à multa qualificada de 150%, o art. 44 da Lei 9.430/96, e suas várias alterações, condiciona a aplicação desse percentual aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, ou seja, aos casos que denominamos de conduta qualificada. A Lei n.º 14.689/23 modificou este cenário e instituiu a multa majorada (gênero) com duas espécies de multa qualificada de acordo com a conduta praticada:

- i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%;
- ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%. Veja-se:

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

[...]

~~§ 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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)~~

§ 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 n.º 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 n.º 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-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)

84. Note-se que a modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

Código Tributário Nacional (CTN)

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

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

85. O percentual de 150%, todavia, deverá ser aplicado somente no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada. Com efeito, está sujeita ao art. 104 do CTN, primeira parte, cujo teor estabelece que “*A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros [...]*”, visto não se tratar de hipótese prevista no art. 106 também do CTN, que permite aplicação retroativa.

[...]

95. A jurisprudência deste Carf é firme no sentido de que a aplicação da multa majorada, até então denominada de qualificada, exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa³.

96. Note-se que a Lei nº 14.689/23 positivou tal exigência no parágrafo §1º-C do art. 44 da Lei nº 9430/96 ao determinar que a qualificação da multa majorada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio.

97. Nessa linha de pensamento, a inteligência das Súmulas Carf nº 14, 25 e 34 demonstram que para qualificar a multa em 100% (até então 150%) não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessária a comprovação de uma conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio); e no caso de qualificação de 150%, com o advento da Lei nº 14.689/23, exige-se além da conduta qualificada a reincidência, conforme elencado acima. Veja-se:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a **comprovação do evidente intuito de fraude** do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A **presunção** legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, **não autoriza a qualificação da multa de ofício**, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, **é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada** a movimentação de recursos em contas bancárias de **interpostas pessoas** qual conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

³ Cf. Ag.Reg.RE 608.426. DJe 21.10.2011: “Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). [...]”.

98. No caso em análise, a autoridade fiscal qualificou (150%) a multa [...]

99. Como visto acima e descrito ao longo deste voto, a autoridade fiscal demonstrou e comprovou que a conduta da recorrente atrai multa qualificada em razão de enquadrar-se nos tipos previstos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64. Note-se, ainda, que a fiscalização, conforme consta do TVF, não se pautou somente no acordo de colaboração premiada; pelo contrário, investigou e comprovou a conduta qualificada.

[...]

102. Todavia, com base no §1º, VI, do art. 44 da Lei 9430/96 com as alterações promovidas pela Lei nº 14.689/23, que reduziu a multa de 150% para 100%, deve ser aplicado ao caso em análise a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, conforme elencado acima. Assim o percentual da multa majorada de IR-Fonte referente a pagamentos a beneficiários não identificados / pagamentos deve ser reduzido para 100%.

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial da Contribuinte na matéria 10 **“qualificação da multa em lançamento de IRRF decorrente de pagamento sem causa” para reduzir a multa de ofício para 100%.**

3 CONCLUSÃO

Isto posto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por LHE DAR PROVIMENTO, e por CONHECER parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação à matéria 10 *“qualificação da multa em lançamento de IRRF decorrente de pagamento sem causa”* e, no mérito, por DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para reduzir a multa de ofício para 100%.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, redator designado

Com a devida vênia, ousou discordar do voto do ilustre relator quanto à exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas em concomitância com a multa de ofício.

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: *“a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso*

IV da Lei n.º 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.”

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei n.º 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela MP n.º 351/2007 (convertida na Lei n.º 11.488/2007):

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.

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a *multa de ofício de 75%* prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a *multa isolada de 50%*, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “*após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas*”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito na aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins⁴, da 2ª Turma desse E. Tribunal:

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

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

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

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

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual

⁴ Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

Mais recentemente, os Ministros da 2ª Turma do STJ, por unanimidade de votos, reiteraram esse posicionamento, conforme atesta a ementa do julgamento proferido no **Resp 1.708.819/RS**, de 16/11/2023. Confira-se:

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

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

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

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

4. Recurso especial provido.

A propósito, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão n.º 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei n.º 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 inoportunidade 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.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

(...)

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. (destacamos)

Como se observa, o *efetivo* cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

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 *consumção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra⁵.

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 *consumção*, 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.

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da **pena** prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece - e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência *isolada* de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

⁵ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- **e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora** -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida *versus* valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo**, uma **conduta ilícita** e seu **meio de execução**.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “*Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido*”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das

estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, 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. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobrase apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 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.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas

cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Nesse sentido, e por concordar integralmente com os precedentes jurisprudenciais ora invocados, entendo que as multas isoladas não têm cabimento, devendo ser exoneradas, tal qual decidido no acórdão recorrido.

Conclusão

Pelo exposto, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)
Luis Henrique Marotti Toselli