



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18470.720063/2010-95
ACÓRDÃO	1202-002.302 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AKRO PARTICIPACOES E SERVICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007

DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

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

LANÇAMENTO DECORRENTE.

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

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

Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, os pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

CONCOMITÂNCIA DE INCIDÊNCIA DE IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS E DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA. SÚMULA CARF 241

Quando não for comprovada a causa do pagamento, incide o IRRF. Por outro lado, uma despesa fictícia deve ser glosada, para que IRPJ e CSLL incidam sobre as bases de cálculo corretas. Consequentemente, se um contribuinte efetua pagamento por serviço e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não prova a efetiva prestação, incidem IRPJ/CSLL

pela glosa da despesa e IRRF devido à ausência de causa para o pagamento.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em relação ao mérito da exigência, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução da despesa de consultoria com a empresa CPA no valor de R\$ 1.540.509,77; referente à parcela comprovada a título de comissão por serviços prestados e causa definida. Vencido o Conselheiro André Luis Ulrich Pinto que votou por dar-lhe provimento integral. Acordam ainda, por voto de qualidade, manter a exigência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Fellipe Honório Rodrigues da Costa (relator), André Luis Ulrich Pinto e Liana Carine Fernandes de Queiroz que votaram para cancelar essa exigência. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Liana Carine Fernandes de Queiroz – Redatora *ad hoc*

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Nos termos do inciso III, do art. 58, do RICARF, o Presidente da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, designou-me redator ad hoc para formalizar o presente acórdão, dado que o relator original Fellipe Honório Rodrigues da Costa não mais integra o CARF.

Como redator ad hoc apenas para formalizar o acórdão, utilizei as minutas de ementa, relatório e voto inseridos pelo relator original no e-processo, e aqui reproduzidas.

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº Acórdão 14-75.107 - 3ª Turma da DRJ/RPO 30 de novembro de 2017, que julgou improcedente a impugnação.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo, que será complementado com os fatos que se sucederam:

I. Da Autuação

Trata o presente processo de lançamento de ofício relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/Pasep, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e Multa Exigida Isoladamente pela ausência de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL; relativos ao ano-calendário 2007, em que foi constituído o seguinte crédito tributário (com juros de mora calculados até julho/2010):

(em R\$)	PRINCIPAL	JUROS	MULTA (75%)	MULTA ISOLADA	TOTAL
IRPJ	719.721,00	177.123,33	539.790,75	366.860,50	1.803.495,58
IRRF	1.601.860,63	409.115,20	1.201.395,47	-----	3.212.371,30
CSLL	267.739,56	65.890,70	200.804,67	133.869,78	668.304,71
COFINS	118.995,36	35.627,21	89.246,52	-----	243.869,09
PIS	19.336,74	5.789,42	14.502,55	-----	39.628,71

Tal procedimento teve origem no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 07.1.66.00-2010-00064-9, de 16/04/2010 (fl. 5) – para apuração dos tributos devidos de acordo com o regime de apuração do Lucro Real, nos períodos de 01 a 12/2007 (IRPJ e CSLL) e 06/2007 (PIS e Cofins) – do qual a contribuinte foi cientificada em 06/05/2010 por meio do Termo de Intimação – 01 às fls. 6/7.

Foi verificada a seguinte infração pela Fiscalização, de acordo com os Autos de Infração acostados às fls. 147/177: pagamento a beneficiário não identificado/pagamento sem causa. Os fundamentos fáticos e jurídicos que ensejaram a autuação foram delineados no Termo de Verificação Fiscal de fls. 178/187, sendo a seguir destacados os principais:

• Da Contribuinte

A fiscalizada é distribuidora de títulos e valores mobiliários e sua constituição tem por objeto subscrever, isoladamente ou em consórcio com outras sociedades autorizadas, emissões de títulos e valores mobiliários para revenda, intermediar oferta pública e distribuição de títulos e valores mobiliários no mercado, comprar e vender títulos e valores mobiliários por conta própria e de terceiros, entre outros.

• **Da Auditoria**

O procedimento fiscal foi instaurado em razão da inferência nº 319/2009 - elaborado pela DIPAC/DEMAC/RJO que apontava que a contribuinte havia lançado como despesa um valor considerável, a título de "serviços técnicos especializados", razão pela qual foi expedido o citado MPF para apuração da existência de irregularidades no lançamento da referida despesa, no bojo do qual foram solicitados os documentos comprobatórios relativos à prestação de serviços que teria lastreado a despesa respectiva.

• **Da Análise dos Documentos Apresentados**

Na análise dos documentos obtidos, identificamos que a despesa teve como origem um pagamento no valor líquido de R\$ 2.791.928,68 (com valor bruto de R\$ 2.974.884,04), efetuado em favor da empresa CPA Consultoria e Projetos Ltda, com sede na cidade de Goiânia - GO, CNPJ 02.201.473/0001-82, na data de 04/07/2007, conforme extrato bancário fornecido pelo contribuinte e suportado pela nota fiscal de serviços emitida em 29/06/2007 pela CPA, de nº 425.

Em resposta à Intimação Fiscal, o contribuinte alega que este pagamento foi realizado em virtude de uma prestação de serviço de consultoria, por parte da CPA, visando à prospecção de novos negócios na região centro-oeste do País. Informa, ainda, a existência de um documento entre a ASM e a CPA, datado de 16/01/2007, onde ocorre a contratação da CPA para a prospecção de novos negócios. Este contrato recebe um termo aditivo, datado de 20/04/2007, onde fica acertada a participação da ASM na licitação pública feita pelo Governo do Estado de Goiás (Edital de Concorrência nº 0001/2007), cujo objeto é a aquisição de 13.540 títulos públicos federais tipo CVS-A de propriedade daquele estado (Títulos emitidos pelo Tesouro Nacional no âmbito da securitização das dívidas advindas do Fundo de Compensação de Variações Salariais - FCVS, remanescentes da liquidação de contratos de financiamento habitacional). Neste aditivo, fica acertado o pagamento de 50% do resultado total da operação, o que seja, a diferença entre o preço de aquisição e venda final dos títulos, deduzidos todos os custos de estruturação da operação.

O contribuinte afirma que o papel da CPA no assessoramento da sua participação na concorrência supracitada foi cientificá-lo da concorrência e o assessoramento em diversas atividades, incluindo o envio de periódicos, registro da documentação solicitada e o envio para a ASM, via fax, da notificação do Governo de Goiás comunicando que a ASM havia se sagrado vencedora do processo licitatório. O contribuinte conseguiu comprovar a efetividade do pagamento, através da cópia

do extrato bancário. Entretanto, não logrou êxito em comprovar a efetiva prestação do serviço, tampouco a sua necessidade. Nenhum documento que pudesse comprovar que a CPA realizou algum trabalho para o contribuinte foi apresentado. A simples alegação de contribuinte - de que a CPA "entrou em contato com a mesma", e que "assessorou em diversas atividades, incluindo o envio dos periódicos locais que divulgaram a licitação, o registro da documentação solicitada no órgão competente e o respectivo envio para a ASM, via fax, da Notificação do Governo do Estado de Goiás comunicando que a ASM havia se sagrado vencedora do processo licitatório", não é suficiente para comprovar a efetividade e necessidade da prestação do serviço. Ainda que o contribuinte conseguisse comprovar a prestação de serviços alegada, não seria razoável aceitar que a simples tarefa de envio de periódicos locais e o envio do resultado da licitação via fax pudessem sustentar o pagamento de quase dois milhões de reais. A justificativa do contribuinte para o pagamento à CPA fica ainda mais inverossímil quando notamos que foi a própria Secretaria de Estado do Planejamento e Desenvolvimento - SEPLAN/GO, que enviou ao contribuinte, no dia 11/06/2007, o fax com o resultado da licitação, conforme comprovado através do documento anexo a este processo sob o nome FAX NOTIFICAÇÃO - SEPLAN.

Na análise da operação em si, verificamos que a ASM adquiriu por R\$ 21.386.566,00 os 13.540 CVS-A do Governo do Estado de Goiás, e vendeu por R\$ 24.669.135,30 os mesmos títulos para o Banco Prosper. A liquidação financeira da compra e da venda deu-se na mesma data, qual seja, 19/06/2007. Portanto, a ASM lucrou nesta negociação R\$ 3.282.569,30.

Verificamos que, no mesmo dia da liquidação da operação acima descrita, 19/06/2007, a ASM recomprou o mesmo lote de títulos do Banco Prosper, pela soma de R\$ 25.169.135,30, exatos R\$ 500.000,00 acima do valor pelo qual haviam sido vendidos. A liquidação financeira desta negociação dar-se-ia no dia 25/06/2007. Nesta data, a ASM vendeu o mesmo lote de títulos por R\$ 27.836.334,09 para a ARKHE DTVM Ltda, com liquidação financeira para o mesmo dia, obtendo um lucro de R\$ 2.667.198,79.

Na análise do cálculo da comissão paga à CPA Consultoria, verificamos que a ASM somou o resultado das duas operações acima comentadas. Interessante notar que, segundo a própria ASM, com base no aditivo ao contrato celebrado entre ela e a CPA, o valor devido à CPA era de "50% (cinquenta por cento) do resultado total da operação, caso ocorra, entendido como a diferença positiva entre os preços de aquisição e venda final dos títulos, deduzidos todos os custos de estruturação da operação" (vide Termo Aditivo ao Contrato ASM - CPA).

E evidente que seria razoável que a CPA percebesse 50% do ganho da primeira operação, qual seja, compra do Governo de Goiás e venda para o Banco Prosper, caso ela tivesse realmente contribuído para a formação deste ganho - fato este que, reafirmamos, o contribuinte não conseguiu comprovar. Entretanto, não há nenhuma razoabilidade em dividir com a CPA o ganho resultante da segunda

venda dos títulos para a ARKHE. Esta operação foi uma operação que a CPA não foi envolvida.

Este fato só reforça a tese que o pagamento feito a CPA foi uma liberalidade da ASM. Não ficou comprovado documentalmente nenhuma prestação de serviço da CPA à ASM. Apenas a afirmação de que a CPA foi útil na concorrência do Edital nº 001/2007 do Governo do Estado de Goiás, junto com a comprovação de pagamento, não é suficiente para revestir esse desembolso como uma despesa dedutível.

Desta forma, entendemos que o pagamento efetuado à empresa CPA, cujos serviços atrelados a ele não forma comprovados pelo contribuinte, trata-se de uma liberalidade do contribuinte, o que torna esta despesa indedutível e sujeita também à tributação de Imposto de Renda na Fonte como pagamento sem causa.

• **Legislação: IRPJ e Reflexos, IRRF e Multas Isoladas**

i) considerando que os serviços relacionados ao pagamento efetuado não tiveram sua efetiva realização comprovada pela contribuinte, sendo, portanto indedutível, a Fiscalização procedeu à glosa da referida despesa, pagamento à CPA Consultoria, com impacto na apuração do IRRF e IRPJ da fiscalizada, com reflexos na CSLL, PIS e COFINS, pois ela deduziu o valor pago à CPA da base de cálculo destas contribuições, conforme o demonstrativo da DACON acostado aos autos.

ii) nos termos do art. 61 da Lei 8.981/95, sujeitam-se à incidência do imposto exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

iii) diante da ausência de recolhimento de IRPJ e CSLL por estimativa mensal calculada sobre a receita bruta e acréscimos, exigência legal para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real anual, incidiram sobre os valores devidos a título destes tributos as multas de ofício aplicadas isoladamente sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, com base no art. 44, inciso II, Lei 9.430/96, de 50% (cinquenta por cento).

• **Do Lançamento**

O fato imponível, sujeito ao presente lançamento de ofício, é o pagamento efetuados de recursos a terceiro, no ano-calendário de 2007, sem a comprovação das operações correspondentes, ou de suas causas, e que se apresenta no extrato bancário do contribuinte sob a forma de TED no dia 04/07/2007.

Cumprе salientar que, conforme a norma prevista no art. 61, § 2º da Lei nº 8.981/95 e no art. 674, §2º do RIR/99, considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância. Entretanto, tendo em vista que a incidência dos juros moratórios é mensal, pôde-se trabalhar, para fins de cálculo do crédito

tributário, com a totalização mensal dos débitos relacionados a operações sem causa.

Reiteramos que o contribuinte não trouxe aos autos elementos capazes de ilidir a autuação, nem de descaracterizar os fatos apontados pela fiscalização.

Portanto, efetuamos o presente lançamento de ofício para glosar a despesa de dedutibilidade não-comprovada, apuradas na forma descrita neste Termo.

II. Da Impugnação

Cientificada do lançamento em 19/07/2010, por via postal (fl. 191), a atuada apresentou, em 13/08/2010, a impugnação de fls. 195/230, na qual alega, em síntese, que:

Dos Fatos e Da Improcedência da Glosa Imposta no Auto

- O entendimento da fiscalização é equivocado e decorreria de uma incorreta compreensão da natureza do serviço prestado pela empresa CPA Consultoria e Projetos Ltda. e da estrutura adotada para a compra e venda dos títulos; e que o pagamento efetuado à CPA tem a natureza de comissão pela intermediação de negócios, sendo o envolvimento do Banco PROSPER apenas uma etapa necessária a que a operação pudesse ser estruturada.
- Afirma ser instituição financeira habilitada pelo Banco Central e pela CVM a realizar a intermediação de títulos e valores mobiliários; e que sua receita corresponde à diferença de preço obtida entre a aquisição e a venda de ativos financeiros que negocia entre vendedores e compradores finais.
- Sobre a relação com a empresa CPA, aduz que celebrou com esta contrato de prestação de serviços de consultoria, em 16.01.2007, visando a prospecção de novos negócios na região centro-oeste do País, por meio do qual a CPA auxiliaria a Impugnante na identificação de vendedores ou compradores dos ativos financeiros por ela intermediados.
- Por força de tal contrato, a CPA tinha conhecimento de que a ASM possuía indicações de compradores finais que tinham interesse na aquisição de títulos emitidos pelo Tesouro Nacional no âmbito da securitização de dívidas advindas do Fundo de Compensação de Variações Salariais (FCVS), remanescentes da liquidação de contratos de financiamento habitacional; razão pela qual a CPA teria lhe indicado vendedores de tais títulos, cobrando comissão de 50% dos lucros obtidos na operação (diferença entre os preços de aquisição e de venda final dos títulos, deduzidos os custos de estruturação da operação). Tal acordo foi formalizado em 20.04.2007, por meio de aditivo ao contrato de prestação de serviços de 16.01.2017.
- Em tal aditivo, foi estipulado que 13.540 títulos CVS-A poderiam ser adquiridos do Governo do Estado de Goiás, por meio de participação em licitação pública, na modalidade concorrência, tipo maior oferta, a ser realizada em 05.06.2007. O aditivo ainda esclarecia que o preço mínimo a ser ofertado pelos títulos não

poderia ser inferior a 65% do seu valor de face, que, em 20.04.2007, correspondia a R\$ 2.422,09 ou a R\$ 32.795.098,60 pelos 13.540 títulos.

- A impugnante formalizou a proposta de aquisição destes títulos pelo valor total de R\$ 21.386.566,00; sendo a única a apresentar proposta, motivo pelo qual foi comunicado pelo Estado de Goiás, em 11.06.2007, de que havia vencido a licitação; ato contínuo, foi celebrado o contrato de compra e venda em 15.06.2007, com a estipulação de que a liquidação financeira deveria ocorrer até 19.06.2007.

- Sobre a liquidação financeira da operação, a autuada assim narrou o procedimento adotado:

3.13. Neste particular, a IMPUGNANTE esclarece que, quando as operações de compra e venda de títulos ocorrem nos sistemas de negociação de títulos privados/públicos ("CETIP") e/ou de títulos públicos ("SELIC"), elas são registradas em contas de intermediação; o título intermediado e os recursos financeiros necessários à sua aquisição são transferidos simultaneamente e diretamente entre o comprador e vendedor final, cabendo à instituição intermediária a diferença de preços acordada.

3.14. Ou seja, nesta modalidade de intermediação, a instituição financeira não necessita de caixa equivalente ao valor da aquisição do título, uma vez que o CETIP e/ou SELIC garantem que os recursos financeiros não transitarão por esta instituição, e sim entre as pontas finais.

3.15. Todavia, o edital de licitação dos títulos CVS-A previu procedimento diferenciado para a liquidação financeira e física da operação, condicionando a liberação dos títulos para o sistema CETIP à prévia transferência eletrônica (TED) dos recursos correspondentes ao seu preço de aquisição para a conta corrente nele indicada (DOC. 07).

(...)

3.17. Nesse contexto, a IMPUGNANTE celebrou com o PROSPER, simultaneamente, em 19.06.2007, dois contratos, a saber:

(i) compra e venda de 13.540 títulos CVS-A ao preço total de R\$ 24.669.135,30, prevendo a liquidação através de transferência eletrônica e de conta corrente e posteriormente a transferência dos títulos para a conta CETIP do PROSPER (DOC. 08); e

(ii) opção de compra dos referidos títulos por R\$ 24.669.135,30, mediante pagamento de prêmio de R\$ 500.000,00 (DOC. 09).

3.18. Por conta do contrato de compra e venda celebrado com o PROSPER, a IMPUGNANTE conseguiu liquidar financeiramente a aquisição dos títulos ofertados na licitação, e, por meio do contrato de opção de compra, garantiu a possibilidade de intermediá-los para os compradores finais por meio dos procedimentos ordinários da plataforma CETIP. Em contrapartida, o PROSPER

auferiu receita de R\$ 500.000,00, correspondente ao prêmio cobrado da IMPUGNANTE pela opção de compra dos títulos.

3.19. A venda final dos 13.540 títulos CVS-A ocorreu em 25.06.2007, por R\$ 27.836.334,09, via CETIP, para a ARKE. (DOC. 10)

3.20. A operação gerou para a IMPUGNANTE um lucro de R\$ 5.949.768,09, correspondente a R\$ 27.836.334,09, menos o preço de aquisição dos títulos na licitação (R\$ 21.386.566,00) e o valor do prêmio da opção pago ao PROSPER (R\$ 500.000,00).

- De acordo com o aditivo contratual já citado, a CPA faria jus a 50% do lucro da operação, que corresponderia a R\$ 2.974.884,05 (R\$ 5.949.768,09 x 50%), montante que veio a ser pago, em 04.07.2007, pelo valor líquido de R\$ 2.791.928,68.
- Como não pôde liquidar a operação através da CETIP, foi necessário celebrar os contratos de compra e venda com o Banco Prosper, tendo um custo adicional de R\$ 500 mil.
- O valor pago à empresa CPA não teve como causa somente o desempenho de atividades auxiliares à participação da impugnante na licitação promovida pelo Estado de Goiás para a aquisição dos títulos CVS-A, como o envio de faxes e documentos, mas principalmente a identificação da oportunidade de adquirir os títulos CVS-A por meio da referida licitação, o que ensejou um lucro de R\$ 5.949.768,09.
- Os serviços prestados pela CPA não se encontram documentados por meio de relatórios, pois foram concluídos com a identificação e oferecimento de oportunidade de negócios. A Impugnante, no entanto, apresentou documentos que comprovariam contatos telefônicos com a CPA no período em que houve a despesa, bem como gastos com viagens para Goiânia no mesmo período.
- Tais documentos, aliados ao contrato de prestação de serviços celebrado com CPA, nota fiscal por ela emitida, comprovante do pagamento a ela efetuado e registro contábil da respectiva despesa seriam aptos a fazer prova de sua efetividade, legitimando a sua dedução para fins tributários.
- O Decreto-Lei (DL) nº 486/69, art. 8º, dispõe que a contabilidade em ordem faz prova a favor da empresa, da mesma forma que o DL nº 1.598/77. Competiria à autoridade fiscal provar (e não apenas presumir) a ocorrência de fatos que levem à exigência de tributo. Nesse sentido é o art. 845, § 1º do RIR/99.
- Cita, ainda, que a jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que qualquer meio lícito de prova, que constitua forte indício da efetividade do serviço, torna descabida a glosa da despesa. Nesse sentido é o Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF nº 01-0.900, de 29.06.1989.
- Especificamente nos casos em que a pessoa jurídica incorre em despesas relativas a serviços imateriais, a jurisprudência administrativa vem entendendo

que a apresentação da nota fiscal, do comprovante de pagamento e do registro contábil seriam suficientes para assegurar a dedutibilidade da despesa; logo, não poderia a fiscalização glosar a despesa em destaque sob o argumento de que os serviços prestados por CPA não teriam tido sua efetividade comprovada.

- Não se trata da realização de negócios com pessoas ligadas, pois a beneficiária do pagamento efetuado pela fiscalizada não teria qualquer ligação com ela, sendo empresa idônea, tendo oferecido o valor recebido à tributação do IRPJ e CSLL.

Da Improcedência da Exigência de IRF sobre o Valor Pago à CPA

- Ainda que se considere que a efetividade dos serviços não restou comprovada, o lançamento de IRRF seria improcedente por dois outros motivos:

i) (...) a análise da evolução da legislação relativa à redução indevida do lucro líquido, explanada na impugnação, conduz à conclusão de que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 não se aplica às situações em que o pagamento sem causa ou a beneficiário não-identificado tenha servido de justificativa à exigência de IRPJ e CSLL:

4.10. A Lei nº 9.249, de 26.12.1995, revogou o art. 44 da Lei nº 8.541/92 (art. 36, IV) e estabeleceu que as receitas omitidas apenas seriam adicionadas à base de cálculo do IRPJ (art. 24).

4.11. Como consequência, temos o desaparecimento do sistema de tributação na fonte nas hipóteses em que já se tributou na pessoa jurídica o lucro anteriormente não oferecido à tributação.

4.12. Nesse passo, a aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981/95 passou a ficar restrita aos casos em que o pagamento a beneficiário não-identificado ou sem causa já não tenham acarretado exigência de IRPJ e CSL.

A fim de corroborar tal entendimento, a impugnante colaciona excertos de julgados do antigo 1º Conselho de Contribuintes.

ii) o descabimento da cobrança de IRRF ainda se justifica em razão de sua natureza penal:

4.18. Dessa natureza sancionatória da exigência do IRF à alíquota de 35% decorrem duas consequências lógicas: a invalidade da sua exigência, por violação do conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN, ou, senão isso, a sua inaplicabilidade quando o fato já é penalizado com a exigência do IRPJ e da CSL e da multa de ofício.

4.19. Nos termos do art. 3º do CTN, "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". Sendo o IRF um tributo, a sanção aplicada à pessoa jurídica que efetua pagamentos sem identificar o beneficiário ou a causa jamais poderia corresponder à exigência de IRF de que trata o art. 61 da Lei nº 8.981/95.

(...)

4.21. Nessa linha de raciocínio, seria ilegal a exigência de IRF prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95, por ter ela natureza de penalidade.

4.22. Por outro lado, nos casos em que o pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa comprovada tenha acarretado redução indevida do IRPJ e da CSL, é legítima a exigência de tais tributos com acréscimo de multa de ofício (75% ou 150%, conforme o caso). Em razão disso, sobre essa mesma constatação fática é descabida a imposição de outra penalidade, daí ser indevida a exigência do IRF à alíquota de 35%.

4.23. Assim, também pelo fundamento de a exigência de IRF à alíquota de 35% ter caráter penal, ela somente seria aplicável para sancionar condutas que impeçam a identificação da causa ou do beneficiário, quando já não tenham acarretado o pagamento a menor do IRPJ e da CSL. Se o IRPJ e a CSL tiverem sido lançados, com a correspondente multa de ofício, descabida a cobrança desse IRF com caráter punitivo.

Do Descabimento da Multa Isolada Lançada no Auto

- Defende a impugnante não ser possível o lançamento de multa isolada de 50% quando a infração cometida pela contribuinte (no caso, dedução indevida de despesa) já motivou a aplicação de multa de ofício (originária, de 75%); isto é, a multa de ofício isolada somente se sustentaria caso o rendimento sujeito à sistemática de estimativa mensal ter sido incluído no montante dos rendimentos tributáveis declarados no final do período-base e o IR incidente sobre o mesmo já ter sido pago. Não sendo essa a hipótese, a multa aplicável seria apenas a do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

- A contribuinte ressalta que o fato de o art. 44 da Lei nº 9.430/96 ter sido alterado pela Lei nº 11.488/07 não poderia mudar tal entendimento, já que o objetivo da alteração foi outro:

5.16. Em suma: o alcance das alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi apenas o de autorizar a cobrança de multa isolada (por estimativa não recolhida ou recolhida a menor) quando o contribuinte encerra seu período-base com prejuízo fiscal ou com base negativa (ou, por decorrência lógica, quando o montante de seu IRPJ e CSLL definitivos é menor do que aquele que seria devido por estimativa). Nada além disso.

5.17. Se, por rematado absurdo, fosse possível exigir-se as duas multas, o contribuinte passaria a ser onerado praticamente com o mesmo percentual que lhe seria aplicável em caso de evidente intuito de fraude (150%), conforme dispõe o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na sua redação atual.

5.18. O legislador não pretendeu abolir o princípio da absorção ou consunção, pelo qual a aplicação de multa em decorrência do dever de recolher o tributo em definitivo absorve aquela decorrente da violação do dever de antecipar. Neste

particular, deve ainda ser repetido que o princípio da absorção ou consunção pressupõe que a base tributável para a incidência da multa de ofício originária corresponda àquela que se sujeitaria à multa isolada, para que não haja cumulação de penalidades.

(...)

5.24. Assim, tem-se por demonstrado que, no caso, é descabida a cumulação das multas de ofício (originária e isolada) impostas pelos AUTOS sobre as suposta dedução indevida de despesa, devendo ser cancelada a multa isolada com base no princípio da absorção ou consunção e, primordialmente, pelo fato de que o alcance das alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não permite a cumulação das multas em causa (aplicação do art. 97, V, do CTN).

Por fim, pugna a Impugnante pela improcedência da autuação.

A 3ª Turma da DRJ/RPO julgou improcedente a impugnação, ratificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

LANÇAMENTO DECORRENTE.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2007

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

Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, os pagamentos efetuados ou recursos entregues a

terceiros ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

IRRF E MULTA DE OFÍCIO. NATUREZAS JURÍDICAS DISTINTAS. AUSÊNCIA DE CUMULAÇÃO DE COBRANÇA.

Em se tratando de naturezas jurídicas distintas, não há que se falar em cumulação entre o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, tributo cobrado do substituto tributário, e a multa de ofício.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. NÃO CONCOMITÂNCIA.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano calendário, no regime do lucro real anual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário pugnano pelo provimento do recurso basicamente nos mesmos termos aventados na impugnação requerendo a extinção do crédito tributário neles lançado.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE IRRF EM RAZÃO DE ERRO QUANTO À DATA DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

O recorrente suscitou em sede de preliminar a nulidade do auto de infração em razão de erro quanto à data da ocorrência do fato gerador porque o auto de infração considerou a data do fato gerador como sendo 04/12/2007 quando o fato gerador do IRRF se daria legalmente na data do efetivo pagamento que ocorreu no dia 04/07/2007, nos seguintes termos:

(...) 5.8. No caso, como visto nas seções anteriores, o pagamento efetuado à CPA ocorreu indiscutivelmente no dia 04.07.2007, tendo sido essa a única despesa glosada pelos AUTOS. Assim, não há nenhuma lógica ou razão para a fiscalização ter considerado que o fato gerador do referido IRF teria ocorrido no dia 04.12.2007, e, não, no dia 04.07.2007.

5.9. Ao eleger o dia 04.12.2007 como a data de ocorrência do fato gerador do IRF, a fiscalização incorreu em erro material, que é vício insanável e macula de nulidade o lançamento.

(...)5.11. Não obstante, a RECORRENTE ressalta que, caso seja possível decidir pela insubsistência do IRF exigido, a nulidade acima não deve ser decretada, devendo ser dado provimento ao recurso voluntário, na forma do art. 59, § 3º do Decreto nº 70.235/72.

5.12. De resto, a RECORRENTE ressalta que o reconhecimento de nulidade é matéria de ordem pública e, por essa razão, arguível a qualquer tempo (Acórdãos CARF nº 2201-004.031, de 09.11.2017; 1302-001.732, de 09.12.2015; 2402-004.603, de 11.02.2015, entre outros).

5.11. Não obstante, a RECORRENTE ressalta que, caso seja possível decidir pela insubsistência do IRF exigido, a nulidade acima não deve ser decretada, devendo ser dado provimento ao recurso voluntário, na forma do art. 59, § 3º do Decreto nº 70.235/72.

5.12. De resto, a RECORRENTE ressalta que o reconhecimento de nulidade é matéria de ordem pública e, por essa razão, arguível a qualquer tempo (Acórdãos CARF nº 2201-004.031, de 09.11.2017; 1302-001.732, de 09.12.2015; 2402-004.603, de 11.02.2015, entre outros).

Entendo que a preliminar deve ser rejeitada, o TVF esclareceu (e-fls. 183) que o lançamento decorreu da glosa do pagamento à CPA Consultoria, com impacto na apuração do IRRF e IRPJ do contribuinte, com reflexos na CSLL, PIS e COFINS, pois o contribuinte deduziu o valor pago à CPA da base de cálculo destas contribuições, conforme o demonstrativo da DACON presente neste processo.

Para o caso em apreço, ainda que se considere que a data correta para o IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa ocorre na data em que efetuado o respectivo pagamento, este de fato ocorrido em 04/07/2007 nos termos do artigo 61 da Lei 8981/95 e 674 do RIR/99, e, no caso a fiscalização, o considerou como sendo no dia 04.07.2007, entendendo que tal fato não é capaz de atrair a nulidade.

Isso porque, a indicação da data diversa da do pagamento como fato gerador do IRRF não gera qualquer prejuízo ao contribuinte, uma vez que remanesceu resguardado os elementos essenciais previstos no artigo 142 do CTN tendo sido garantido de forma plena o seu direito de defesa e no caso em apreço eventual erro na alteração da data não alterou a hipótese de incidência, uma vez que o evento tributável efetivamente ocorreu dentro do contexto de pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa.

Outrossim, não antevejo qualquer hipótese do artigo 59 do Decreto 70235/72, uma vez que foi garantido ao contribuinte a ampla defesa e contraditório e o lançamento se deu por autoridade competente.

Nesses termos, rejeito a preliminar de nulidade.

DO MÉRITO

No que diz respeito ao mérito, o propósito recursal se trata de lançamento de ofício relativo ao IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e Multa Exigida Isoladamente pela ausência de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário 2007.

Assim, foi objeto do lançamento de ofício, além do IRPJ e da CSLL vinculados às referidas glosas, também o IRRF sobre os pagamentos feitos a título de “comissões” vinculados aos serviços tidos como não comprovados e pagamento a beneficiário não identificado/pagamento sem causa.

Nos termos do relatório, a autoridade fiscal identificou que a despesa teve como origem um pagamento – no valor líquido de R\$ 2.791.928,68 (com valor bruto de R\$ 2.974.884,04), efetuado em favor da empresa CPA Consultoria e Projetos Ltda, com sede na cidade de Goiânia - GO, na data de 04/07/2007, conforme **extrato bancário** fornecido pelo contribuinte e **suportado pela nota fiscal de serviços** emitida em 29/06/2007 pela CPA, de nº 425.

A recorrente alegou que este pagamento foi realizado em virtude de uma prestação de serviço de consultoria por parte da CPA visando à prospecção de novos negócios na região centro-oeste do País. Além disso, o contribuinte apresentou o contrato firmado entre a ASM e a CPA, datado de 16/01/2007, dando conta da contratação da CPA para a prospecção de novos negócios.

O referido contrato foi aditivado em 20/04/2007, em que fica acertada a participação da ASM na licitação pública feita pelo Governo do Estado de Goiás (Edital de Concorrência nº 0001/2007), cujo objeto é a aquisição de 13.540 títulos públicos federais tipo CVS-A de propriedade daquele estado (Títulos emitidos pelo Tesouro Nacional no âmbito da securitização das dívidas advindas do Fundo de Compensação de Variações Salariais - FCVS, remanescentes da liquidação de contratos de financiamento habitacional).

No que diz respeito a remuneração pelos serviços prestados ficou acertado o pagamento de 50% do resultado total da operação, o que seja, a diferença entre o preço de aquisição e venda final dos títulos, deduzidos todos os custos de estruturação da operação, para tanto transcrevo os termos do aditivo às e-fls. 63/64 datado de 20 de abril de 2007 que especifica o que fora pactuado no Contrato Base datado de 16 de janeiro de 2007 (e-fls. 60/62) com o seguinte teor:

- (i) proposta de negócio: participação de licitação pública, modalidade concorrência, tipo maior oferta, do Governo do Estado de Goiás, cujo objeto é a aquisição de 13.540 (treze mil, quinhentos e quarenta) títulos públicos federais, tipo CVS-A, de propriedade do Estado de Goiás;
- (ii) recursos financeiros envolvidos: conforme mencionado no edital de concorrência pública divulgado pelo Estado de Goiás (Edital de Concorrência nº 0001/2007), o preço mínimo a ser ofertado não poderá ser inferior a 65% (sessenta e cinco por cento) do valor de face do título, ou seja, nesta data o preço unitário do título é de R\$ 2.422,09 (dois mil, quatrocentos e vinte e dois reais e nove centavos), perfazendo o total de R\$ 32.795.098,60 (trinta e dois mil, setecentos e noventa e cinco mil, noventa e oito reais e sessenta centavos). O valor unitário do título aqui mencionado será corrigido, para a data prevista para realização da licitação, conforme atualização divulgada pela Secretaria do Tesouro Nacional no dia 01.06.2007.
- (iii) remuneração da CPA CONSULTORIA E PROJETOS LTDA.: no caso da ASM ASSET MANAGEMENT DTVM S.A., sagrar-se vencedora da concorrência pública, CPA CONSULTORIA E PROJETOS LTDA. fará jus a uma remuneração de 50% (cinquenta por cento) do resultado total da operação, caso ocorra, entendido como a diferença positiva entre os preços de aquisição e de venda final dos títulos, deduzidos todos os custos de estruturação da operação.

O relatório ainda indica que o contribuinte explicou que o papel da CPA no assessoramento da sua participação na concorrência supracitada foi cientificá-lo da concorrência e o assessoramento em diversas atividades, incluindo o envio de periódicos, registro da documentação solicitada e o envio para a ASM, via fax, da notificação do Governo de Goiás comunicando que a ASM havia se sagrado vencedora do processo licitatório.

Assim a autoridade fiscal tem como incontroverso que o contribuinte conseguiu comprovar a efetividade do pagamento, através da cópia do extrato bancário. Entretanto, **não teria logrado êxito em comprovar a efetiva prestação do serviço, tampouco a sua necessidade.** Afirma a autoridade fiscal que nenhum documento comprovou que a CPA realizou algum trabalho para o contribuinte.

A autoridade fiscal não considerou suficiente o fato de que a CPA "*entrou em contato com a mesma*", e que "*assessorou em diversas atividades, incluindo o envio dos periódicos locais que divulgaram a licitação, o registro da documentação solicitada no órgão competente e o respectivo envio para a ASM, via fax, da Notificação do Governo do Estado de Goiás comunicando que a ASM havia se sagrado vencedora do processo licitatório*", para comprovar a efetividade e necessidade da prestação do serviço.

Além disso observou a fiscalização que não seria razoável aceitar que a simples tarefa de envio de periódicos locais e o envio do resultado da licitação via fax pudessem sustentar o pagamento de quase dois milhões de reais e arremata afirmando que como a própria SEPLAN/GO, que enviou ao contribuinte, no dia 11/06/2007, o fax com o resultado da licitação, conforme comprovado através do documento anexo a este processo sob o nome FAX NOTIFICAÇÃO – SEPLAN, a tese suscitada pelo contribuinte seria ainda mais inverossímil.

No que diz respeito a operação em sim, restou consignado que a **ASM** adquiriu por R\$ 21.386.566,00 os 13.540 CVS-A do Governo do Estado de Goiás, e vendeu por R\$ 24.669.135,30 os mesmos títulos para o **Banco Prosper. A liquidação financeira da compra e da venda deu-se na mesma data, qual seja, 19/06/2007. Portanto, a ASM lucrou nesta negociação R\$ 3.282.569,30.**

No mesmo dia da liquidação da operação acima descrita, 19/06/2007, a **ASM recomprou o mesmo lote de títulos do Banco Prosper, pela soma de R\$ 25.169.135,30, exatos R\$ 500.000,00 acima do valor pelo qual haviam sido vendidos.** A liquidação financeira desta negociação dar-se-ia no dia 25/06/2007. Nesta data, **a ASM vendeu o mesmo lote de títulos por R\$ 27.836.334,09 para a ARKHE DTVM Ltda, com liquidação financeira para o mesmo dia, obtendo um lucro de R\$ 2.667.198,79.**

No que diz respeito ao cálculo da comissão paga à CPA Consultoria, a ASM somou o resultado das duas operações acima comentadas.

Sendo assim esta Turma de julgamento tem que enfrentar os seguintes pontos controvertidos:

- 1º - Se o pagamento efetuado pela recorrente em favor da empresa CPA pode ser uma despesa tida como comprovada;
- 2º - a depender da conclusão do item acima, a (im)possibilidade de cobrança do IRRF à alíquota de 35% simultaneamente com a tributação do IRPJ e da CSLL, em razão da glosa de despesas;
- 3º - Concomitância da Multa de Ofício com a Multa Isolada;

4º - (im)possibilidade de incidir juros de mora sobre as multas de ofício.

Passo a análise.

Das despesas tidas como comprovadas. Da Exigência de IRPJ e Reflexos.

Após analisar os fatos e cotejar a documentação acostada aos autos, entendo que apenas em relação ao contrato celebrado entre a recorrente e a CPA, especialmente em função do conteúdo trazido no aditivo às e-fls. 63/64 datado de 20 de abril de 2007 que especifica os termos da relação jurídica e o objeto pactuado, concluo que a despesa/pagamento incorrida pela Contribuinte teve sua efetividade confirmada, uma vez que considero comprovada a prestação de serviço, isso porque se o contrato base de 16 de janeiro de 2007 (e-fls. 60/62) de fato teve conteúdo genérico, a análise dos termos do aditivo demonstra a prestação de serviço em específico.

Nesse contexto dirijo do entendimento da autoridade fiscal e da DRJ quando concluem que não ficou comprovado documentalmente nenhuma prestação de serviço da CPA à ASM, portanto, apenas em relação a prestação de serviço da CPA à ASM (recorrente) entendo que deve ser afastado o lançamento de IRPJ e da CSLL vinculados às glosas de despesas por ausência de comprovação da prestação do serviço, também o IRRF sobre os pagamentos feitos a título de “comissões” vinculados aos serviços tidos como não comprovados.

A questão relevante realmente no caso em apreço é a análise se de fato existiu os serviços a que se refere ao pagamento das comissões, no caso, o pagamento no valor líquido de R\$ 2.791.928,68 (com valor bruto de R\$ 2.974.884,04), efetuado em favor da empresa CPA Consultoria e Projetos Ltda, em 04/07/2007.

Adentrando na análise da efetiva prestação de serviço da CPA à ASM, concluo que não pode ser ignorado todo o contexto dos autos que incluem os seguintes documentos: o **Contrato de Prestação de Serviço de 16 de janeiro de 2007 (e-fls. 60/62)** que infere em bases genéricas que a CPA diligenciará para prospectar oportunidade de negócios no Centro-Oeste em favor da recorrente, **Aditivo Contratual** em 20/04/2007, em que fica indicado pela CPA o objeto da compra dos títulos públicos a serem adquiridos pela recorrente e acertada a participação da ASM na licitação pública feita pelo Governo do Estado de Goiás (Edital de Concorrência nº 0001/2007), para aquisição de títulos públicos federais tipo CVS-A, **extrato bancário** fornecido pelo contribuinte que atesta o efetivo pagamento da comissão em 04/07/2007 e **suportado pela nota fiscal de serviços** emitida em 29/06/2007 pela CPA, de nº 425.

Pela análise dos autos, o motivo principal para a autoridade fiscal não considerar comprovada a prestação do serviço, após a análise dos Termos de Intimação, Termo de Verificação Fiscal, Auto de Infração, decisão da DRJ foi a ausência da efetiva prestação de serviço efetuada

pela CPA, notadamente a apresentação de relatório que corroborasse a participação (intermediação) da CPA na operação de compra e venda dos títulos públicos negociados, realizada entre a ASM e o Governo do Estado de Goiás.

No entanto, ao analisar o contrato (**e-fls. 60/62**), a empresa CPA é uma sociedade pertencente ao sistema de distribuição de valores mobiliários, autorizada a prestar serviços **de intermediação e de assessoria** ou assistência técnica em operações e **atividades nos mercados financeiros e de capitais**, assim como de administração de recursos financeiros, e o objeto do contrato inicial (CPA e recorrente) diz respeito **aos serviços de consultoria visando à prospecção de novos negócios na região centro-oeste do País, especialmente aqueles relacionados às atividades da recorrente.**

Na análise do aditivo contratual (e-fls. 63/64), há a indicação da proposta de negócio, os recursos financeiros envolvidos e a base da remuneração da CPA CONSULTORIA E PROJETOS LTDA., nesse sentido entendo que o conteúdo do termo aditivo denota a atuação prévia da CPA e, se de um lado não há um relatório efetivo com as pesquisas e buscas de mercado efetuadas pela CPA, por outro, temos a CPA, empresa sediada em Goiás indica títulos públicos na região Centro-Oeste conforme indicado no contrato, com o títulos específicos a se adquirir, indicação do Edital, o preço mínimo a ser ofertado na operação de compra, o que prescinde que há um trabalho que não pode ser ignorado.

Ademais, a comprovação da intermediação exigida na operação de compra dos títulos públicos mencionada pela decisão da DRJ que seria entre a CPA e o Governo do Estado de Goiás não poderia existir quando se trata da modalidade de licitação do tipo Concorrência Pública cuja interferência particular é incompatível pelo princípio da impessoalidade, transcrevo novamente o Termo Aditivo em 20/04/2007:

- (i) proposta de negócio: participação de licitação pública, modalidade concorrência, tipo maior oferta, do Governo do Estado de Goiás, cujo objeto é a aquisição de 13.540 (treze mil, quinhentos e quarenta) títulos públicos federais, tipo CVS-A, de propriedade do Estado de Goiás;
- (ii) recursos financeiros envolvidos: conforme mencionado no edital de concorrência pública divulgado pelo Estado de Goiás (Edital de Concorrência nº 0001/2007), o preço mínimo a ser ofertado não poderá ser inferior a 65% (sessenta e cinco por cento) do valor de face do título, ou seja, nesta data o preço unitário do título é de R\$ 2.422,09 (dois mil, quatrocentos e vinte e dois reais e nove centavos), perfazendo o total de R\$ 32.795.098,60 (trinta e dois mil, setecentos e noventa e cinco mil, noventa e oito reais e sessenta centavos). O valor unitário do título aqui mencionado será corrigido, para a data prevista para realização da licitação, conforme atualização divulgada pela Secretaria do Tesouro Nacional no dia 01.06.2007.

- (iii) remuneração da CPA CONSULTORIA E PROJETOS LTDA.: no caso da ASM ASSET MANAGEMENT DTVM S.A., sagrar-se vencedora da concorrência pública, CPA CONSULTORIA E PROJETOS LTDA. fará jus a uma remuneração de 50% (cinquenta por cento) do resultado total da operação, caso ocorra, entendido como a diferença positiva entre os preços de aquisição e de venda final dos títulos, deduzidos todos os custos de estruturação da operação.

Ademais, chama a atenção que toda a cronologia é compatível com o negócio firmado; **Contrato de Prestação de Serviço de 16 de janeiro de 2007 (e-fls. 60/62)**; Termo Aditivo em 20/04/2007, **extrato bancário** fornecido pelo contribuinte que atesta o efetivo pagamento da comissão em 04/07/2007 e **suportado pela nota fiscal de serviços** emitida em 29/06/2007 pela CPA, de nº 425.

Vale destacar ainda, conforme mencionado pelo contribuinte que não há qualquer alegação que a empresa CPA tivesse qualquer relação incestuosa ou disfarçada com a recorrente, ou até mesmo que não fosse uma empresa operacional ou de fachada que ensejasse deliberadamente intuito fraudulento com a intenção de subtrair a arrecadação de qualquer maneira.

No que diz respeito a remuneração pelos serviços prestados, ainda que chame atenção a base de 50%, um percentual aparentemente elevado para a operação, o recorrente justifica que sem a atuação da CPA não teria prospectado o negócio e penso que a relação de remuneração entre as partes prescinde da livre iniciativa comercial, desde que obedecido os parâmetros legais, segundo os quais, no presente caso, na ótica deste relator, não se encontram comprometidos, pelos motivos já mencionados.

Entretanto, conforme o TVF, entendo que não há nenhuma razoabilidade em dividir com a CPA o ganho resultante da segunda venda dos títulos para a ARKHE. Esta operação foi uma operação que a CPA não foi envolvida, portanto, a autuação deve ser mantida.

Assim, no que diz respeito ao contrato entre a recorrente e a CPA, qual seja, compra dos títulos do Governo de Goiás e venda para o Banco Prosper, o valor devido à CPA de "50% (cinquenta por cento) do resultado total da operação, entendido como a diferença positiva entre os preços de aquisição e venda final dos títulos, deduzidos todos os custos de estruturação da operação" (**vide Termo Aditivo ao Contrato ASM - CPA**) deve ser respeitado e autuação fiscal deve ser afastada neste ponto.

Na análise da operação em si, verificou-se que a ASM adquiriu por R\$ 21.386.566,00 os 13.540 CVS-A do Governo do Estado de Goiás, e vendeu por R\$ 24.669.135,30 os mesmos títulos para o Banco Prosper. A liquidação financeira da compra e da venda deu-se na mesma data, qual seja, 19/06/2007. Portanto, a ASM lucrou nesta negociação R\$ 3.282.569,30. Portanto, entendo que 50% do valor de R\$ 3.282.569,30 (R\$ 1.641.284,65) em valores brutos e R\$

1.540.509,77 em valores líquidos, isso aplicando 6,14% que é a diferença entre o valor líquido e o valor bruto da comissão (R\$ 2.974.884,04 – R\$ 2.791.928,68 = R\$ 182.955,36) menos o valor bruto pagos a CPA a título de comissão deva ser considerado legítimo em termos de comprovação do serviço prestado e pagamento com causa definida (comissão) e beneficiário identificado.

Assim, com a demonstração da efetividade dos serviços prestados, no que diz respeito a relação jurídica entre recorrente e CPA, torna-se descabida a exigência de IRPJ e reflexos e do IRF à alíquota de 35%, de que trata o art. 61 da Lei 8.981/95, porquanto não se está diante da hipótese de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, mas sim de pagamentos efetuados a pessoas jurídicas perfeitamente identificadas e que tiveram como causa serviços efetivamente prestados por seus sócios à recorrente.

Assim, dou provimento a este ponto.

Das despesas tidas como *não* comprovadas. Da Exigência de IRPJ e Reflexos. Da Exigência do IRRF.

No que diz respeito a divisão com a CPA referente ao ganho resultante da segunda venda dos títulos para a ARKHE, conforme mencionado, esta operação foi uma operação que a CPA não foi envolvida, portanto, a autuação deve ser mantida.

Assim, após a ASM ter adquirido por R\$ 21.386.566,00 os 13.540 CVS-A do Governo do Estado de Goiás, e vendido por R\$ 24.669.135,30 os mesmos títulos para o Banco Prosper. A ASM lucrou nesta negociação R\$ 3.282.569,30.

Portanto, em relação a segunda venda não se demonstra justificativa plausível da recorrente comissionar a CPA, vez que a ASM recomprou o mesmo lote de títulos do Banco Prosper, pela soma de R\$ 25.169.135,30, exatos R\$ 500.000,00 acima do valor pelo qual haviam sido vendidos. A liquidação financeira desta negociação dar-se-ia no dia 25/06/2007. Nesta data, a ASM vendeu o mesmo lote de títulos por R\$ 27.836.334,09 para a ARKHE DTVM Ltda, com liquidação financeira para o mesmo dia, obtendo um lucro de R\$ 2.667.198,79, assim 50% deste valor (R\$ 1.333.559,39) não poderia ser somado a primeira operação de venda para beneficiar a CPA da comissão cuja qual não teve qualquer participação, posto que a CPA não foi envolvida, portanto, a autuação deve ser mantida neste ponto.

Desta feita, face a impossibilidade de dividir com a CPA o ganho resultante da segunda venda dos títulos para a ARKHE se torna exigível o IRPJ e Reflexos do IRRF à alíquota de 35%, de que trata o art. 61 da Lei 8.981/95, porquanto se está diante da hipótese de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Sendo assim, não convence os argumentos da recorrente que *“se a licitação pudesse ter sido liquidada normalmente pela CETIP, através da utilização da conta de intermediação, a RECORRENTE não precisaria ter celebrado os contratos de compra e venda e de*

opção de compra com o PROSPER, realizando a intermediação diretamente para os clientes finais. Todavia, como isso não foi possível, a RECORRENTE precisou envolver o PROSPER na operação, tendo tido um custo adicional de estruturação da operação de R\$ 500.000,00.”

Pelo exposto, nada a prouver em relação a este ponto

Da possibilidade da tributação do IRPJ/CSLL em concomitância com a exigência do IRRF

A autoridade fiscal e a DRJ sustentaram que é perfeitamente possível a tributação do IRPJ/CSLL em face da glosa de despesas quando não há efetiva prestação de serviços contratados com terceiros, em concomitância com a exigência do IRRF causado por pagamentos sem comprovação da operação ou de sua causa, tese esta recorrida pelo contribuinte, que pretende “afastar a exigência do IRRF sobre a mesma base do IRPJ e CSL exigidos pela glosa das despesas com os pagamentos considerados ‘sem causa’”.

No que diz respeito a controvérsia instalada, entendo que se um contribuinte efetua pagamento por serviço e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não prova a efetiva prestação, incidem IRPJ/CSLL pela glosa da despesa e IRRF devido à ausência de causa para o pagamento, este é o entendimento consagrado pela Súmula CARF 241, a seguir transcrita:

SÚMULA CARF Nº 241

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 04/11/2025 – vigência em 10/11/2025

O lançamento do imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF) incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado pode coexistir com o lançamento de IRPJ e CSLL por glosa de custos e despesas.

No sentido da súmula acima transcrita, também menciono a Ementa do Acórdão nº 9101-004.543 – CSRF, julgado em 7 de novembro de 2019 de relatoria da I. Conselheira Andréa Duek Simantob, nos seguintes termos:

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

Ano-calendário: 2010, 2011

CONCOMITÂNCIA DE INCIDÊNCIA DE IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS E DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA

Quando não for comprovada a causa do pagamento, incide o IRRF. Por outro lado, uma despesa fictícia deve ser glosada, para que IRPJ e CSLL incidam sobre as bases

de cálculo corretas. Consequentemente, se um contribuinte efetua pagamento por serviço e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não prova a efetiva prestação, incidem IRPJ/CSLL pela glosa da despesa e IRRF devido à ausência de causa para o pagamento.

Assim, entendo possível a tributação do IRPJ/CSLL em face da glosa de despesas quando não há efetiva prestação de serviços contratados com terceiros, em concomitância com a exigência do IRRF causado por pagamentos sem comprovação da operação ou de sua causa.

DO DESCABIMENTO DAS MULTAS ISOLADAS LANÇADAS NOS AUTOS

Por outro lado, entendo incorreta a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada em vista da falta de pagamento das estimativas mensais e me posiciono no sentido inverso ao Acórdão.

Não há dúvida que 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 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 outras palavras, a Súmula aplica-se inquestionavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Conforme aduzido no voto pelo Ilustre Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, no Processo nº 15504.729918/2014-44, Recurso Especial do Contribuinte, Acórdão nº 9101-006.618 – CSRF / 1ª Turma Sessão de 14 de junho de 2023 que assim se posicionou, in verbis:

(...) 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 nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 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”).

Veamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 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 quanto à 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 Martins¹, 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 decritos, 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 repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, 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).

E mais recentemente, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 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 nº 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 nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para mudar 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 incorrência 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 consunção, visando repelir esse bis in idem, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra².

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

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o bis in idem, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos 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.

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-se 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, em razão do princípio da consunção devendo, portanto, ser exoneradas e, como a única matéria remanescente a ser apreciada diz respeito a aplicação concomitante das multas, entendo que o Recurso Voluntário deve ser provido.

Portanto, dou provimento ao presente ponto.

DOS JUROS DE MORA SOBRE AS MULTAS DE OFÍCIO

No que diz respeito a arguição sobre a impossibilidade de incidir juros de mora sobre as multas de ofício, há de se aplicar a súmula CARF 108, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Nada a prouver quanto a este ponto.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para: (i) afastar a autuação quanto aos 50% do valor da comissão da primeira operação que fez em valores líquidos o montante de R\$ 1.540.509,77, correspondente a metade de R\$ 3.282.569,30 (R\$ 1.641.284,65 – valor bruto) pagos a título de comissão em favor da CPA em razão da comprovação do serviço prestado e pagamento com causa definida (comissão) e beneficiário identificado; (ii) exonerar as multas isoladas em razão do princípio da consunção.

(documento assinado digitalmente)

Liana Carine Fernandes de Queiroz

VOTO VENCEDOR

Leonardo de Andrade Couto, redator designado

Peço vênia à I. Relatora para manifestar divergência em relação à concomitância da multa isolada com a multa de ofício exigida junto com o tributo.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo

apurado no ajuste A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se (destaque acrescido):

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

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

(....)

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

(....)

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

(.....)

Com base na redação do caput essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção (destaque acrescido):

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

(.....)

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

(.....)

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

(.....)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

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 grave.

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.

Estaríamos 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, 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 nº 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.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto