ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13896.723086/2016-22

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	13896.723086/2016-22
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1401-003.135 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	20 de fevereiro de 2019
Matéria	IRPJ. DESPESAS NÃO COMPROVADAS. IRRF
Recorrente	PEM ENGENHARIA LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada. Como o administrador responsável concordou com a responsabilidade imputada, não há litígio quanto a esta matéria.

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

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

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

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

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do Princípio da Consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada. No caso concreto não se aplica o princípio em razão do cancelamento integral da multa de ofício lançada no mesmo exercício.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APRESENTAÇÃO DE CONFISSÃO EM TERMO DE COLABORAÇÃO PREMIADA OU ACORDO DE

LENIÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 138 DO CTN. AUSÊNCIA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS.

O instituto da denúncia espontânea, como o próprio nome revela, depende exclusivamente da ação do sujeito passivo, tanto no que se refere à confissão do tributo quanto ao seu pagamento ou depósito, quando este dependa de apuração. Cabe ao contribuinte retificar suas declarações de rendimentos, refazer suas apurações e efetuar o pagamento dos tributos devidos, ou o seu depósito, caso haja dúvida quanto ao montante total devido. Verificando-se, tão somente, a confissão dos crimes praticados ao Ministério Público Federal e à Justiça Federal que, posteriormente, ensejaram apurações por parte do Fisco Federal dos tributos devidos em face das irregularidades a ele comunicadas pelos órgão de investigação e da Justiça, sem que o contribuinte tenha se antecipado a qualquer procedimento fiscal e adotado as medidas necessárias para a denúncia espontânea das obrigações tributárias perante o Fisco, esta não se configura.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

Constatado que os pagamentos feitos, em face de contratos firmados com empresas do mesmo grupo familiar, que não apresentam nenhuma estrutura administrativa, técnica ou operacional, estão dissociados de qualquer prova de efetiva prestação dos serviços, resta caracterizada a natureza fictícia das despesas contabilizadas, impondo-se sua glosa.

IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESAS DECORRENTES DE ILÍCITO PENAL. PAGAMENTOS DE VANTAGENS INDEVIDAS. REPARAÇÃO DE DANOS OU RESSARCIMENTOS EM FACE DE ACORDOS DE COLABORAÇÃO PREMIADA OU DE LENIÊNCIA. EXCLUSÃO DA BASE TRIBUTÁVEL GLOSADA RELATIVA A FATOS GERADORES OCORRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Ainda que as despesas glosadas sejam derivadas de desvios de recursos da empresa autuada para pagamentos de vantagens indevidas a terceiros, a sua indedutibilidade decorre essencialmente do fato de que não se enquadram como despesas efetivamente realizadas que reduziram indevidamente o resultado tributável dos exercícios fiscais sob apuração. Assim, a reparação de danos causados em decorrência dos ilícitos confessados ou a devolução de valores fixados em Termos de Colaboração Premiada ou em Acordos de Leniência, tem natureza completamente distinta das despesas originalmente deduzidas e não podem impactar a apuração de tributos de períodos já encerrados. Os fatos geradores complexivos do IRPJ e CSLL dos períodos em que ocorreram as infrações devem ser escoimados dos valores que afetaram indevidamente a base de cálculo dos tributos devidos, não podendo ser afetados retroativamente por quaisquer fatos, voluntários ou não que tenham sido praticados em momento posterior, visando a purgar total ou parcialmente os ilícitos penais cometidos e a atenuar a imposição de penalidades, seja na esfera administrativa ou judicial.

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013

IRRF. PRESSUPOSTOS DO ART. 61 DA LEI N° 8.981/95 PARA COBRANÇA.

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

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

Os pagamentos a diversas empresas por serviços que não foram efetivamente prestados, efetuados como meios preparatórios para o desvio dos recursos que seriam posteriormente empregados nos pagamentos de vantagens indevidas a terceiros (propina), embora identifique sua finalidade não validam sua causa primária. Estes pagamentos não tem causa (no sentido econômico), pois não correspondem a serviços efetivamente prestados. Além disso, os reais beneficiários de tais recursos não são identificados nestas operações, pois estão encobertos por documentos que apontavam outros beneficiários (as emitentes das notas fiscais) dos pagamentos.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as questões preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento aos recursos da Contribuinte e do Sr. Augusto Ribeiro Mendonça, este apontado como responsável solidário, tão

somente para excluir do lançamento o valor relativo às multas isoladas sobre estimativas não pagas (aplicação do princípio da consunção), vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues Costa Braga e Bárbara Santos Guedes (suplente convocada).

Relatório

Trata o presente processo de Recurso Voluntário ao Acórdão de nº 03-77.024, proferido pela 7ª Turma da DRJ/BSB em que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte, ocasião em que manteve integralmente o crédito tributário exigido.

Por bem relatar a autuação, a seguir transcrevo o relatório do voto condutor da DRJ:

> *Contra a contribuinte PEM ENGENHARIA LTDA, foram lavrados autos de infração no valor total de **R$ 33.891.128,87**, incluídos encargos moratórios e multa de ofício de 150%, para exigência de IRPJ, CSLL e de IRRF, relativo aos anos de 2012 e 2013.*

Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ (fls.5.984 a 6.005)	3.359.374,89
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	1.264.757,03
Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF	29.266.996,95
TOTAL	33.891.128,87

Foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsável solidário, nos termos do art. 135, III, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN, o ***Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto****, CPF nº 695.037.708-82, sócio e responsável pela gerência da PEM Engenharia, como dispõe o art. 8º do Contrato Social da empresa, consolidado na data de 20/08/08.*

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

Do ***Termo de Verificação Fiscal - Final*** *de fls. 5.888 a 5.983, parte integrante dos autos de infração, extraem-se as seguintes informações.*

A fiscalização foi motivada pelo fato de a empresa PEM ENGENHARIA LTDA estar envolvida na operação denominada "Lava Jato", deflagrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), Ministério Público Federal (MPF) e Polícia Federal (PF), que desbaratou um esquema de corrupção na Petrobrás, envolvendo as maiores empreiteiras do país.

Durante a fiscalização, a autoridade fiscal lavrou diversos Termos de Intimação, com vistas à comprovação da efetividade dos serviços prestados por algumas pessoas jurídicas à PEM ENGENHARIA LTDA, dos quais resultaram diversas respostas por escrito fornecidas pela contribuinte.

Foram realizadas algumas diligências junto a alguns dos prestadores de serviços contratados pela PEM ENGENHARIA LTDA, ocasião em que também foram lavrados diversos termos de intimação.

Houve encerramento ***parcial*** *da Fiscalização, com a lavratura de autos de infração (IRPJ, CSLL e IRRF) relativos aos anos-calendário de 2010 e 2011. O crédito tributário é controlado no processo nº 13896.723538/2015-95, que foi objeto do Acórdão nº 03-71.591 – 2ª Turma da DRF/BSB, de 29 de junho de 2016.*

No prosseguimento dos trabalhos a fiscalização apurou fatos dos períodos correspondentes aos anos-calendário de 2012 e 2013, que serão tratados no presente julgado.

A) DAS GLOSAS DE CUSTOS E/OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS

Em decorrência da fiscalização realizada na PEM Engenharia, a Autoridade Tributária constatou a existência de diversos pagamentos realizados pela empresa, lançados como custos e/ou despesas, que teriam sido indevidamente deduzidos na apuração do lucro real, em conformidade com o ***Termo de Verificação da Ação Fiscal – Final****.*

Entre janeiro de 2012 e setembro de 2013 foram glosados os custos e/ou despesas não comprovadas incorridas com as empresas: ***Yellowwood*** *Consultoria Ltda,* ***Pataccas*** *Participações e Consultoria Ltda,* ***MSML*** *Participações e*

*Consultoria Ltda – EPP e **One Comunicação** e Marketing Ltda.*

Segue a análise detalhada de cada glosa processada.

1) <u>Das despesas com Yellowwood Consultoria Ltda.</u>

As glosas referem-se às notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela Yellowwood cujos valores foram contabilizados como custos e/ou despesas pela PEM Engenharia nos anos-calendários de 2012 e 2013. Os respectivos valores e datas de contabilização, com subtotais por período de apuração do IRPJ/CSLL, estão relacionados na tabela de fls. 5.947 a 5.950.

Foram relatados os seguintes fatos e constatações no TERMO DE VERIFICAÇÃO DA AÇÃO FISCAL – FINAL (fls. 5.946 a 5.950):

- *não teria sido apresentado nenhum contrato de prestação de serviços celebrado entre a PEM Engenharia e a Yellowwood aos quais estivessem vinculadas às notas fiscais relativas à prestação de serviços de assessoria e consultoria em engenharia;*

- *o sujeito passivo foi reiteradamente intimado a comprovar a efetiva prestação de serviços que teriam sido realizados no período sob fiscalização pela Yellowwood, assim como a fornecer documentação identificando os técnicos que executaram os trabalhos, conforme itens 4 e 5 do TIF nº 01 e itens 4 e 5 do TIF nº 03. Porém, nada apresentou a esse respeito;*

- *a Yellowwood também foi reiteradamente intimada a comprovar a efetiva prestação de serviços à PEM Engenharia, assim como a identidade e qualificação dos profissionais que executaram os serviços, nada apresentando a esse respeito;*

- *por meio de consulta aos sistemas da Receita Federal ficou constatado que a empresa não informou a existência de empregados próprios ou pagamentos a terceiros, com retenção de tributos na fonte, que demonstrariam a execução dos serviços supostamente prestados no período em questão. A exceção foi o registro do pagamento de R$ 1.000,00 em 2012, efetuado em favor de seu sócio Augusto Mendonça.*

- *as pessoas físicas controladoras da Yellowwood e da PEM Engenharia são partes vinculadas, já que a Yellowwood é de propriedade de Augusto Mendonça, sócio da PEM Engenharia Ltda e que Augusto Mendonça é administrador de ambas as empresas.*

Nesta seara, a Fiscalização teria evidenciado que as notas fiscais de prestação de serviços de assessoria e consultoria em engenharia emitidas pela Yellowwood para a PEM Engenharia estariam relacionadas a serviços fictícios, cuja efetividade não teria sido comprovada, destinando-se a dar guarida documental à retirada de recursos da empresa para transferi-los a pessoa jurídica controlada pelo mesmo grupo familiar que controla a PEM Engenharia. Simultaneamente, essas notas fiscais teriam sido utilizadas para dar suporte à contabilização dos respectivos valores como custo e/ou despesas dedutíveis, o que teria

reduzido dolosamente eventuais valores do IRPJ e da CSLL a pagar.

Além disso, durante a Fiscalização, verificou-se que o pagamento das notas fiscais nº 55, 57, 60 e 72 não teria sido integralmente efetuado a favor da Yellowwood, mas a diversos terceiros. Dessa forma, a glosa dos respectivos custos/despesas se deu por dupla motivação: além de não ter sido comprovada a efetiva prestação dos serviços a que se referem, parte do pagamento foi realizado pela PEM Engenharia a terceiros e não à Yellowwood.

2) Das despesas com Pataccas Participações e Consultoria Ltda.

Foram relatados os seguintes fatos e constatações no TERMO DE VERIFICAÇÃO DA AÇÃO FISCAL – FINAL (fls. 5.950 a 5.953):

- *por meio dos itens 1 a 3 do TIF nº 01 o sujeito passivo foi intimado a apresentar cópias de notas fiscais, comprovantes de pagamento e contratos de prestação de serviços pertinentes a pagamentos efetuados a Pataccas. Decorrido o prazo fixado pela fiscalização, o sujeito passivo nada apresentou, sendo objeto de reintimação por meio dos itens 1 a 3 do TIF nº 03;*

- *por meio das correspondências datadas de 26/06/15, 20/07/15, 07/08/15, e 23/09/15, o sujeito passivo apresentou cópias das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela Pataccas e comprovantes de pagamento, relacionados em planilhas que capeavam esses documentos. Na ausência de contrato, ambas as empresas foram intimadas a fornecer declaração detalhando de forma minuciosa os serviços prestados e nada esclareceram a esse respeito. Constatou-se que todas as notas fiscais apresentadas, emitidas pela Pataccas para a PEM Engenharia no período sob fiscalização, se referiam à prestação de serviços de consultoria. As discrepâncias de dados porventura observadas pela fiscalização foram objeto de intimação e de correspondências do sujeito passivo para saneá-las;*

- *a fiscalização constatou que os pagamentos das notas fiscais emitidas pela Pataccas à PEM Engenharia teriam sido realizados a partir de contas bancárias de titularidade da Projetec. Questionado a esse respeito, o sujeito passivo informou que esse procedimento teria sido adotado com suporte em contrato de administração do contas a pagar e a receber celebrado com a referida empresa, conforme já mencionamos no subitem 3.7 deste termo;*

- *o sujeito passivo foi reiteradamente intimado a comprovar a efetiva prestação de serviços que teriam sido realizados no período sob fiscalização pela Pataccas, assim como a fornecer documentação identificando os técnicos que realizaram os*

trabalhos, conforme itens 4 e 5 do TIF nº 01 e itens 4 e 5 do TIF nº 03. Todavia, nada apresentou a esse respeito;

 a Pataccas também foi reiteradamente intimada a comprovar a efetiva prestação de serviços à PEM Engenharia, assim como a identidade e qualificação dos profissionais que executaram os serviços, nada apresentando a esse respeito;

 por meio de consulta ao sistema GFIP/RFB ficou constatado que a Pataccas informou a existência de um único vínculo empregatício no período sob fiscalização, isto é, janeiro de 2010 a dezembro de 2013. Trata-se de empregado cuja ocupação informada era "Motorista de veículos de pequeno e médio porte". Em consulta às DIRFs apresentadas pela empresa, relativas ao período sob fiscalização, constatamos que a empresa declarou ter efetuado um único pagamento por serviços profissionais prestados por pessoas jurídicas nos anos-calendário de 2010 a 2013. Declarou ter pagado rendimentos no valor bruto de R$ 16.380,00 no mês de fevereiro de 2010 à empresa Ikann Imóveis Ltda., CNPJ nº 08.879.445/0001-03. Por meio de consulta ao sistema DIPJ da RFB, verificou-se que a Ikann Imóveis Ltda. exercia a atividade de gestão e administração da propriedade imobiliária no ano-calendário de 2010. Resumindo, no período em questão, a Autoridade Tributária constatou que a Pataccas teria informado a existência de um único empregado próprio, cuja ocupação era motorista e não teria informado ter realizado pagamentos a terceiros, com exceção daquele em fevereiro de 2010, com retenção de tributos na fonte, para a execução dos serviços supostamente prestados à PEM Engenharia.

 as pessoas físicas controladoras da Pataccas e da PEM Engenharia são partes vinculadas, levando-se em conta que a Pataccas é de propriedade de Luciana Ribeiro de Mendonça e Roberta Ribeiro de Mendonça Funicello, filhas de Roberto Ribeiro de Mendonça, sócio majoritário da PEM Engenharia Ltda.

Nesta seara, a fiscalização teria demonstrado que as notas fiscais de prestação de serviços de assessoria e consultoria em engenharia emitidas pela Pataccas para a PEM Engenharia estariam relacionadas a serviços fictícios, cuja efetividade não teria sido comprovada, destinando-se a dar guarida documental à retirada de recursos da empresa para transferi-los a pessoa jurídica controlada pelo mesmo grupo familiar que controla a PEM Engenharia. Simultaneamente, essas notas fiscais teriam sido utilizadas para dar suporte à contabilização dos respectivos valores como custo e/ou despesas dedutíveis, reduzindo dolosamente eventuais valores do IRPJ e da CSLL a pagar.

3) <u>Das despesas com MSML Participações Consultoria - EPP.</u>

Foram relatados os seguintes fatos e constatações no TERMO DE VERIFICAÇÃO DA AÇÃO FISCAL – FINAL (fls. 5.953 a 5.957):

- *por meio dos itens 1 a 3 do TIF nº 01 o sujeito passivo foi intimado a apresentar cópias de notas fiscais, comprovantes de pagamento e contratos de prestação de serviços pertinentes a pagamentos efetuados a MSML. Decorrido o prazo fixado pela fiscalização, o sujeito passivo nada apresentou, sendo objeto de reintimação por meio dos itens 1 a 3 do TIF nº 03;*

- *por intermédio das correspondências datadas de 26/06/15, 13/07/15, 27/07/15, 02/09/15 e 09/09/15, o sujeito passivo apresentou as cópias das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela MSML e comprovantes de pagamento, relacionados em planilhas que capeavam esses documentos. Na ausência de contrato, ambas as empresas foram intimadas a fornecer declaração detalhando de forma minuciosa os serviços prestados e nada esclareceram a esse respeito. Constatou-se que todas as notas fiscais apresentadas, emitidas pela MSML para a PEM Engenharia no período sob fiscalização, referiam-se à prestação de serviços de consultoria. As discrepâncias de dados porventura observadas pela fiscalização foram objeto de intimação e de correspondências do sujeito passivo para saneá-las;*

- *a fiscalização constatou que os pagamentos das notas fiscais emitidas pela MSML à PEM Engenharia foram realizados a partir de contas bancárias de titularidade da Projetec. Questionado a esse respeito, o sujeito passivo informou que esse procedimento teria sido adotado com suporte em contrato de administração do contas a pagar e a receber celebrado com a referida empresa, conforme já mencionamos no subitem 3.7 deste termo;*

- *o sujeito passivo foi reiteradamente intimado a comprovar a efetiva prestação de serviços que teriam sido realizados no período sob fiscalização pela MSML, assim como a fornecer documentação identificando os técnicos que realizaram os trabalhos, conforme itens 4 e 5 do TIF nº 01 e itens 4 e 5 do TIF nº 03. Todavia, nada apresentou a esse respeito;*

- *a MSML também foi reiteradamente intimada a comprovar a efetiva prestação de serviços à PEM Engenharia, assim como a identidade e qualificação dos profissionais que executaram os serviços, nada apresentando a esse respeito;*

- *por meio de consulta ao sistema GFIP/RFB ficou constatado que a MSML não teria informado a existência de vínculos empregatícios no período sob fiscalização, isto é, janeiro de 2010 a dezembro de 2013. Em consulta às DIRFs apresentadas pela empresa, relativas ao período sob fiscalização, foi constatado que a empresa não teria declarado ter efetuado pagamentos por serviços profissionais prestados por pessoas jurídicas nos anos-calendário de 2010 a 2013. Resumindo, a Autoridade Tributária constatou que a MSML não informou a existência de empregados próprios e não informou ter realizado pagamentos a terceiros, com retenção de tributos na fonte, para*

a execução dos serviços supostamente prestados à PEM Engenharia no período em questão.

 as pessoas físicas controladoras da MSML e da PEM Engenharia são partes vinculadas, levando-se em conta que a MSML é de propriedade de Maria Stela Ribeiro de Mendonça, irmã de Roberto Ribeiro de Mendonça e Augusto Mendonça, únicos sócios da PEM Engenharia Ltda.

Nesta seara, a fiscalização teria demonstrado que as notas fiscais de prestação de serviços de assessoria e consultoria em engenharia emitidas pela MSML para a PEM Engenharia estariam relaciondas a serviços fictícios, cuja efetividade não teria sido comprovada, destinando-se a dar guarida documental à retirada de recursos da empresa para transferi-los a pessoa jurídica controlada pelo mesmo grupo familiar que controla a PEM Engenharia. Simultaneamente, essas notas fiscais teriam sido utilizadas para dar suporte à contabilização dos respectivos valores como custo e/ou despesas dedutíveis, reduzindo dolosamente eventuais valores do IRPJ e da CSLL a pagar.

4) *Das despesas com a One Comunicação e Marketing Ltda.*

Foram relatados os seguintes fatos e constatações no TERMO DE VERIFICAÇÃO DA AÇÃO FISCAL – FINAL (fls. 5.957 e 5.958):

 por meio do TIF nº 01 o sujeito passivo foi intimado a apresentar, entre outros documentos, cópias de notas fiscais, comprovantes de pagamento, contratos de prestação de serviços pertinentes a pagamentos efetuados a One Comunicação, além de documentação comprobatória da efetiva prestação dos serviços tomados;

 *por intermédio da correspondência datada de 26/06/15, o sujeito passivo apresentou parte da documentação solicitada, compreendendo cópias das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela One Comunicação e comprovantes de pagamento, relacionados em planilha que capeava esses documentos, e de um contrato de prestação de serviços. O contrato, datado de 05/10/11, tinha como objeto a "*prestação de serviços de intermediação e agenciamento de negócios com o objetivo de venda e procedimento de transferência de Know how junto ao Conselho Regional de Engenharia, INPI e outros, incluindo as melhores práticas e técnicas de engenharia para planejamento, execução e montagem de subestações de energia de potencia superior a 200 kv, registradas no processo de Acervo Técnico*" da PEM Engenharia. Nada foi fornecido, entre outros itens solicitados, a título de documentação comprobatória da efetiva prestação de serviços pela One Comunicação à PEM Engenharia.*

 por meio do item 1 e subitens do TIF nº 05, lavrado em 10/07/15, o sujeito passivo teria sido questionado a respeito de discrepâncias em datas e valores dos comprovantes de pagamentos fornecidos e intimado a fornecer diversos documentos mencionados no contrato de prestação de serviços

firmados com a One Comunicação. A PEM Engenharia foi reintimada a apresentar a documentação comprobatória da prestação de serviços e a esclarecer a razão pelas quais os pagamentos haviam sido efetuados a partir de contas bancárias de titularidade da Projetec, entre outros esclarecimentos.

 a PEM Engenharia apresentou parte dos esclarecimentos solicitados por meio das correspondências datadas de 24/07/15 e 27/07/15. No que diz respeito aos pagamentos à One Comunicação terem sido efetuados por meio da Projetec informou que esse procedimento teria sido adotado com suporte em contratos de administração do contas a pagar e a receber celebrados com a referida empresa.

 por intermédio das correspondências datadas de 26/06/15, 13/07/15, 27/07/15, 02/09/15 e 09/09/15, o sujeito passivo apresentou as cópias das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela MSML e comprovantes de pagamento, relacionados em planilhas que capeavam esses documentos. Na ausência de contrato, ambas as empresas foram intimadas a fornecer declaração detalhando de forma minuciosa os serviços prestados e nada esclareceram a esse respeito. Constatou-se que todas as notas fiscais apresentadas, emitidas pela MSML para a PEM Engenharia no período sob fiscalização, se referiam à prestação de serviços de consultoria. As discrepâncias de dados porventura observadas pela fiscalização foram objeto de intimação e de correspondências do sujeito passivo para saneá-las;

 como mencionado no subitem 3.6 deste termo, por meio do item 1 e subitens do TIF nº 26, lavrado em 29/02/16, a PEM Engenharia foi questionada quanto às informações prestadas pela One Comunicação de que havia desistido de tomar os serviços e que havia instruído a empresa a devolver parcialmente os valores pagos mediante transferência dos valores a terceiros. A PEM Engenharia também foi intimada a informar as datas de devolução dos pagamentos, montantes recebidos e identificação dos recebedores, entre outros elementos;

 em resposta à intimação a PEM Engenharia enviou correspondência subscrita por Augusto Mendonça, datada de 15/03/2016, informando que a One Comunicação não havia prestado nenhum serviço à PEM Engenharia e que os recursos se destinavam a pagamentos indevidos a ex-funcionários da Petrobrás.

 nesse mesmo sentido, no Termo de Declaração nº 06, prestado na data de 22/03/2016 por Augusto Mendonça, o mesmo teria afirmado que a One Comunicação teria sido utilizada para gerar caixa dois para a PEM Engenharia, mediante a emissão de notas fiscais sem a respectiva prestação de serviços à empresa. Acrescentou que, na seqüência, os recursos poderiam ser devolvidos em espécie à PEM Engenharia ou a One Comunicação efetuava o depósito dos referidos valores nas

contas no exterior indicadas pelos ex-funcionários da PETROBRÁS Renato Duque e Pedro Barusco e pelo operador Mario Goes. Não soube informar os valores pagos individualmente a Renato Duque e a Pedro Barusco.

 Como apontado no subitem 3.6 deste termo, a One Comunicação informou não ter prestado serviço algum à PEM Engenharia.

Nesta seara, a fiscalização teria demonstrado que a nota fiscal de prestação de serviços emitida pela One Comunicação para a PEM Engenharia estaria relacionada a serviços fictícios, cuja efetividade não teria sido comprovada, destinando-se a dar guarida documental à retirada de recursos da empresa para transferi-los a ex-funcionários da Petrobrás a título de pagamento de vantagens ilícitas. Simultaneamente, essa nota fiscal teria sido utilizada para dar suporte à contabilização do respectivo valor como custo e/ou despesas dedutíveis, reduzindo dolosamente eventuais valores do IRPJ e da CSLL a pagar.

5) Sumário dos Custos e Despesas Glosados - Período 2012 e 2013

Os valores dos custos e das despesas glosados pela Fiscalização por período de apuração, referentes ao IRPJ e à CSLL dos anos-calendário 2012 e 2013 encontram-se demonstrados no quadro de fls. 5.958 e 5.959.

B) DAS DEDUÇÕES INDEVIDAS DE CUSTOS E DESPESAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ / CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA DE 50%.

A glosa das despesas não comprovadas, tratadas no item anterior, afetou a determinação das bases de cálculo das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário de 2012 e 2013, resultando na apuração de valores de estimativas que deixaram de ser recolhidas na apuração efetuada pelo fiscalizado.

Nesse cenário, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento de multas isoladas de 50% (incisos II, "b", art. 44, Lei 9.430/96) sobre as diferenças entre as estimativas do IRPJ e da CSLL apurados na Fiscalização e os valores efetivamente recolhidos.

A apuração dos valores lançados estão demonstrados nos Anexo II e III - Cálculo da Multa por Falta de Pagamento Estimativas IRPJ e CSLL dos anos de 2012 e 2013 respectivamente. Os valores das multas apurados e lançados estão sumarizados no quadro a seguir (valores em R$).

Per Apuração	Vlr Multa - IRPJ	Vlr Multa - CSLL
Janeiro 2012	78.615,39	28.661,54
Fevereiro 2012	109.198,77	39.671,56
Março 2012	58.982,39	21.593,66
Abril 2012	39.695,77	14.650,48
Julho 2012	12.926,46	5.733,53
Setembro 2012	13.096,15	5.434,61
Novembro 2012	56.531,00	21.071,16
Janeiro 2013	17.193,89	6.549,80
Fevereiro 2013	92.664,71	33.719,30
Março 2013	153.144,13	55.491,89
Abril 2013	82.228,39	29.962,22
Maio 2013	68.707,02	25.094,53

C) DO IRRF SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO, PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA.

*Destacou o Auditor-Fiscal que os **pagamentos efetuados** pela PEM Engenharia à Yellowwood, Pataccas, MSML e One Comunicação não tiveram contrapartida de qualquer prestação de serviços pelas empresas emitentes das notas fiscais, referindo-se a **operações não comprovadas e/ou inexistentes**, e sem fruição pelo sujeito passivo de qualquer serviço prestado, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa.*

*No que se refere aos pagamentos à One Comunicação, o sujeito passivo explicitamente reconheceu que os serviços não teriam sido prestados e os recursos destinavam-se ao pagamento de vantagens ilícitas a ex-funcionários da Petrobrás, os quais não teriam sido identificados. Portanto, trata-se **de pagamento a beneficiário não identificado**, eis que o fluxo dos recursos da propina paga passa pelas pessoas jurídicas dos intermediários, para em seguida chegar aos omitidos beneficiários das propinas.*

De outra parte, atesta o Auditor-fiscal que cabe também a capitulação da infração de pagamento sem causa. Isto porque a causa justificada pela autuada em nada diria com a verdade. Aduziu a autuada que se trataria de consultoria, mas teria sido comprovado que não teria sido prestado serviço, o que caracterizaria pagamento sem causa. Concluiu a fiscalização que uma vez comprovada a inidoneidade dos documentos apresentados como comprovantes, e havendo o pagamento da obrigação, quer por caixa, quer por banco ou outra forma, há incidência do IRRF de que trata o artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

O quadro de fls. 5.971 a 5.973 consolida, por data do fato gerador do IRRF, os valores de pagamentos a beneficiários não identificados, pagamentos sem causa e por operação não comprovada efetuados pela PEM Engenharia nos anos-calendário de 2012 e 2013 apurados até a data de emissão do TERMO DE VERIFICAÇÃO DA AÇÃO FISCAL - FINAL, individualmente especificados nos quadros anteriores integrantes dos subitens 4.3.3 a 4.3.6 deste termo. O IRRF devido foi apurado aplicando-se a alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) sobre a base de cálculo reajustada calculada na forma do subitem 4.3.2 - Reajuste da Base de Cálculo do IRRF (fl. 5.963).

D) DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

No curso da Fiscalização teria ficado demonstrado que a PEM Engenharia realizou uma série de pagamentos vinculados a notas fiscais de prestação de serviços cuja efetividade não teria sido comprovada. As empresas que receberam os pagamentos realizados pela PEM Engenharia pertenceriam a Augusto Mendonça, sócio quotista da PEM Engenharia, ou a familiares de Augusto Mendonça e Roberto Ribeiro de Mendonça, o outro sócio da PEM Engenharia. É o caso dos pagamentos efetuados à Yellowwood, Pataccas e MSML. Embora intimadas a comprovar a efetiva prestação dos serviços, tanto a PEM Engenharia, na condição de tomadora, como as empresas prestadoras, não lograram fazê-lo.

Assim, os fatos relatados comprovariam cabalmente que as ações da PEM Engenharia teriam sido intencionais e deliberadas. Fruto de planejamento, organização e execução metódica com a finalidade de drenar recursos da PEM Engenharia para transferi-los às empresas de propriedade de Augusto Mendonça e de seus familiares, no caso da Yellowwood, Pataccas e MSML e pagamentos de propinas no caso da One Comunicação.

As condutas descritas se enquadrariam nas definições legais de sonegação, fraude e conluio dispostas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, pois o sujeito passivo teria agido de forma a impedir que a autoridade fazendária tivesse conhecimento dos fatos geradores dos tributos apurados, caracterizando, dessa forma, a sonegação, ao intencionalmente contabilizar como custos e despesas dedutíveis valores sabidamente correspondentes a serviços que não teriam sido prestados e ao pagamento de vantagens ilícitas e sem causa.

O sujeito passivo teria, ainda, tentado modificar as características essenciais dos fatos geradores ao tratar os custos e despesas contabilizados e os pagamentos efetuados como legítimos e necessários, com causa e em retribuição a operações comprovadas. Todavia, como relatado pela Fiscalização, as operações que teriam originado os pagamentos não foram comprovadas e os documentos de

suporte apresentados eram ideologicamente falsos. Os contratos, nessa ordem de grandeza, estariam relacionados a serviços fictícios. O sujeito passivo teria contabilizado as despesas e custos associados a esses pagamentos como dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL a pagar. Em consequência teria reduzido dolosamente o montante devido desses tributos e, dessa forma, teria cometido fraude.

As fraudes, por sua vez, teriam sido praticadas mediante ajuste doloso com uma grande diversidade de contrapartes, configurando o conluio. Essas contrapartes, representadas pelas empresas emitentes das notas fiscais de prestação de serviços inidôneas ("os serviços eram fictícios e nunca foram prestados"), teriam colaborado de forma consciente com o sujeito passivo para viabilizar a execução das fraudes descritas.

Conclui a Fiscalização que as ações praticadas pelo sujeito passivo teriam a natureza dolosa e foram realizadas de forma intencional e planejada. Afirma, ainda, que as condutas relatadas foram praticadas extensivamente, envolveriam valores vultosos e foram reiteradas.

E) DA RESPONSABILIDADE PASSIVA TRIBUTÁRIA

*Tendo em vista as ações ilícitas, detalhadamente descritas, praticadas pelo sujeito passivo, a fiscalização constituiu, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, a sujeição passiva solidária contra **AUGUSTO RIBEIRO DE MENDONÇA NETO**, CPF nº 695.037.708-82, sócio do sujeito passivo responsável pela gerência da PEM Engenharia.*

III. DA CIÊNCIA E IMPUGNAÇÃO

*Cientificado, via postal, das exigências em 29/10/2016 (Aviso de Recebimento – AR às fls. 6.052), a PEM Engenharia apresentou em 25/11/2016, **impugnação** dos autos de infração (fls. 6.057 a 6.091), contestando o feito fiscal.*

*Cientificado, via postal, das exigências em 26/10/2016 (Aviso de Recebimento – AR às fls. 6.053), o Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto apresentou em 25/11/2016, **impugnação** dos autos de infração (fls. 6.190 a 6.231), contestando o feito fiscal.*

IV. DAS IMPUGNAÇÕES

1) DA IMPUGNAÇÃO - PEM Engenharia

A) DO ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DOS SUJEITOS PASSIVOS

Contesta que a responsabilidade do Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto seria solidária, argumentando que a imputação da prática de atos maliciosos contra a própria

pessoa jurídica (contribuinte) afastaria a solidariedade prevista no art. 134 do CTN (hipóteses de responsabilidade advindas da mera culpa do responsável), de modo que o indivíduo que atuou com dolo assume então com exclusividade a responsabilidade pessoal pela dívida tributária.

Assevera que a prevalecer a responsabilização apontada pela fiscalização, haveria erro manifesto na identificação do sujeito passivo, eis que não se poderia exigir da pessoa jurídica autuada o pagamento da obrigação que a lei (art. 135 do CTN) impõe apenas ao responsável. Reproduz parcialmente aresto de julgado do Eg. Superior Tribunal de Justiça.

Acrescenta que os atos dolosos não podem ser atribuídos à pessoa jurídica, que é incapaz de agir maliciosamente por conta própria. E, se houve dolo só pode ter sido do terceiro apontado como responsável, nomeadamente quando adotado para fundamento da acusação o art. 135 do CTN. Neste caso, só o terceiro responde pelo ato doloso, eis que o contribuinte (pessoa jurídica) não o praticou nem poderia ter praticado.

Pelo fato da responsabilidade imposta ao Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto ter sido fundada no art. 135, III do CTN, defende que se trataria de responsabilidade pessoal e exclusiva pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes dos atos que teria praticado com excesso de poderes, infração à lei e ao estatuto social, de modo que teria ocorrido erro na identificação do sujeito passivo, quanto à manutenção da empresa PEM Engenharia no polo passivo da autuação.

Dessa forma, defende a exclusão da PEM Engenharia do polo passivo desta ação fiscal, ao menos no que se refere aos autos de infração onde a responsabilidade por dolo (art. 135 do CTN) tenha prevalecido em relação ao responsável pessoa física sob pena de nulidade dos lançamentos por erro na identificação do sujeito passivo (CTN, art. 142).

B) DA INEXISTÊNCIA DE DOLO QUE VIABILIZE A APLICAÇÃO DA MULTA AGRAVADA PREVISTA NO PARÁGRAFO 1º DO ART.44 DA LEI 9.430/96

Alega que a acusação de dolo deve vir sempre acompanhada da prova do ilícito. Entende que o ônus da prova cabe a quem alega e que no caso concreto deveria ter ficado comprovado uma pretensão de redução ilícita de tributos devidos. Acrescenta que não seria viável mera alegação de que o dolo existiu em função da existência de pagamentos de vantagens indevidas a agentes investigados na operação LAVA JATO (no caso da One Comunicação). Reconhece que teria havido pagamento de vantagens indevidas, mas entende que a partir dessa constatação não se pode considerar automaticamente que houve dolo no sentido fiscal. Defende que, a despeito da acusação de responsabilidade com base no art. 135 do CTN, tem-se nos autos a ausência de demonstração cabal, por parte

do fisco, de que os acusados agiram com dolo, no sentido previsto solenemente nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei 4.502/1964, muito embora a acusação fiscal tenha apontado, genericamente, a prática daqueles ilícitos fiscais. Conclui que os ilícitos praticados no âmbito dos contratos celebrados com a PETROBRÁS não tiveram como objetivo "fraudar o fisco" – quando muito revelam ilícitos de direito concorrencial consistentes no pagamento de vantagens indevidas.

Argumenta, ainda, que no tocante ao pagamento de vantagens indevidas a funcionários da PETROBRÁS e a empresas indicadas por agentes políticos, as despesas deduzidas e os pagamentos tidos como sem causa corresponderiam, na verdade, a exigências dos terceiros beneficiários daquelas vantagens. Alega que seria o caso típico de concussão (CP, art. 316) que, como não poderia deixar de ser, foi praticada por aqueles que exigiam "comissões" sob ameaça de interferir nos contratos com a estatal, causando embaraços na assinatura dos mesmos ou até atrasos nos pagamentos dos preços com vistas a inviabilizar a consecução da obra após a licitação. Defende que, se houve dolo no caso concreto com certeza não teria sido aquele exigido pelo § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, de modo que essa acusação fazendária não serve para agravar a multa impingida ao contribuinte. Quando muito o dolo estaria contido na formação do cartel e, no que tange ao pagamento de "comissões", na verdade é dolo da parte dos agentes que formularam a exigência ilegal. Dessa forma, entende que os negócios pactuados com as empresas Yellowwood, Pataccas e MSML não tiveram como finalidade ocultar a ocorrência do fato gerador ("[...] tanto é assim que a própria fiscalização constatou o recolhimento de tributos federais e municipais naqueles pagamentos ao cotejar o valor das notas fiscais com os valores creditados. Quem age com dolo em relação ao fisco não se dá ao trabalho de recolher impostos, tanto na fonte quanto na pessoa jurídica beneficiária").

Conclui que, não havendo dolo (intenção de lesar o fisco), ainda que os pagamentos tenham decorrido de ilícitos outros (formação de cartel ou vantagens indevidas), caberia ao fisco provar especificamente o dolo em matéria tributária, de modo que a singela acusação fazendária, desprovida da prova do referido dolo, não pode por si só autorizar a aplicação da multa de ofício agravada prevista no § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96.

C) DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO IRRF SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA EFETUADO POR TERCEIROS - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Segundo a Impugnante, a legislação determina que serão tributados os pagamentos efetuados por pessoa jurídica a beneficiários não identificados ou quando não for identificada a causa destes pagamentos. Ou seja, o sujeito passivo do imposto de renda retido na fonte nesta situação seria a pessoa jurídica que realiza estes pagamentos.

Enfatiza que, no presente caso, os pagamentos supostamente sem causa teriam efetuados por pessoa jurídica distinta da requerente, quais sejam, a PROJETEC e a TIPUANA, não havendo qualquer pagamento realizado diretamente pela requerente (PEM Engenharia), informação corroborada pela própria Fiscalização (itens 4.3 e seguintes do Termo de Verificação da Ação Fiscal), conforme os quadros sintetizando os detalhes de cada pagamento entendido como sem causa (data, valor e empresa pagadora).

Desse modo, entende que não é possível lhe imputar o ônus da retenção do IR sobre tais pagamentos, ainda que efetuados à sua conta e ordem, pois o legislador optou pela responsabilidade objetiva da pessoa jurídica que efetivamente creditou os valores aos beneficiários. Colaciona julgados do CARF.

Ainda segundo a Impugnante, a Receita Federal do Brasil teria dado interpretação restritiva ao art. 717 do RIR quando se trata de pagamentos efetuados a conta e ordem de terceiros, por meio da Solução de Consulta n° 360 de 16 de Setembro de 2009.

Defende, portanto, que quem efetivamente credita um valor ao beneficiário é que deve reter o imposto de renda na condição de responsável, figurando como fonte pagadora, desde que, por óbvio, haja previsão para a sua retenção na fonte.

Não nega que a PEM Engenharia celebrou contratos de prestação de serviços de administração de contas a pagar e contas a receber com a TIPUANA e a PROJETEC, e não pretende invalidar o negócio jurídico ali firmado. Mas, alega que os contratos celebrados não têm o condão de modificar o sujeito passivo da obrigação tributária, conforme determina o art. 123 do Código Tributário Nacional. Acrescenta que a própria fiscalização teria desclassificado o negócio jurídico praticado entre a requerente e as empresas supramencionadas. Cita decisões da DRJ e do CARF, envolvendo a PEM, Tipuana Projetec, que entende contraditórias com o lançamento efetuado nos presentes autos.

Conclui que se trataria de nítido erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que somente as empresas TIPUANA e PROJETEC poderiam ter sido autuadas pela ausência de retenção do IR sobre os pagamentos mencionados no Termo de Verificação da Ação Fiscal, sendo nulo o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN.

D) DA IMPOSSIBILIDADE DA EXIGÊNCIA CONCOMITANTE DO IRRF POR PAGAMENTO SEM CAUSA E IRPJ/CSLL EM RAZÃO DA GLOSA DE DESPESAS

Assevera que a tributação de fonte com reajuste da base de cálculo, como prevista no art. 61 da Lei n. 8. 981/95, é incompatível com exigência simultânea de IRPJ e CSLL pela glosa da respectiva despesa. Colaciona entendimento do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Defende que a glosa das despesas, cujas contrapartidas são os pagamentos considerados sem causa, não permite a exigência do IRRF com fulcro no art. 61 da Lei nº 8.981/95, pois, trata-se de um "bis in idem".

Alega que tal lançamento penaliza duplamente a pessoa jurídica: (a) uma vez, na condição de contribuinte do IRPJ e da CSLL (posto que a glosa conduz a uma exigência daqueles tributos à alíquota conjunta de 34% e, no caso concreto, com a multa majorada de 150%); e (b) outra vez, na condição de fonte pagadora (situação em que o IRRF é exigido à alíquota de 35%, com recomposição da base de cálculo e com a multa igualmente majorada).

Conclui que a fiscalização sequer comprovara o dolo na autuação aqui guerreada (limitou-se a alegar o comportamento ilícito, sem demonstrar a ilicitude fiscal propriamente dita), mas a bem da verdade todos os pagamentos foram tecnicamente necessários à manutenção da fonte produtiva.

E) DA IMPOSSIBILIDADE DA COMINAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA DE OFÍCIO COM A MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTOS SOBRE A BASE ESTIMADA

Esclarece que a sistemática de apuração e recolhimento do IRPJ e da CSLL se dá em bases correntes, com a antecipação mensal do quantum *devido no encerramento do ano-calendário, o que significa que o recolhimento estimado periodicamente está contido no recolhimento final. Desse modo, a multa de lançamento de ofício do tributo não recolhido no encerramento do período de apuração anual constituiria penalidade que englobaria a falta de recolhimentos estimados, caracterizando uma dupla penalização do contribuinte.*

Defende, também, que o recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de recolher o imposto no fim do ano e, pelo princípio da absorção, a conduta meio é absorvida pela conduta principal, pelo que deve ser afastada a cominação de multa isolada – exigida pelo suposto descumprimento da conduta meramente intermediária.

*Alega, ainda, que tanto a multa de lançamento de oficio, cuja previsão legal reside no art. 44, I, da Lei n.° 9.430/96, quanto a multa isolada, prevista no art. 44, II, da Lei n.° 9.430/96, incidem sobre a mesma base de cálculo, qual seja, a diferença de valores entre o contido na declaração e aquele obtido após a auditoria com a adição de exclusões indevidamente efetuadas na base de cálculo e essa dupla incidência da norma tributária sobre a mesma base de cálculo configura o "*bis in idem*", vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro, de modo que não pode ser mantida a aplicação cumulativa da multa de oficio com a multa isolada. Cita posicionamentos da Câmara Superior de Recursos Fiscais.*

F) DA INVIABILIDADE DE EXIGÊNCIA DE IMPOSTOS SOBRE OS PAGAMENTOS DEVOLVIDOS NA OPERAÇÃO "LAVAJATO"

A contribuinte entende que a devolução dos valores referentes aos pagamentos de vantagens indevidas relacionadas às licitações da PETROBRÁS, formalizados por acordo de leniência e homologados judicialmente, leva à anulação dos efeitos do ato jurídico que deu azo aos pagamentos, ensejando por via de consequência a perda de capacidade contributiva no que tange às exigências formuladas nesta autuação. Dessa forma, entende que "a devolução da renda retira do contribuinte a capacidade contributiva, permitindo a exclusão, da base de cálculo do IR, do valor efetivamente devolvido, na forma do Parecer Normativo COSIT 5/95 (...)" , que trata do IRPF.

Defende que:

71. Ora, se os terceiros (beneficiários finais das vantagens indevidas) poderiam, à toda evidência, excluir de sua renda tributável a parcela porventura devolvida, na forma do PN-COSIT 5/95, com muito mais razão a fonte pagadora tem direito à exclusão, da base tributável, desse montante que é por ela mesma devolvido.

Conclui que com a devolução do numerário, com base nos acordos de leniência, deveria ser considerada revertida a possibilidade de exigência de IRPJ e de CSLL por suposta redução indevida do lucro líquido na apuração do lucro real – da mesma forma com que a devolução opera um verdadeiro estorno do suposto pagamento sem causa para fins de incidência do IRRF aqui combatido.

G) DA INVIABILIDADE DE EXIGÊNCIA DE IR SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA COM AMPARO EM CAUSA MERAMENTE ILÍCITA.

Defende que o art. 61 da Lei n° 8.981/95 não contempla a incidência do imposto na fonte em face de pagamentos com causa ilícita — pois o fundamento da exigência reside apenas na ausência de causa ("pagamentos sem causa").

Enfatiza que o art. 299 do RIR não exige que a despesa esteja amparada somente em atos lícitos para que seja dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A exigência é de que a

despesa seja necessária. Cita entendimento do CARF no intuito de demonstrar suas alegações.

H) DO DIREITO À DEDUÇÃO DAS DESPESAS ATINENTES AOS PAGAMENTOS INDEVIDOS (COMISSÕES) A TERCEIROS INVESTIGADOS POR CORRUPÇÃO NA OPERAÇÃO "LAVAJATO"

*Defende que a empresa tributada com base no lucro real tem direito a deduzir despesas diretamente vinculadas às receitas auferidas, sempre que ficar demonstrado que a despesa é necessária. Não cabe, nesta seara, a discussão sobre a licitude da despesa, pois o art. 299 do RIR exige apenas que a despesa seja necessária, nos termos do art. 118 do CTN (*non olet*).*

Conclui que seria o caso dos pagamentos de vantagens indevidas discutidos nestes autos, que em tudo se assemelham a comissões sobre vendas (pagas a terceiros) realizadas por empresas do grupo SETAL, incluindo a requerente (PEM) – comissões sem as quais a empresa SOG (no âmbito dos Consórcios INTERPAR e CMMS) não teria contratado com a PETROBRÁS.

I) DA DISTINÇÃO ENTRE AS REGRAS DE DEDUTIBLIDADE DE DESPESAS PARA FINS DE IRPJ E PARA FINS DE CSLL

Esclarece que para fins de CSLL não prevalecem as mesmas regras existentes para o IRPJ no tocante à dedutibilidade de despesas. Segundo a Impugnante, no que se refere à CSLL não cabe examinar a necessidade das despesas para fins de manutenção da fonte ou a usualidade das mesmas na atividade da empresa, já que tais critérios seriam aplicáveis unicamente ao IRPJ. Acrescenta que desde que as despesas tenham sido escrituradas e sejam comprovadas por qualquer forma admitida pelo direito, e não estando enquadradas no art. 13 da Lei 9.249/95, as despesas são perfeitamente dedutíveis para fins de CSLL. Colaciona julgados do CARF.

Conclui que nenhum dos gastos glosados nos presentes autos se enquadra nos tipos legais de indedutibilidade previstos no art. 13 da Lei 9.249/95. Portanto, ainda que prevaleça, no caso destes autos, a indedutibilidade de gastos ou dispêndios para fins de IRPJ, mesmo assim não prevalecerá a indedutibilidade para fins de CSL, cujas regras são específicas e, portanto, não estão adstritas aos critérios do art. 299 do RIR.

J) DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DO IRPJ/CSLL/IRRF SOBRE OS REPASSES DE RECURSOS À ONE COMUNICAÇÃO.

Tendo em vista que a fiscalização teria concluído que os recursos desviados da Petrobrás no âmbito da Lava-Jato foram direcionados pelo Consórcio INTERPAR (constituído entre a SOG e outras empresas para prestar serviços à estatal) de diversas maneiras, dentre elas, a partir de contratos fictícios celebrados com empresas do grupo SETAL,

e repassados às empresas que pertenciam aos agentes políticos que exigiam vantagens indevidas para viabilizar a sua contratação pela Petrobrás, a interessada entende que os pagamentos realizados pela PEM à ONE COMUNICAÇÃO não passariam de meros repasses de recursos advindos do Consórcio para empresas do grupo, não havendo que se falar em pagamento sem causa (Lei n.º 8.981/95, art. 61). Cita jurisprudência do CARF.

Argumenta que, tendo sido admitido o fluxo de caixa com o objetivo de repassar valores aos agentes políticos e suas empresas, a fiscalização deveria necessariamente desconsiderar a respectiva receita auferida pela PEM, correspondente ao ingresso do numerário a ser repassado, agindo de forma condizente com a premissa adotada, passando a classificá-la como mero repasse de valores com destino à ONE COMUNICAÇÃO. Acrescenta que não se tratariam de despesas, e por isso não seria conveniente discutir a respeito da sua dedutibilidade, uma vez que estes valores não trafegariam, efetivamente, pelo resultado da empresa. Em última análise, parte dos valores advindos do Consórcio INTERPAR equivaleria a um débito na conta do ativo "Banco/Caixa" e um crédito na conta do passivo "Valores a Repassar" (ou qualquer outra similar), e a operação inversa quando do seu repasse à ONE COMUNICAÇÃO. Defende, ainda, que não haveria cabimento legal para a exigência do IRPJ e CSLL sobre o numerário repassado. Se por um lado não se tratariam de despesas (e assim não há que se falar em dedutibilidade), de outro, o ingresso dos valores advindos do Consórcio INTERPAR para fins de repasse também não corresponderiam à receita da PEM, e assim deveriam ser excluídos do lucro real. Cita jurisprudência administrativa.

Argumenta, ainda, que não obstante a contabilização dos valores autuados tenha se dado de acordo com a roupagem jurídica de prestação de serviços, e a despeito da desconsideração daquele negócio jurídico, a autoridade fiscal não poderia ter atribuído efeitos tributários diversos aos fatos atestados em seu relatório circunstanciado, os quais não são geradores da obrigação de pagar o IRPJ, a CSLL e o IRRF. Ou seja, defende que a conclusão de que se tratava de repasses não poderia gerar apenas a glosa das despesas não dedutíveis, porquanto inexistentes (e a consequente cobrança do IRPJ e da CSL), mas deveria também ter levado à exclusão das receitas fictícias (correspondentes ao ingresso do numerário repassado) da apuração do lucro real, porquanto não tributáveis. Conclui que:

96. Desta feita, o reconhecimento dos ilícitos praticados pelas empresas que contrataram com a Petrobrás deveria acarretar, na esfera tributária, no **ressarcimento do IRPJ e da CSL sobre o lucro correspondente à receita da prestação de serviços ao Consórcio INTERPAR**, haja vista a desclassificação daqueles contratos, **bem como do IRRF e demais retenções indevidas**

quando do repasse à ONE COMUNICAÇÃO, porquanto também não se tratava de serviços tomados daquelas empresas.

*Em última análise, a Impugnante destaca que a autoridade fiscal teria reconhecido que os pagamentos à ONE COMUNICAÇÃO foram realizados pela PEM por conta e ordem do Consórcio INTERPAR, inclusive o Consórcio teria sido igualmente autuado por pagamento sem causa à PEM, mas não há que se falar em duas condutas distintas. Defende que teria havido um só pagamento viabilizado por meio de atos encadeados, devendo ser considerado no caso o princípio da consunção, onde as transações realizadas pela PEM configuraram apenas um meio para a consecução do ilícito praticado pelo Consórcio e as respectivas empresas no âmbito do pagamento de vantagens indevidas exigidas pelos agentes públicos vinculados à Petrobrás. Assim, defende que seria inviável a nova acusação fiscal com fulcro no art. 61 da Lei 8.981/95, sob pena de dupla incriminação (*bis in idem*).*

K) DA DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS HAVIDAS NOS CONTRATOS FIRMADOS COM A YELLOWWOOD, PATACCAS E MSML / INVIABILIDADE DE EXIGÊNCIA DE IR NA FONTE POR PAGAMENTO SEM CAUSA.

Defende, quanto às despesas glosadas, que as acusações fiscais teriam sido lacônicas e que não haveria razões de ordem lógica para que se reputassem ideologicamente falsos os documentos apresentados pelo contribuinte com amparo unicamente na relação de parentesco entre os titulares das empresas. O fato de haver prestação de serviços entre empresas pertencentes a parentes não é, por si só, fundamento para a acusação de que há falsidade ideológica, sobretudo quando a receita decorrente desses serviços foi integralmente tributada na empresa beneficiária.

Alegam ausência de falsidade ideológica com o propósito de pagar impostos, já que sob a ótica fiscal nenhum benefício decorreria desse procedimento.

Asseveram que o dever de demonstrar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é, privativamente, da autoridade fiscal. Ausente qualquer materialidade do ilícito praticado, deve prevalecer a validade dos negócios com respaldo nas notas fiscais de serviço emitidas e a comprovação dos pagamentos líquidos já descontados os tributos incidentes na fonte (PIS, COFINS, IRRF e CSLL), bem como o pagamento do imposto sobre serviços (ISS).

Pelas mesmas razões adotadas nos tópicos anteriores, alega que seria descabida a multa qualificada prevista no § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, em face da ausência de qualquer das condutas ali tipificadas: sonegação, fraude ou conluio no intuito (dolo específico) de camuflar os fatos geradores das obrigações tributárias.

L) DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Alega que a exigência de IRPJ e de CSLL sobre a glosa das despesas não se coadunaria com o tipo penal imputado à requerente. Argumenta que o auto de infração adota como fundamento legal os artigos nos 249, inciso I, 251, 277, 278, 289, 290, 292, 299 e 300 do RIR/99, que tratam genericamente da apuração do lucro real, do conceito de despesas necessárias e da adição das despesas indedutíveis ao lucro real, mas que a motivação do ato fiscal – vínculo entre a empresa prestadora e a tomadora dos serviços – diria respeito à hipótese do art. 249, parágrafo único, inciso II, do RIR/99. Defende, portanto, que o fato imponível descrito no auto de infração não se inseriria no tipo penal que o fundamenta, restando ausente a motivação (legal) que conferiria validade ao auto de infração (ato administrativo vinculado). Deste modo, a autuação teria violado o princípio da legalidade (CF, art. 5º, II) e maculado os requisitos legais exigidos para o ato do lançamento (CTN, art. 142), devendo ser anulado.

Da mesma forma, entende que o fundamento legal para a exigência do IRRF - arts. 674 e 675 do RIR/99 e art. 61 da Lei nº 8.981/1995 – não se adequaria à exposição dos motivos que ensejaram a autuação, e neste caso o erro teria atingido, também, o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, porquanto a hipótese de incidência, no caso, seria a do art. 648 do RIR/99. Acrescenta que, neste caso, as alíquotas aplicáveis seriam aquelas previstas no art. 620 do RIR/99, cujo maior gravame equivale a 27,5%, muito inferior àquele exigido pelo auto de infração, sobretudo considerando a recomposição da base de cálculo, que eleva o percentual real da alíquota de 35% para 54%, o que não ocorre na hipótese do art. 648 do RIR/99. Alega, ainda, que a retenção do IR prevista no art. 648 do RIR/99 não teria caráter exclusivo, sendo considerada mera antecipação do imposto devido pela beneficiária dos rendimentos (art. 650), o que implicaria dizer que com o fim do ano-calendário cessaria a responsabilidade da fonte pela satisfação da obrigação tributária (com exceção da multa e dos juros), que só poderia ser exigida do contribuinte do imposto (CTN, art. 121, p. único, I). Cita entendimento da Receita Federal (Parecer normativo Cosit).

Defende, também, que a autuação seria nula por conta do erro na identificação do sujeito passivo (CTN, art. 142), tendo em vista que o auto de infração de IRRF deveria ter sido lavrado exclusivamente em face da YELLOWWOOD, PATACCAS e MSML.

M) DOS PEDIDOS

[...]

2) DA IMPUGNAÇÃO - AUGUSTO RIBEIRO DE MENDONÇA NETO

A) DAS CONSIDERAÇÕES CONTEXTUAIS ANTECEDENTES DO MÉRITO

Trata inicialmente de considerações contextuais, antecedentes do mérito, abrangendo a sujeição passiva e a efetiva responsabilidade tributária do impugnante; bem como a Operação Lavajato e o cenário de contratações no âmbito da Petrobrás.

Quanto à primeira parte, afirma que todos os atos praticados, relacionados ao excesso de poderes exigidos para o tipo tributário prescrito no art. 135, III do CTN – fundamento legal das autuações no âmbito da sujeição passiva, foram efetivamente, praticados pelo Impugnante. Entende que essas práticas teriam sido realizadas com exclusividade pelo Impugnante, não devendo ser estendidas, faticamente, para os demais sujeitos passivos.

"Neste sentido, a teor da Verificação da Ação Fiscal, foram ratificadas todas as confissões havidas no bojo das investigações, e que comprovam, à evidência, que todos os atos praticados e que dizem com o excesso de poderes exigidos para o tipo tributário prescrito no artigo 135, III do Código Tributário Nacional – CTN, - fundamento legal das autuações no âmbito da sujeição passiva, fora, efetivamente, praticadas pela pessoa do Impugnante."

Enfatiza que, ao contrário, em relação à motivação principal, os lançamentos estariam fulcrados, exclusivamente, nas condutas praticadas pelo Impugnante. Dessa forma, destaca que teria ocorrido uma flagrante ilegalidade das atuações no que diz respeito à sujeição passiva, uma vez que a PEM Engenharia teria sido simultaneamente autuada, em face do art. 135, III do CTN, que trata de modalidades de responsabilidade tributária, voltada a terceiros. Referida responsabilidade, seria realizada de modo excludente em relação ao contribuinte, de modo que não poderia o sujeito passivo originário ser solidariamente autuado em concomitância com o Impugnante.

Faz considerações sobre a Operação Lavajato que refletiriam, de modo mais amplo, o contexto das declarações tidas pelo Impugnante nas investigações, e que teriam motivado as autuações ora em julgamento.

B) DAS AÇÕES MERITÓRIAS PARA A REFORMA DO AUTO DE INFRAÇÃO NO QUE DIZ COM OS LANÇAMENTOS FORMALIZADOS.

Na maioria das questões levantadas em sua defesa, o contribuinte apresenta os mesmos argumentos já trazidos pela PEM Engenharia. Assim, para evitar repetições desnecessárias, reporto-me neste ponto ao resumo das razões de defesa da contribuinte PEM ENGENHARIA LTDA. Traz, ainda, a seguinte argumentação:

Da denúncia espontânea da infração ao Ministério Público Federal e aplicação do regime do art. 138 do CTN.

Entende que duas circunstâncias deveriam ser consideradas no espectro das autuações fiscais: a espontaneidade das informações prestadas e a devolução dos valores pagos a título de "comissões" exigidas pelos agentes públicos e políticos. Destaca que a postura da PEM e do Impugnante é tipicamente abarcada no regime do art. 138 do CTN, que estimula a denúncia espontânea da infração, com a eliminação da penalidade potencialmente aplicável ao caso concreto, ainda que o montante do tributo dependa de apuração posterior, de acordo com a parte final do caput *do art. 138 do CTN. Acrescenta que o art. 138 do CTN não exige formalidades adicionais, bastando que o contribuinte apresente a denúncia – e o parágrafo único daquele dispositivo cuida de excepcionar do regime de denúncia espontânea apenas a situação em que já se tenha iniciado o procedimento de fiscalização. Em outras palavras, ainda que tivesse havido dolo fiscal propriamente dito, entende que não poderiam ser exigidas nem mesmo as multas de ofício nesta autuação – eis que todo o lançamento, na forma como vem posto, teve origem na denúncia espontânea formalizada nos acordos de colaboração premiada e de leniência. Acrescenta que, além de simplesmente confessar as infrações, a PEM e o Impugnante se comprometeram a devolver quantias substanciais à PETROBRÁS, a título de multa compensatória, que possui inegáveis impactos tributários e que não poderiam ter sido ignorados pela fiscalização.*

C) DOS PEDIDOS

Ao final, por todo exposto, requer que acolhida suas razões de defesa, a fim de se decretar a anulação da presente autuação, por vício de ilegalidade, à medida que fundamentada na responsabilidade tributária prescrita pelo artigo 135, III do CTN, com a concomitante atuação da empresa contribuinte, na qualidade de solidário tributário.

Acaso mantida a autuação, requer o provimento da impugnação, cancelando-se os lançamentos formalizados, nos termos em que pugnados nas presentes razões, para fins de:

[...]

Voto Vencido

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano

Preenchidos os requisitos de admissibilidade dos Recursos Voluntários apresentados, deles conheço.

Cientificada da decisão do acórdão da DRJ, a Contribuinte e o responsável solidário interpõem recurso voluntário, no qual, em sua grande maioria, repetem a argumentação apresentada nas Impugnações, ora transcritas/citadas na decisão recorrida, então apreciadas por aquela instância.

Em assim sendo, de se utilizar a faculdade prevista ao Conselheiro Relator nos termos do parágrafo 3 do art.57 do Regimento Interno do CARF:

> *Art.57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:*
>
> *[...]*
>
> *Parágrafo 1º. A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.*
>
> *[...]*
>
> *2 A exigência do Parágrafo 1º. pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n. 329, 2017).*

Na apreciação da questão, o acórdão recorrido mostrou-se sólido em suas conclusões e encontra-se adequadamente fundamentado. Portanto, **adoto como minhas razões de decidir a decisão recorrida**, pelos seus próprios fundamentos, cujo voto condutor do Acórdão transcrevo a seguir.

Ainda, de se destacar que questões **idênticas** às relatoriadas nos autos já foram objeto de apreciação por outra turma deste Colegiado (Acórdão 1302-003215, de 20/11/2018), em um outro processo (13896.723093/2016-24) contra a empresa SETEC TECNOLOGIA S/A, **cujo sócio-administrador era também Augusto Ribeiro de Mendonça Neto**, de forma que grande parte do decidido naquele acórdão será, quando aplicável, reproduzido neste presente voto, em face de seus próprios bons e adequados fundamentos, que os adotarei assim como razão de decidir.

> **DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA**
>
> ***PRELIMINAR. DO ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO***
>
> *Preliminarmente, as impugnantes alegam que teria havido erro na identificação do sujeito passivo. Argumentam que a responsabilidade solidária do Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto foi fundamentada no art. 135, III do CTN, transcrito a seguir, o que configuraria responsabilidade exclusiva do responsável, e não solidária. Assim, requerem que a PEM engenharia seja excluída do polo passivo da exação.*

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

(...)

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

No entanto, apesar do caput *do art. 135 do CTN mencionar* ***pessoalmente responsáveis****, este artigo trata, de fato, de responsabilidade solidária, conforme entendimento manifestado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009:*

"(...)

c) Para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social;

d) A responsabilidade dos administradores, ***de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador****;*

e) A tese da responsabilidade substitutiva também deve ser excluída pela inexistência de norma legal de desoneração da pessoa jurídica em razão da prática de ato ilícito por parte do administrador;

f) A tese da responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, dos administradores é incompatível com a adoção da tese da responsabilidade subjetiva, acolhida pelo STJ, visto que não se pode conceber que o terceiro, sendo sancionado pela prática de ato ilícito, condicione sua responsabilidade à inexistência de bens da pessoa jurídica, suficientes para a satisfação do crédito;

g) A tese da responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, dos administradores também deve ser afastada em razão da jurisprudência do STJ que admite que a execução fiscal seja ajuizada, desde logo, contra sociedade e administrador; não se trata de mera questão de legitimidade, como seria no processo de conhecimento, pois que, no processo de execução, não se admite o processa-mento da ação sem que se tenha presente, desde o início, a exigibilidade da pré tensão em face do executado;

h) Os acórdãos do STJ que fazem referência à "responsabilidade subsidiária" somente podem ser entendidos no sentido impróprio da expressão, que exige, além da existência de poderes de gerência e da prática de ilicitude pelo administrador, a ausência de pagamento pontual da obrigação tributária, e não a insolvabilidade da pessoa jurídica, o que se aproxima, na prática, da responsabilidade solidária decorrente de ato ilícito;

(...)

q) Quando incide o art. 135, III, do CTN, não se tem uma obrigação solidária, senão duas ou mais obrigações solidárias; trata-se de solidariedade imprópria, em que obrigações distintas são atadas pelo nexo de adimplemento;

(...)"

Portanto, não há razão neste argumento da impugnante.

*Em **outra preliminar**, a impugnante alega que teria havido erro na identificação do sujeito passivo, em função da impossibilidade de exigência do IRRF sobre pagamento sem causa efetuado por terceiros.*

No entanto, no presente caso, ficou demonstrado que a impugnante é a verdadeira tomadora dos serviços: é quem operacionaliza todo o trâmite visando à contratação de serviços de seu interesse; as notas fiscais de prestação de serviços são emitidas em seu nome; os custos são por ela suportados, contabilizados e levados a resultado, ou seja, a PEM Engenharia é o sujeito passivo responsável do art. 121 do CTN.

Além disso, apesar de na relação contratual os pagamentos aos prestadores de serviços terem sido efetuados pelas empresas TIPUANA e PROJETEC, trata-se de caso típico de pagamento por conta e ordem de terceiros.

A respeito da questão, providencial é a transcrição do artigo abaixo do CTN:

"Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes."

Assim, se a intenção da PEM Engenharia era repassar a responsabilidade para a Tipuana e Projetec não há como acatar tal pretensão, pois os contratos de prestação de serviços de administração de contas a pagar e contas a receber com a Tipuana e a Projetec não tem o condão de modificar o substituto tributário da obrigação tributária, conforme determina o art. 123 do CTN. De fato, tudo se passa como se a PEM ENGENHARIA pagasse diretamente aos prestadores, e assim, deveria a impugnante, como substituto tributário, recolher o IRRF.

Portanto, conclui-se que o acordo feito entre a PEM Engenharia e as empresas Tipuana e Projetec (que possuem a natureza de convenção particular) não pode afastar a sujeição passiva da PEM Engenharia, verdadeira responsável pela retenção dos tributos na fonte, nos termos do art. 123 do CTN.

Dessa forma, não há erro na identificação do sujeito passivo.

No **Recurso Voluntário**, tanto da empresa autuada, quanto do responsável solidário, as alegações são as mesmas em suas impugnações, porém, acrescenta a empresa autuada o seguinte:

> *18. Neste capítulo recursal cumpre apenas acrescentar que os atos dolosos não podem ser atribuídos à pessoa jurídica, que é incapaz de agir maliciosamente por conta própria. Se houve dolo – e isso cabe ao fisco comprovar (pois é aqui admitido apenas para argumentar) – só pode ter sido do terceiro apontado como responsável, nomeadamente quando adotado para fundamento da acusação o art. 135 do CTN. Neste caso, só o terceiro responde pelo ato doloso, eis que o contribuinte (pessoa jurídica) não o praticou nem poderia ter praticado.*
>
> *19. Desta forma, é imperiosa a exclusão da recorrente (PEM Engenharia) do polo passivo desta ação fiscal, ao menos no que se refere aos autos de infração onde a responsabilidade por dolo (art. 135 do CTN) tenha prevalecido em relação ao responsável pessoa física – ou seja, pelo menos no que tange aos autos de infração lavrados para a cobrança da CSL e IRPJ decorrentes da glosa de despesas consideradas indedutíveis, e do IRF sobre os pagamentos supostamente sem causa – sob pena de nulidade dos lançamentos por erro na identificação do sujeito passivo (CTN, art. 142).*

Nada mais equivocado.

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

> *Art.121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*
>
> *Parágrafo Único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*
>
> *I - **Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador**;*
>
> *II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

Ora, quem tem a "**relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador**" é, no caso, a pessoa jurídica, pois esta é quem tem o débito a recolher como sujeito passivo, é de seu patrimônio que irá retirar recursos e satisfazer ao credor ativo (União), enquanto o responsável não se reveste da condição de contribuinte. Entretanto, o responsável pode ser chamado a participar no polo passivo, por determinação legal. No caso, a pessoa de Augusto Ribeiro de Mendonça Neto, empresário e sócio administrador da Recorrente, foi apontada como responsável nos termos do inciso III do art.135 do CTN, já comentado pela instância de piso onde, acertadamente, concluiu tratar-se de responsabilidade **solidária**:

> *"Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos*

praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

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

Contrariamente ao alegado nos recursos, o entendimento que prevalece nas decisões do Poder Judiciário é no sentido de que, uma vez identificadas condutas dos agentes elencados no artigo 135, III do CTN, é válida a indicação destes, juntamente com a pessoa jurídica que representam, no pólo passivo da obrigação tributária. Neste sentido, veja-se decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART.535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA X RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIOGERENTE. EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA. CUMULAÇÃO SUBJETIVA DE PEDIDOS/DEMANDAS.

1. Não se conhece do Recurso Especial em relação à ofensa ao art. 535 do CPC quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF.

2. A controvérsia tem por objeto a decisão do Tribunal de origem, que determinou a exclusão da pessoa jurídica do polo passivo de Execução Fiscal, em decorrência do redirecionamento para o sócio-gerente, motivado pela constatação de dissolução irregular do estabelecimento empresarial.

3. Segundo o sucinto acórdão recorrido, "a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, é pessoal, e não solidária nem subsidiária", de modo que, "com o redirecionamento, a execução fiscal volta-se exclusivamente contra o patrimônio do representante legal da pessoa jurídica, a qual deixa de responder pelos créditos tributários".

4. O decisum recorrido interpretou exclusivamente pelo método gramatical/literal a norma do art. 135, III, do CTN, o que, segundo a boa doutrina especializada na hermenêutica, pode levar a resultados aberrantes, como é o caso em análise, insustentável por razões de ordem lógica, ética e jurídica.

*5. **É possível afirmar, como fez o ente público, que, após alguma oscilação, o STJ consolidou o entendimento de que a responsabilidade do sócio-gerente, por atos de infração à lei, é solidária**. Nesse sentido o enunciado da Súmula 430/STJ: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente."*

6. O afastamento da responsabilidade tributária decorreu da constatação de que, em revisão do antigo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a inadimplência não deve ser considerada ato ilícito imputável ao representante da pessoa jurídica. No que concerne diretamente à questão versada nestes autos, porém, subjaz implícita a noção de que a prática de atos ilícitos implica responsabilidade solidária do sócio-gerente.

7. Merece citação o posicionamento adotado pela Primeira Seção do STJ no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial 174.532/PR, segundo os quais "Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei".

8. Isto, por si só, já seria suficiente para conduzir ao provimento da pretensão recursal. Porém, há mais a ser dito.

9. Ainda que se acolha o posicionamento de que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN por ser descrita como pessoal não pode ser considerada solidária, é improcedente o raciocínio derivado segundo o qual há exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica em caso de dissolução irregular.

10. Atente-se para o fato de que nada impede que a Execução Fiscal seja promovida contra sujeitos distintos, por cumulação subjetiva em regime de litisconsórcio.

11. Com efeito, são distintas as causas que deram ensejo à responsabilidade tributária e, por consequência, à definição do polo passivo da demanda: a) no caso da pessoa jurídica, a responsabilidade decorre da concretização, no mundo material, dos elementos integralmente previstos em abstrato na norma que define a hipótese de incidência do tributo; b) em relação ao sócio-gerente, o "fato gerador" de sua responsabilidade, conforme acima demonstrado, não é o simples inadimplemento da obrigação tributária, mas a dissolução irregular (ato ilícito).

12. Não há sentido em concluir que a prática, pelo sócio-gerente, de ato ilícito (dissolução irregular) constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica, fundada em circunstância independente.

13. Em primeiro lugar, porque a legislação de Direito Material (Código Tributário Nacional e legislação esparsa) não contém previsão legal nesse sentido.

14. Ademais, a prática de ato ilícito imputável a um terceiro, posterior à ocorrência do fato gerador, não afasta a inadimplência (que é imputável à pessoa jurídica, e não ao respectivo sócio-gerente) nem anula ou invalida o surgimento da obrigação tributária e a constituição do respectivo crédito, o qual, portanto, subsiste normalmente.

15. A adoção do entendimento consagrado no acórdão hostilizado conduziria a um desfecho surreal: se a dissolução irregular exclui a responsabilidade tributária da pessoa jurídica,

> *o feito deveria ser extinto em relação a ela, para prosseguir exclusivamente contra o sujeito para o qual a Execução Fiscal foi redirecionada. Por consequência, cessaria a causa da dissolução irregular, uma vez que, com a exclusão de sua responsabilidade tributária, seria lícita a obtenção de Certidão Negativa de Débitos, o que fatalmente viabilizaria a baixa definitiva de seus atos constitutivos na Junta Comercial!*
>
> *16. Dito de outro modo, o ordenamento jurídico conteria a paradoxal previsão de que um ato ilícito - dissolução irregular-, ao fim, implicaria permissão para a pessoa jurídica (beneficiária direta da aludida dissolução) proceder ao arquivamento e ao registro de sua baixa societária, uma vez que não mais subsistiria débito tributário a ela imputável, em detrimento de terceiros de boa-fé (Fazenda Pública e demais credores).*
>
> *17. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (REsp 1455490/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2014, DJe 25/09/2014)*

O responsável solidário, em seu recurso voluntário, faz o mesmo direcionamento da empresa autuada, reconhecendo que "*não se objetará ao vínculo de responsabilidade a ele carreado nas presentes autuações*."

Ante o exposto, de se rejeitar a preliminar levantada, pois correta a posição assumida no polo passivo da autuação: a pessoa jurídica como a contribuinte e a pessoa de Augusto Ribeiro de Mendonça Neto como responsável **solidário**.

PRELIMINAR. DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO IR SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA EFETUADO POR TERCEIROS - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Relativamente à alegada preliminar de que teria havido erro na identificação do sujeito passivo, em função da impossibilidade de exigência do IRRF sobre pagamento sem causa efetuado por terceiros, tal questão já foi suficientemente rebatida pela instância de piso, que a seguir se transcreve:

> *Em outra preliminar, a impugnante alega que teria havido erro na identificação do sujeito passivo, em função da impossibilidade de exigência do IRRF sobre pagamento sem causa efetuado por terceiros.*
>
> *No entanto, no presente caso, ficou demonstrado que a impugnante é a verdadeira tomadora dos serviços: é quem operacionaliza todo o trâmite visando à contratação de serviços de seu interesse; as notas fiscais de prestação de serviços são emitidas em seu nome; os custos são por ela suportados, contabilizados e levados a resultado, ou seja, a PEM Engenharia é o sujeito passivo responsável do art. 121 do CTN.*
>
> *Além disso, apesar de na relação contratual os pagamentos aos prestadores de serviços terem sido efetuados pelas empresas TIPUANA e PROJETEC, trata-se de caso típico de pagamento por conta e ordem de terceiros.*

A respeito da questão, providencial é a transcrição do artigo abaixo do CTN:

"Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes."

Assim, se a intenção da PEM Engenharia era repassar a responsabilidade para a Tipuana e Projetec não há como acatar tal pretensão, pois os contratos de prestação de serviços de administração de contas a pagar e contas a receber com a Tipuana e a Projetec não tem o condão de modificar o substituto tributário da obrigação tributária, conforme determina o art. 123 do CTN. De fato, tudo se passa como se a PEM ENGENHARIA pagasse diretamente aos prestadores, e assim, deveria a impugnante, como substituto tributário, recolher o IRRF.

Portanto, conclui-se que o acordo feito entre a PEM Engenharia e as empresas Tipuana e Projetec (que possuem a natureza de convenção particular) não pode afastar a sujeição passiva da PEM Engenharia, verdadeira responsável pela retenção dos tributos na fonte, nos termos do art. 123 do CTN.

Dessa forma, não há erro na identificação do sujeito passivo.

Acrescentando, de se relembrar o que consta no **Termo de Verificação Final e Anexos**:

3.7. Contratos de Administração de Recursos da PEM Engenharia com Tiptuana e Projetec

Por meio dos contratos a Tipuana e a Projetec prestavam serviços de administração de recebimentos e pagamentos em nome da PEM Engenharia, isto é, o fluxo financeiro de determinados recebimentos destinados à PEM Engenharia eram pagos à Tipuana e ou à Projetec, assim como o fluxo de determinados pagamentos a encargo da PEM Engenharia eram efetuados pela Tipuana e ou pela Projetec. Como remuneração pelos serviços os contratos estipulavam que a Tipuana e a Projetec fariam jus "à receita financeira obtida no mercado financeiro com os recursos financeiros por ela administrados" em decorrência dos contratos.

Da mesma forma, como já havíamos mencionado no subitem 3.2 deste termo, os pagamentos dos supostos serviços que teriam sido prestados à Setec e à PEM Engenharia pela empresa SM Terraplenagem, foram pagos pela Tipuana e Projetec por conta e ordem da Setec e da PEM Engenharia e não diretamente pelas mesmas.

De maneira idêntica, pagamento por supostos serviços prestados à PEM Engenharia por outras empresas, entre as quais aquelas controladas por Augusto Mendonça e membros da família Ribeiro de Mendonça, tais como a Yellowwood, Pataccas e MSML foram pagos pela PEM Engenharia por meio de contas bancárias da titularidade da Tipuana e da Projetec.

[grifo do Relator]

Ainda, reproduzo, naquilo que é aplicável, fundamentos extraídos do decidido no acórdão deste Colegiado, mas de outra Turma, mencionado no início deste Voto, que apreciou argumentos **idênticos** aos ora apresentados no recurso voluntário, sobre este item, do presente processo. De fato, eis:

> *Com efeito, não há como transferir a responsabilidade tributária da recorrente para terceiros com base no contrato de administração de seus recursos financeiros. Tais empresas funcionaram como meras responsáveis pelo "Caixa" da empresa recorrente, [...]. Portanto, agiam em seu nome para efetuar os pagamentos por ela indicados. Imputar-lhe a responsabilidade, neste caso, seria o mesmo que considerar o responsável pelo departamento financeiro pelos pagamentos que realiza em nome da empresa.*
>
> *Como bem aponta o acórdão recorrido, o art. 123 do CTN, deixa clara a impossibilidade de transferência da responsabilidade de pagamento de tributos a terceiros por meio de convenções particulares.*
>
> *A recorrente alega, ainda, existir um procedimento contraditório da fiscalização, pois ao tempo em que considerou válido o contrato de administração financeira para exigir o IRRF sobre os pagamentos realizados pela empresas Projetec e Tipuana, em seu nome, teria desconsiderado tais contratos em outros procedimentos fiscais realizados junto àquelas empresas,* verbis*:*
>
> "45. Como se isto não bastasse, a **própria fiscalização desclassificou o negócio jurídico praticado entre a recorrente e as empresas supramencionadas**, afirmando que a "TIPUANA e a PROJETEC são empresas virtuais, meras caixas de passagem de parte do fluxo de recursos de pagamentos e recebimentos entre empresas do grupo empresarial de Augusto Mendonça e dessas com terceiros", de modo que tais empresas não teriam mão-de-obra para prestar qualquer tipo de serviço, e que as transações efetuadas foram geridas por funcionários da própria SETEC.
>
> 46. A desconsideração do contrato também se deu no âmbito do procedimento administrativo nº 13896.721547/2013-80, em que a PROJETEC fora autuada por omissão de receitas decorrentes de repasses de empresas coligadas, entre elas a SETEC, a despeito da celebração de contrato de administração de recursos financeiros com a recorrente. Naquela ocasião, a fiscalização asseverou que os contratos se resumiam a simples instrumentos particulares, sem reconhecimento de firma, e que não foram registrados no registro de títulos e documentos, não surtindo efeitos em relação a terceiros.
>
> 47. Como se isto não bastasse, o E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ainda acrescentou que, nos "termos desses contratos, existe a determinação de apuração mensal de saldos de caixa, relativamente a cada uma delas, controle detalhado, com a

discriminação individualizada de todos os pagamentos e recebimentos, e isso em relação a cada contratante, ao qual, fica implícito, a interessada deveria prestar contas." Desta feita, a validação do negócio jurídico pactuado exigiria a "escrituração detalhada, relatórios, notas fiscais, comprovantes de depósito identificado e/ou de transferências, identificação dos débitos e correspondentes contas das empresas coligadas pagas, etc., **o que não ocorreu**." (acórdão nº 1402002.143 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 5 de abril de 2016 [...]).

48. Ora, trata-se de evidente contradição por parte da fiscalização, que atribuiu efeitos diametralmente opostos ao mesmo instrumento jurídico. Tendo a fiscalização desclassificado o negócio pactuado entre as partes também no presente relatório fiscal, não se mostra compatível a autuação da SETEC por pagamentos sem causa efetuados pela TIPUANA e da PROJETEC."

[Nota minha: onde se lê acima SETEC, pode-se entender **PEM**]

Continuando:

Examinando o referido acórdão, verifica-se que, no procedimento junto à empresa Projetec, a fiscalização apurou omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, no ano-calendário 2009. Trata-se, portanto, de fatos ocorridos em períodos de apuração distintos dos examinados nestes autos, o que por si só desqualifica a alegação.

Não obstante, o que se verifica naquele acórdão é que o lançamento de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, realizado pela fiscalização decorreu essencialmente da falta de comprovação de que os valores movimentados estavam vinculados de fato ao contrato de administração financeira, como fora alegado aquele processo, e não da desconsideração de sua validade, conforme se extrai dos excertos de voto abaixo transcritos, verbis*:*

[...]

Esta turma inclusive se manifestou em dois processos de responsabilidade da Projetec, excluindo-a, exatamente por reconhecer o contrato de administração de contas (PAF´s. nº 10932.000454/201001 e 10932.000682/200859), conforme ementa abaixo extraída dos referidos julgados:

"IRRF PAGAMENTOS SEM CAUSA INTELIGÊNCIA DO ART. 674 DO RIR COMPROVAÇÃO DA NATUREZA, DESTINO E TITULARIDADE DOS VALORES POR DOCUMENTAÇÃO IDÔNEA

Comprovado pelo titular da conta bancária a natureza das operações, ainda que existente indícios de práticas evasivas pelos destinatários dos recursos, compete a autoridade fiscal proceder o lançamento contra estes últimos e não contra a empresa titular das contas, criada exclusivamente para gerenciar os recursos financeiros dos citados destinatários."

Ante ao exposto REJEITA-SE a alegação dos recorrentes neste ponto.

Dessa forma, acertadamente concluiu a DRJ, pois não houve erro na identificação do sujeito passivo que consta no Auto de Infração de IRRF.

Seguindo, para outros temas relatoriados.

Da concomitância da multa de ofício com a multa isolada

*A contribuinte alega que, tanto a multa de lançamento de ofício, cuja previsão legal reside no art. 44, I, da Lei n.° 9.430/96, quanto a multa isolada, prevista no art. 44, II, da Lei n.° 9.430/96, incidem sobre a mesma base de cálculo, qual seja, a diferença de valores entre o contido na declaração e aquele obtido após a auditoria com a adição de exclusões indevidamente efetuadas na base de cálculo e essa dupla incidência da norma tributária sobre a mesma base de cálculo configura o "*bis in idem*", vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro, de modo que não pode ser mantida a aplicação cumulativa da multa de ofício com a multa isolada. Cita posicionamentos da Câmara Superior de Recursos Fiscais.*

Entretanto, as multas definidas nos incisos I e II do artigo 44 da Lei 9.430/96, reproduzido a seguir, têm por objeto realidades econômicas distintas.

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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

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

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** (negritei)**,** no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)."*

A multa de 50% (inciso II) visa prevenir possível dano causado ao fluxo de caixa do Estado ao longo do ano e tem por base uma medida desse dano, sendo exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado. Conforme constou do relatório, a aplicação da multa isolada decorreu das

> *constatações da Fiscalização que implicaram apuração a menor do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Como o Fisco considerou que os valores envolvidos deveriam ser adicionados na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, consequentemente também afetaram a apuração das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, tendo em vista que o sujeito passivo optou pela apuração anual dos seus resultados, com a elaboração de balanços ou balancetes de suspensão ou redução. O agente fiscal, então, aplicou a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de IRPJ e CSLL com fulcro no art. 44, inciso II, alínea "b", combinado com os artigos 2° e 28, todos da Lei n° 9.430, de 1996.*
>
> *Já a multa de 75% (inciso I) tem como foco o aspecto quantitativo da relação obrigacional que definitivamente se estabelece entre o sujeito passivo e o Estado ao término do período de apuração, incidindo sobre o montante ("totalidade ou diferença de imposto ou contribuição") de tal obrigação que não tenha sido reconhecido ("falta de declaração", "declaração inexata") e/ou cumprido ("falta de pagamento ou recolhimento") pelo sujeito passivo. Assim, no lançamento de ofício, a sanção ocorre quando o sujeito passivo não declara ou não há extinção do crédito tributário (débito da contribuinte) devido, fato que obriga o Fisco a constituir o crédito tributário pelo lançamento, com a correspondente multa de ofício prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96.*
>
> *Rejeito, pois, as alegações da impugnante.*

Permito-me alguns acréscimos às acertadas considerações da instância de piso, trazendo jurisprudência do CARF.

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

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

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

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

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

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

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

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

(...)

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

(...)"

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

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

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

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

(...)

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

(...)"

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

percentual aplicável no cálculo da multa passa de 75% para 50%.

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

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

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

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

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

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

"Já em primeiro plano se verifica que a multa isolada, antes incidente sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição estimada, conforme a prescrição original do artigo

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

A nova disposição do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não deixa dúvida a respeito de duas multas distintas: a primeira, no inciso I, de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição (multa de ofício), aplicável nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata; a segunda, no inciso II, de 50% (multa isolada), calculada sobre o valor do pagamento de estimativa que deixar de ser efetuado, devida sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento da totalidade da estimativa apurada na forma do artigo 2º, sem o apoio de balanço de suspensão ou redução.

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

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

> *estimativas apuradas, desprovida de lastro em balanço de suspensão ou redução.*
>
> *Portanto, são infrações distintas, com graduações distintas e decorrentes de fatos geradores distintos. Não há, por conseguinte, bis in idem." (destaques no original)*
>
> *Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para infrações ocorridas a partir de janeiro de 2007, quando teve início a vigência da MP nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.844/2007.*

Seguindo, em outros temas, e adotando como razão de decidir, o entendimento da decisão da DRJ:

> ***MÉRITO. DA INVIABILIDADE DE EXIGÊNCIA DE IMPOSTOS SOBRE OS PAGAMENTOS DEVOLVIDOS NA OPERAÇÃO "LAVA JATO".***
>
> *A impugnante alega a inviabilidade de exigência de impostos sobre os pagamentos devolvidos na operação "Lava Jato", pois os pagamentos de vantagens indevidas nas licitações da PETROBRÁS teriam sido anulados na medida em que teria sido efetuado o ressarcimento àquela empresa.*
>
> *Na verdade, o que deve ser avaliado, nesta esfera, é a ocorrência do fato gerador, em conformidade com a hipótese de incidência prevista em lei, que é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.*
>
> *Se houve, ou não, devolução integral e idêntica dos valores escriturados contabilmente pela impugnante, referentes a serviços que nunca lhe foram prestados, pois os valores eram pagos para quitação de vantagens indevidas, esse é um fato que deve ser avaliado por outras esferas, como penal e administrativa.*
>
> *Com a ocorrência do fato gerador previsto em lei, agiu corretamente a fiscalização ao realizar os lançamentos destes autos, da maneira como efetuou. Nos termos do art. 142 e parágrafo único do CTN, a constituição do crédito tributário pelo lançamento é atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Desse modo, na lavratura dos autos de infração, não é lícito ao agente público, discricionariamente, furtar-se de aplicar a lei vigente.*
>
> *Destarte, nesta esfera, corretos os lançamentos, motivo da improcedência do argumento.*

Ainda, reproduzo, naquilo que é aplicável, fundamentos extraídos do decidido no acórdão deste Colegiado, mas de outra Turma, mencionado no início deste Voto, que apreciou argumentos **idênticos** aos ora apresentados no recurso voluntário, sobre este item, do presente processo. De fato, eis:

> *Não há como dar guarida aos argumentos dos Recorrentes. É que embora as despesas glosadas sejam derivadas de desvios de recursos da empresa autuada para pagamentos de vantagens*

> *indevidas a terceiros, a sua indedutibilidade decorre essencialmente do fato de que não se enquadram como despesas efetivamente realizadas, que reduziram indevidamente o resultado tributável dos exercícios fiscais sob apuração.*
>
> *Os fatos geradores complexivos do IRPJ e CSLL daqueles períodos devem ser escoimados dos valores que afetaram indevidamente a base de cálculo dos tributos devidos, não podendo ser afetados retroativamente por quaisquer fatos, voluntários ou não que tenham sido praticados em momento posterior, visando a purgar total ou parcialmente os ilícitos penais cometidos e a atenuar a imposição de penalidades, seja na esfera administrativa ou judicial.*
>
> *Assim, a reparação de danos causados em decorrência dos ilícitos confessados ou a devolução de valores fixados em Termos de Colaboração Premiada ou em Acordos de Leniência, tem natureza completamente distinta das despesas originalmente deduzidas e, se fosse o caso, poderiam afetar o resultado dos exercícios em que foram firmados tais acordos, sendo que os efeitos fiscais teriam que ser melhor examinados nas hipóteses concretas, mas jamais poderiam impactar a apuração de tributos de períodos já encerrados.*
>
> *Ante ao exposto, REJEITA-SE esta alegação.*

Continuando, com o voto da DRJ e agora em questões de mérito, onde, reitere-se, adotamos como razão de decidir:

> ***MÉRITO. DA EXIGÊNCIA DO IRRF.***
>
> *Já no que tange à exigência do IRRF sobre pagamentos decorrentes de operações não comprovadas ou sem causa, quais sejam, as relativas às prestações de serviços das empresas Yellowwood, Pataccas, MSML e One Comunicação, sustentou a suplicante ser indevida a cobrança do IRRF, à alíquota de 35%, cumulada com o alargamento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, via glosa de despesas. Apontou precedentes do CARF que teriam corroborado esse entendimento.*
>
> *O art. 61 da Lei nº 8.981, de 1985, dispõe,* verbis*:*
>
> *"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."

Da leitura do dispositivo legal depreende-se que a norma 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.

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

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

Assim, caracterizado o efetivo pagamento e não comprovada a prestação do serviço (nota fiscal ideologicamente inidônea) é devido o lançamento do IRRF concomitante com a glosa da despesa no IRPJ. Este entendimento coincide com o manifestado na Solução de Consulta Interna nº 11 Cosit, de 8 de maio de 2013, cuja ementa é transcrita a seguir:

"Ementa: O registro contábil de despesa amparado em nota fiscal inidônea não autoriza, por si só, além da exigência do IRPJ (em face da glosa da despesa inexistente ou não comprovada), a cobrança pelo Fisco do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

*A **glosa** de custo ou despesa, baseada em **nota fiscal inidônea é compatível** com o **lançamento reflexo** do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (**IRRF**) motivado pelo **pagamento sem causa** ou a beneficiário não identificado, desde que haja a comprovação por parte da autoridade fiscal do efetivo pagamento."*

Assim, no presente caso há duas incidências distintas: 1) o IRRF exigido da autuada na condição de responsável (fonte pagadora de rendimentos) que não se desincumbiu de seu dever de identificar a causa do pagamento e, por conseqüência, permitir ao Fisco confirmar a regular tributação de eventual rendimento auferido por este beneficiário, e 2) o IRPJ/CSLL exigido da autuada na condição de contribuinte que deixou de auferir lucro, em razão da dedução de custos e/ou despesas que não foram regularmente provadas.

Dessa forma, não procede a alegação da Impugnante de que a exigência do IRRF seria incompatível com a glosa das despesas correspondentes.

A impugnante alega, ainda, que o IRRF sobre pagamentos sem causa não pode ser exigido com amparo em causa meramente ilícita, impedindo a aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Na realidade, o referido artigo trata da pagamentos efetuados, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. A questão da licitude não é tratada neste dispositivo.

*Em relação à licitude do ato, há no Direito Tributário o princípio do "*pecunia non olet*" previsto no artigo 118, do CTN. Este artigo trata da interpretação quanto à definição legal do fato gerador, a saber:*

"Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos."

Por isso, na interpretação acerca da incidência (ou não) de norma jurídica tributária deve-se abstrair aspectos atinentes à validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, bem como dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Portanto, não tem razão a requerente.

Continuando, com o voto da DRJ nas questões de mérito, onde, reitere-se, adotamos como razão de decidir:

MÉRITO. DA DEDUÇÃO DAS DESPESAS ATINENTES AOS PAGAMENTOS INDEVIDOS (COMISSÕES) A TERCEIROS INVESTIGADOS POR CORRUPÇÃO NA OPERAÇÃO "LAVA JATO"

A impugnante afirma, ainda, que possui direito à dedução das despesas atinentes aos pagamentos indevidos (comissões) a terceiros investigados por corrupção na operação "Lava Jato", pois o Regulamento do Imposto de Renda (RIR), Decreto 3.000/99, permite deduzir despesa necessária, não importa se ilícita.

Sem sentido tal argumentação, pois despesas necessárias são aquelas necessárias as atividades da empresa e a respectiva manutenção da fonte produtora.

Decreto 3.000/1999:

"Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

> *§ 2º As despesas operacionais admitidas são as **usuais ou normais** no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º). § 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem."*
>
> *A respeito do tema a Coordenação do Sistema de Tributação (atual Coordenação-Geral de Tributação), no Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, dispôs:*
>
> *4. Segundo o conceito legal transcrito, **o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.***
>
> *Destarte, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos, e a despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. Ou seja, as "vantagens indevidas" não entram neste conceito. No mais, as despesas necessárias vinculadas às receitas recebidas da Petrobrás, certamente foram deduzidas.*
>
> *Conseqüentemente, sem razão o argumento.*

Sobre a matéria em foco, reproduzo, naquilo que é aplicável, fundamentos extraídos do decidido no acórdão deste Colegiado, mas de outra Turma, mencionado no início deste Voto, que apreciou argumentos **idênticos** aos ora apresentados no recurso voluntário, sobre este item, do presente processo. De fato, eis:

> *Inadmissível a pretensão da recorrente de equiparar pagamentos com vistas ao cometimento de atos de corrupção à despesas necessárias e decorrentes das atividade normais e usuais da empresa, como comissões sobre vendas.*
>
> *Ora, o pagamento de subornos a agentes públicos ou privados atenta contra a função social da empresa consagrada no direito brasileiro, seja no art. 170 da CF/88, seja na lei que rege as sociedades anônimas (Lei nº 6.404/1976).*
>
> *A Constituição Federal estabelece no seu art. 170 os princípios voltados para assegurar a ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, destacando-se especialmente os princípios da função social da propriedade e da livre concorrência.*
>
> *A função social da propriedade é o princípio do qual deriva a função social do contrato, a natureza social da posse, a exigência de boa fé aos negócios jurídicos e, sem dúvida, constitui-se também na matriz da função social da empresa.*
>
> *A lei das S/A consagra o respeito por parte dos sócios e dirigentes à função social da empresa, como se extrai dos art. 116, §único e 154, verbis:*

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

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

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

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

[...]

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

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

§ 2° ***É vedado ao administrador****:*

a) praticar ato de liberalidade à custa da companhia;

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

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

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

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

Sem dúvida que os atos praticados pelos recorrentes, concernentes ao pagamentos de propinas a agentes públicos e privados, atentam diretamente contra a função social da empresa e à liberdade concorrencial e, por óbvio, é inadmissível

que os efeitos econômicos de tais infrações, por mera liberalidade do administrador da companhia, sejam compreendidos como necessários ao desenvolvimento das atividades normais e usuais da empresa.

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

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

Pelo exposto, VOTA-SE no sentido de REJEITAR A ALEGAÇÃO.

Continuando, com o voto da DRJ nas questões de mérito, onde, reitere-se, adotamos como razão de decidir:

Da distinção entre as regras de dedutibilidade de despesas para fins de IRPJ/CSLL.

As impugnantes alegam que há distinção entre as regras de dedutibilidade de despesas para fins de IRPJ e de CSLL. No seu entendimento, no que se refere à CSLL não caberia examinar a necessidade das despesas para fins de manutenção da fonte ou a usualidade das mesmas na atividade da empresa, já que tais critérios seriam aplicáveis unicamente ao IRPJ. Acrescenta que desde que as despesas tenham sido escrituradas e sejam comprovadas por qualquer forma admitida pelo direito, e não estando enquadradas no art. 13 da Lei 9.249/95, as despesas seriam perfeitamente dedutíveis para fins de CSLL

Contudo, no caso destes autos, está claro que não ficou comprovada a efetiva prestação dos serviços e, assim, as despesas correspondentes não podem ser utilizadas para deduzir a base de cálculo do IRPJ ou da CSLL.

Portanto, correta a glosa efetuada.

Continuando, com o voto da DRJ nas questões de mérito, onde, reitere-se, adotamos como razão de decidir:

Da impossibilidade de cobrança do IRPJ/CSLL sobre os repasses de recursos à One comunicação.

Em outro ponto, a impugnante alega impossibilidade de cobrança do IRPJ/CSLL/IRRF sobre os repasses de recursos à One Comunicação, pois, em síntese, os valores pagos a essa empresa teriam sido meros repasses.

Não há razão no argumento. A própria impugnante afirma, literalmente, em sua impugnação o seguinte (fl. 6.085):

"... não obstante a **contabilização dos valores autuados tenha se dado de acordo com a roupagem jurídica de prestação de serviços**, e a despeito da desconsideração daquele negócio

> jurídico, a autoridade fiscal não poderia ter atribuído efeitos tributários diversos aos fatos atestados em seu relatório circunstanciado, os quais não são geradores da obrigação de pagar o IRPJ, a CSL e o IRRF."
>
> *Ora, foi a própria impugnante que efetuou a escrituração e classificou os pagamentos relativos a serviços que nunca foram efetivamente prestados como despesas operacionais. A fiscalização, por sua vez, ao constatar o equívoco nesse procedimento, corretamente glosou essas despesas e corrigiu a base de cálculo.*
>
> *É de se destacar que o Auditor-Fiscal efetuou a glosa das despesas, com base no fato de que a impugnante e os prestadores não conseguiram comprovar a efetiva prestação do serviço, apesar das várias oportunidades oferecidas durante o procedimento de fiscalização. Neste momento processual, também não foi trazido aos autos documentação comprobatória apta a comprovar a efetividade de tais serviços.*
>
> *Assim, equivocado o argumento.*

Continuando, com o voto da DRJ nas questões de mérito, relativo à glosa das despesas não comprovadas, onde, reitere-se, adotamos como razão de decidir:

> ***Das despesas não comprovadas.***
>
> *De inicio cumpre destacar que a prestação de serviços geradora de custos e/ou despesas dedutíveis deve possuir documentação comprobatória, estar vinculada à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, ter a comprovação do efetivo pagamento e sobretudo, de que o serviço pago tenha sido efetivamente prestado. Dispêndios realizados a título de prestação de serviços que não atendam estes requisitos são indedutíveis na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*
>
> *No caso em análise, o que se constatou foi que ocorreram operações não comprovadas e/ou inexistentes, sem fruição pela PEM Engenharia de qualquer serviço prestado. Tais razões são mais do que suficientes para legitimar as glosas processadas, pois, a dedução de qualquer custo e/ou despesa na apuração do lucro real e do lucro liquido, deve-se fazer acompanhar de elementos convincentes da efetividade da operação, mormente no caso de prestação de serviços.*
>
> *Ou seja, não tem validade os negócios perpetrados pelos Impugnantes com a Yellowwood, Pataccas, MSML (repita-se pertencentes ao mesmo grupo familiar), cujas notas fiscais de prestação de serviços referem-se a serviços fictícios e de efetividade não comprovada, destinando-se a dar guarida documental à retirada de recursos da PEM para transferi-los a pessoa jurídica controlada pelo mesmo grupo familiar. Simultaneamente, essas notas fiscais foram utilizadas para dar suporte à contabilização dos respectivos valores como custo e/ou*

despesas dedutíveis, reduzindo dolosamente eventuais valores do IRPJ e da CSLL a pagar.

Não se pode perder de vista que a fiscalização intimou e reintimou tanto a PEM Engenharia quanto as prestadoras de serviços a comprovar a validade dos negócios realizados e a efetiva prestação de serviços, contudo, nem a Impugnante, muito menos as prestadoras conseguiram comprovar a efetiva prestação dos serviços.

Importante frisar que para as despesas serem dedutíveis não basta comprovar que foram contratadas, assumidas e pagas. É indispensável, principalmente, comprovar que os dispêndios correspondem a bens ou serviços efetivamente recebidos e que os mesmos eram necessários, normais e usuais na atividade da empresa. O lançamento dessas supostas despesas e sua dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dependem, como a lei determina, de provas inequívocas de que os serviços foram efetivamente prestados.

Por outro lado, a existência de documentos (Notas Fiscais de Serviços) relativos à suposta prestação dos serviços das prestadoras para a PEM Engenharia, bem como as movimentações financeiras (pagamentos) ocorridas em nada alteram as glosas processadas.

Assim, uma nota fiscal de prestação de serviços, por exemplo, somente produz efeitos tributários se quem a emitiu consiga comprovar que houve o pagamento e a efetiva prestação dos serviços.

Portanto, no caso em tela, as notas fiscais de prestação de serviços são, para efeitos tributários, inidôneas, via de consequencia, correta a glosa dos custos e/ou despesas.

Continuando, com o voto da DRJ nas questões de mérito, agora com relação à qualificação da multa de ofício e responsabilidade solidária, onde, reitere-se, adotamos como razão de decidir:

MÉRITO. DA MULTA QUALIFICADA

Quanto à qualificação da multa, em vários tópicos a impugnante alega que não houve comprovação cabal da ocorrência de dolo, o que impossibilitaria a aplicação da multa qualificada.

Um ponto interessante constante da defesa é que a impugnante alega:

"Não se desconhece que houve pagamentos de vantagens ilícitas nos episódios investigados naquela operação, mas não se pode a partir dessa constatação considerar que, automaticamente, também houve dolo no sentido fiscal, a ensejar a aplicação da penalidade majorada."

A qualificação da multa de ofício foi realizada nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14, da Lei nº 11.488/07, uma vez que constada a ocorrência dos casos previstos nos art. 71, 72, e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Nos presentes autos, o sujeito passivo procurou modificar as características essenciais dos fatos geradores, ao tratar os custos e despesas contabilizados e os pagamentos efetuados como legítimos e necessários, com causa e em retribuição a operações comprovadas. Todavia, como demonstrado pela Fiscalização, as operações que originaram os pagamentos não foram comprovadas e os documentos de suporte apresentados eram ideologicamente falsos.

Dessa forma, torna-se evidente o caráter doloso da ação praticada pelo sujeito passivo, ao contabilizar despesas e custos associados a pagamentos relativos a prestação de serviços sabidamente inexistentes como dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.

Assim, as ações praticadas pelo sujeito passivo foram de natureza dolosa, uma vez que realizadas de forma intencional e planejada, com o único intuito de redução do lucro líquido, pela falsidade ideológica da documentação. As condutas relatadas foram praticadas reiteradamente e envolveram valores vultosos, fato que importa a qualificação da penalidade.

Parte dessas ações fraudulentas e criminosas foi reconhecida por Augusto Mendonça nos Termos de Colaboração Premiada firmados perante o MPF e nos Acordos de Leniência celebrados com o MPF e o CADE, subscritos por Augusto Mendonça, por ex e atuais executivos de algumas das empresas de seu grupo empresarial e pelas próprias empresas.

Destaca-se que a PEM Engenharia é empresa do grupo empresarial de Augusto Mendonça. Também deve ser considerado que todas essas empresas que receberam os pagamentos realizados pela PEM Engenharia, exceto uma, pertencem a Augusto Mendonça, sócio quotista da PEM Engenharia. É o caso dos pagamentos efetuados à Yellowwood, Pataccas e MSML.

Presente, portanto, as condutas tipificadas na Lei nº 4.502/64, cabível a qualificação da multa de ofício promovida pela autoridade fiscal, com fulcro no art. 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, verbis*:*

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

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

(...)

§ 1° 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 2007)"

Por tudo isso, mais do que provada a conduta dolosa, e assim, justificada a multa qualificada.

II. DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO AUGUSTO RIBEIRO DE MENDONÇA NETO.

Para evitar repetições e remissões desnecessárias, e considerando que as peças de impugnação do citado administrador da contribuinte PEM ENGENHARIA LTDA. são, em sua essência, idênticas, passo ao exame das razões de defesa dos impugnantes neste único tópico.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO. AUSÊNCIA DE LITÍGIO.

Inicialmente releva ressaltar que o Impugnante concorda com a imputação da responsabilidade, quando afirma que todos os atos praticados, relacionados ao excesso de poderes exigidos para o tipo tributário prescrito no art. 135, III do CTN – fundamento legal das autuações no âmbito da sujeição passiva, foram efetivamente, praticados por ele. Desse modo, não há litígio quanto a esta questão.

DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO AO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL E APLICAÇÃO DO REGIME DO ART. 138 DO CTN

A impugnante alega que teria promovido a denúncia espontânea regulamentada pelo art. 138 do CTN. Contudo, este artigo se presta quando a contribuinte denuncia a infração do tributo acompanhado do pagamento do mesmo, e dos juros de mora, a saber:

"Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração."

O que de fato, a Impugnante está contestando são tributos apurados em decorrência dos autos de infração objetos dos presentes autos. Ou seja, neste caso, nem sequer houve pagamento. Portanto, não tem relação, com a denúncia espontânea do art. 138 do CTN.

A propósito, o STJ na súmula 360 determina:

"O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo."

Ou seja, mesmo que se entendesse que tivesse havido a confissão dos tributos aqui lançados, o que não houve, estes nem sequer teriam sido pagos, por isso foram lançados.

> *Dessa forma, não há como excluir a responsabilidade das infrações, e por conseqüência as multas de ofício.*

Sobre a matéria em foco, reproduzo, naquilo que é aplicável, fundamentos extraídos do decidido no acórdão deste Colegiado, mas de outra Turma, mencionado no início deste Voto, que apreciou argumentos **idênticos** aos ora apresentados no recurso voluntário, sobre este item, do presente processo. De fato, eis:

> *Como bem assentado pelo acórdão recorrido, não há como dar guarida aos argumentos dos Recorrentes.*
>
> *O instituto da denúncia espontânea, como o próprio nome revela, depende exclusivamente da ação do sujeito passivo, tanto no que se refere à confissão do tributo quanto ao seu pagamento ou depósito, quando este dependa de apuração. Cabe ao contribuinte retificar suas declarações de rendimentos, refazer suas apurações e efetuar o pagamento dos tributos devidos, ou o seu depósito, caso haja dúvida quanto ao montante total devido.*
>
> *No presente caso, o que se verifica é apenas a confissão dos crimes praticados ao Ministério Público Federal e à Justiça Federal, na atuação da recorrente junto à Petrobrás, que, posteriormente, ensejaram apurações por parte do Fisco Federal dos tributos devidos em face das irregularidades a ele comunicadas pelos órgão de investigação e da Justiça.*
>
> *Poderia, se assim quisesse, o contribuinte ter se antecipado a qualquer procedimento fiscal e adotado as medidas necessárias para a denúncia espontânea das obrigações tributárias perante o Fisco, retificando suas declarações e pagando ou efetuando o depósito dos tributos devidos.*
>
> *Nenhuma dessas providências foi tomada pelos recorrentes, de sorte que é inviável a aplicação do instituto previsto no art. 138 do CTN ao presente caso.*
>
> *Assim, VOTA-SE POR REJEITAR esta alegação.*

CONCLUSÃO

De se reproduzir a conclusão final do voto condutor da DRJ, que, como mostrado, adotamos o inteiro teor do acórdão recorrido como razão de decidir:

> *a) rejeitar as questões preliminares suscitadas e, no mérito, julgar improcedente a impugnação apresentada pela PEM ENGENHARIA LTDA, a fim de manter o crédito tributário lançado; e*
>
> *b) rejeitar as questões preliminares suscitadas e, no mérito, julgar improcedente a impugnação apresentada pelo administrador da pessoa jurídica, o SENHOR AUGUSTO RIBEIRO DE MENDONÇA NETO, mantendo-o na condição de responsável solidário pelo crédito tributário lançado.*

É o voto.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano

Voto Vencedor

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

Parabenizo o ilustre Conselheiro relator pelo fundamentado voto apresentado. Discordo, apenas e tão somente do item relativo à aplicação concomitante das multas isoladas e de ofício, razão pela qual me incumbiu o mister de elaborar o voto vencedor neste ponto.

Passo a fazê-lo,

MULTA ISOLADA X MULTA DE OFÍCIO

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

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

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

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

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

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

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

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

"As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial

de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

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

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

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Conforme Celso Antônio Bandeira de Mello:

Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico. (MELLO, 2009, p. 53)

Segundo Miguel Reale Júnior:

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

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

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

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

.....

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

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

.....

Art. 97. ***Somente a lei*** *pode estabelecer:*

.....

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

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

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

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

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

Princípio da Retroatividade Benigna

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) ***quando deixe de defini-lo como infração;***

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

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

Princípio da Intervenção Mínima e da Gradação da Pena

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

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação*.*

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

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

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

Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime. Em termos bem esquemáticos, há consunção *quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta. Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de* minus *e* plus*, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração[9]. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio* major absorbet minorem*[10]. Assim, as lesões corporais que determinam a morte são absorvidas pela tipificação do homicídio, ou o furto com arrombamento em casa habitada absorve os crimes de dano e de violação de domicílio etc. A norma* consuntiva *exclui a aplicação da norma* consunta*, por abranger o delito definido por esta[11]. Há consunção quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente.*

Não convence o argumento de que é impossível a absorção *quando se tratar de bens jurídicos distintos. A prosperar tal argumento, jamais se poderia, por exemplo, falar em absorção nos* crimes contra o sistema financeiro *(Lei n. 7.492/86), na medida em que todos eles possuem uma objetividade jurídica específica. É conhecido, entretanto, o entendimento do TRF da 4ª Região, no sentido de que* o art. 22 absorve o art. 6º da Lei n. 7.492/86*[12]. Na verdade, a diversidade de bens jurídicos tutelados não é obstáculo para a configuração*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.1.1.1 Processo

AgRg no ***REsp*** *1576289 / RS*

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL - 2015/0325937-8

1.1.1.2 Relator(a)

Ministro HERMAN BENJAMIN (1132)

1.1.1.3 Órgão Julgador

T2 - SEGUNDA TURMA

1.1.1.4 Data do Julgamento

19/04/2016

1.1.1.5 Data da Publicação/Fonte

DJe 27/05/2016

1.1.1.6 Ementa

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

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

1.1.1.7 Acórdão

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

1.1.1.8 Processo

REsp 1496354 / PR

RECURSO ESPECIAL 2014/0296729-7

1.1.1.9 Relator(a)

Ministro HUMBERTO MARTINS (1130)

1.1.1.10 Órgão Julgador

T2 - SEGUNDA TURMA

1.1.1.11 Data do Julgamento

17/03/2015

1.1.1.12 Data da Publicação/Fonte

DJe 24/03/2015

1.1.1.13 Ementa

PROCESSUAL CIVIL. ***TRIBUTÁRIO.*** *VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. 1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.*

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

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

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

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

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

Recurso especial improvido.

1.1.1.14 Acórdão

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

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

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

1. O sujeito passivo deixou de cumprir uma norma jurídica que determinava o recolhimento mensal da CSLL devida por estimativa, como forma de antecipação da CSLL devida ao final do ano-calendário;

2. Em seguida, encerrado o exercício, o contribuinte não apura nem recolhe a CSLL devida na sistemática adotada de apuração anual da contribuição.

3. Chegada a fiscalização verifica as duas ações diversas que são, em síntese, o não pagamento de tributo. O primeiro de forma antecipada e o segundo de forma integral ao final do exercício.

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

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

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

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

Por isso, na aplicação da consunção não há de se falar simplesmente em exoneração da multa isolada. Em verdade o que se diz e como demonstram os diversos julgados desta mesma turma, a consunção da exclusão da multa isolada só ocorre integralmente nos casos em que a multa de ofício aplicada lhe é superior. Assim, nos casos em que a multa isolada é superior ao valor da multa de ofício, a exoneração é parcial e limitada ao montante da multa de ofício, devendo nestas hipóteses ser mantida a punição isolada em relação ao montante que superou a multa de ofício.

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

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

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

Síntese conclusiva

13.De todo o exposto, conclui-se:

a) os valores apurados mensalmente por estimativa podiam ser quitados por Dcomp até 30 de maio de 2018, data que entrou em vigor a Lei nº 13.670, de 2018, que passou a vedar a compensação de débitos tributários concernentes a estimativas;

b) os valores apurados por estimativa constituem mera antecipação do IRPJ e da CSLL, cujos fatos jurídicos tributários se efetivam em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário; não é passível de cobrança a estimativa tampouco sua inscrição em DAU antes desta data;

c) no caso de Dcomp não declarada, deve-se efetuar o lançamento da multa por estimativa não paga; os valores dessas estimativas devem ser glosados; não há como cobrar o valor correspondente a essas estimativas, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL.

d) no caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório que não homologou a compensação for prolatado antes de 31 de dezembro, e não foi objeto de manifestação de inconformidade, não há formação do crédito tributário nem a sua extinção; não há como cobrar o valor não homologado na Dcomp, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL;

e) no caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data e for objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento, então o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), pois ocorrem três situações jurídicas concomitantes quando da ocorrência do fato jurídico tributário: (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31/12; (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário; (iii) o crédito tributário está extinto via compensação; não é necessário glosar o valor confessado, caso o tributo devido seja maior que os valores das estimativas, devendo ser as então estimativas cobradas como tributo devido;

f) se o valor objeto de Dcomp não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou a base negativa da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança;

g) a SCI Cosit nº 18, de 2006, deve ser lida de acordo com o Parecer PGFN/CAT/Nº 88/2014, motivo pelo qual ratifica-se o disposto nos seus itens 12, 12.1, 12.1.1, 12.1.3 e 12.1.4 e 13 a 13.3, revogando-se o seu item 12.1.2.

A interpretação, assim estabelecida, reforça o entendimento deste relator de que o recolhimento por estimativa é parte constante do débito apurado de IRPJ ou CSLL anual, assim o tratamento relativo à falta de pagamento das estimativas e do tributo devido ao final do exercício deve ser analisado em conjunto e não como se tratando de normas independentes e que tem de ter aplicação indistinta sem qualquer moderação. Assim,

> reforçado com o parecer acima, e com base na utilização dos princípios do direito penal já tratados acima, entendo perfeitamente aplicável o princípio da consunção aos casos de aplicação concomitante de multa isolada com multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo.

No presente caso, percebe-se que tendo em vista que o valor da multa de ofício aplicada supera em muito o valor das multas isoladas lançadas o Princípio da Consunção aplica-se restando por absorvida completamente a multa isolada imposta, cancelando-se a mesma integralmente.

Por esta razão, dou provimento ao recurso voluntário neste ponto para cancelar integralmente a aplicação da multa isolada tendo em vista a adoção do Princípio da Consunção.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Redator Designado