



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16151.720133/2019-21
ACÓRDÃO	1301-007.023 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de junho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	CONSTRUTORA COESA S.A. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM.

Em conformidade com o Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, na ausência de pagamento antecipado realizado pelo sujeito passivo, não há que se falar no lançamento por homologação previsto no art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional - CTN, e, nesta hipótese, o prazo decadencial de cinco anos rege-se pelo disposto no art. 173 do mesmo Código.

Por outro lado, mesmo que haja pagamento ou confissão espontânea de débitos, quando o contribuinte adota conduta dolosa que impede a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, esse fato, por si só, desloca, para fins de definição do termo de início do prazo decadencial, a regra prevista para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação (art. 150, § 4º, do CTN) para a regra geral de decadência tributária (art. 173, I, do CTN).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI. PROVA.

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

PERDA NA ALIENAÇÃO DE QUOTAS DE PESSOA JURÍDICA INVESTIDA. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. GLOSA.

Cabível a glosa da perda decorrente da alienação das quotas detidas pela contribuinte em outra pessoa jurídica quando ausente qualquer motivação negocial e comercial nas operações de aquisição e alienação da quotas da investida, mormente quando restar evidenciado que as operações

societárias realizadas tinham como único objetivo a redução do lucro líquido da contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA VINCULADA.

O art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, da prevê duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento. **LANÇAMENTO DECORRENTE.** Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

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

Se sujeita à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiro ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. ainda que esse pagamento resultar em redução do lucro líquido da empresa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do voto do Relator. Quanto ao Recurso Voluntário, acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os

Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Eduardo Monteiro Cardoso, que lhe davam parcial provimento para afastar a exigência de multa isolada. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins. Decidiu-se, por unanimidade de votos, que o percentual da multa qualificada será reduzido de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Assinado Digitalmente

IÁGARO JUNG MARTINS – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se o processo de Recurso de Ofício e Voluntário interpostos em face do Acórdão nº 03-075.748, proferido pela 1ª Turma da DRJ/BSB, que, por unanimidade de votos:

1) rejeitar as questões preliminares suscitadas e, no mérito, julgar improcedente a impugnação apresentada por CONSTRUTORA OAS S/A, a fim de manter o crédito tributário lançado; e

(2) rejeitar as questões preliminares suscitadas e, no mérito, julgar parcialmente procedentes as impugnações apresentadas pelos administradores da pessoa jurídica, os Senhores Cesar de Araújo Mata Pires e José Adelmário Pinheiro Filho (“Léo Pinheiro”), a fim de afastar a responsabilização solidária pela parte do crédito tributário constituído (IRPJ, CSLL e multas isoladas) em decorrência da glosa das despesas apropriadas pela CONSTRUTORA OAS S/A, referentes aos pagamentos efetuados às empresas LVA Estruturação e Desenvolvimento Emp

Urbanos; BD Consultoria Empresarial Ltda – EPP; Nova Advisors – Consultoria em Negócios Ltda; DESER – Desenvolvimento e Ser e Participações Ltda; e L.I.L.S Palestras Eventos e Publicações Ltda

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

Contra a contribuinte CONSTRUTORA OAS S/A, em epígrafe, foram lavrados autos de infração no valor total de R\$ 397.278.509,81, incluídos juros e multas, para exigência de (1) IRPJ e CSLL, relativos aos fatos geradores ocorridos de janeiro de 2011 a dezembro de 2013, além de redução de bases de cálculo negativas de CSLL dos anos de 2011 e 2012, bem assim glosa, por insuficiência de saldo, de base de cálculo negativa de CSLL do ano de 2013; (2) multas isoladas em razão de insuficiência de recolhimentos de IRPJ e de CSLL sobre base de cálculo estimada nos anos de 2011 a 2013; e (3) IRRF, relativo aos fatos geradores ocorridos de janeiro de 2011 a dezembro de 2013 e fevereiro de 2014.

Procedeu a autoridade fiscal à imposição de multas de ofício de 75% e de 150%, conforme o caso.

Foram também incluídos no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsáveis solidários, nos termos do art. 135, III, do CTN – Código Tributário Nacional, os Senhores Cesar de Araújo Mata Pires – CPF nº 056.377.245-04 e José Adelmário Pinheiro Filho (“Léo Pinheiro”) - CPF nº 078.105.635-72, administradores da fiscalizada.

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

Do Relatório Fiscal de fls. 3.166/3.624, parte integrante dos autos de infração, extraem-se as seguintes informações.

A fiscalização foi motivada pelo fato de a empresa CONSTRUTORA OAS S/A estar envolvida na operação denominada “Lava Jato”, deflagrada pela Receita Federal do Brasil (RFB), Ministério Público Federal (MPF) e Polícia Federal (PF), que desbaratou um esquema de corrupção na Petrobras, envolvendo as maiores empreiteiras do país.

Houve encerramento parcial da ação fiscal relativo aos fatos geradores ocorridos entre janeiro a dezembro de 2010, com lavratura de autos de infração cientificados ao contribuinte em 17/12/2015, cujo crédito tributário é controlado no processo nº 13855.723294/2015-27.

Durante a presente fiscalização, a autoridade fiscal lavrou, entre outros, diversos Termos de Intimação Fiscal, dos quais resultaram diversas respostas por escrito fornecidas pelo contribuinte.

Foram realizadas diligências junto a alguns dos fornecedores e/ou prestadores de serviços contratados pela CONSTRUTORA OAS S/A, ocasião em que também foram lavrados diversos termos de intimação.

O feito fiscal consistiu, em síntese, no seguinte: (1) glosa de despesas não necessárias, com reflexos na apuração do IRPJ e da CSLL; (2) glosa de despesas não comprovadas, com reflexos na apuração do IRPJ e CSLL; (3) exigência de IRRF sobre pagamentos decorrentes de operações não comprovadas ou sem causa; (4) glosa da perda decorrente da alienação das quotas detidas pela Construtora OAS S.A. na ALIPAR; e (5) multas isoladas em razão de insuficiência de recolhimentos de IRPJ e de CSLL sobre base de cálculo estimada.

I.1. Das despesas consideradas não necessárias

No que se refere às despesas consideradas não necessárias pelo agente fiscal, a glosa alcançou os valores constantes de notas fiscais emitidas pelas seguintes empresas:

- (1) LVA Estruturação e Desenvolvimento Emp Urbanos;*
- (2) BD Consultoria Empresarial Ltda – EPP;*
- (3) Nova Advisors – Consultoria em Negócios Ltda;*
- (4) DESER – Desenvolvimento e Ser e Participações Ltda;*
- (5) Granero Transportes Ltda; e*
- (6) L.I.L.S Palestras Eventos e Publicações Ltda.*

I.2. Das despesas consideradas não comprovadas

Com relação às despesas consideradas não comprovadas pelo agente fiscal, a glosa alcançou os valores constantes de notas fiscais emitidas pelas seguintes empresas:

- (1) M.O Consultoria Comercial e Laudos Estatísticos Ltda;*
- (2) Empreiteira Rigidez Ltda;*
- (3) RCI Software e Hardware Ltda;*
- (4) JD Assessoria e Consultoria Ltda;*
- (5) Câmara e Vasconcelos;*
- (6) MRTR Gestão Empresarial;*
- (7) Morales e de Paula Advogados;*
- (8) Vasconcelos e Câmara;*
- (9) Sintesys Engenharia e Construtora S/A;*
- (10) Selton Participações e Consultoria Ltda;*
- (11) Manwin Serviços Part e Assessoria Empr Ltda;*
- (12) Ibatiba Assessoria Cons e Interm de Negócios Ltda;*
- (13) Engenharia e Consultoria Argollo Ltda;*
- (14) ANTW Engenharia de Projetos Ltda;*

- (15) *Andrade Ramos Soluções Ambientais Ltda;*
- (16) *Treviso do Brasil Empreendimentos Ltda;*
- (17) *Alamo Empreendimentos e Assessoria Empr Ltda;*
- (18) *Appel Mattos & Cia Ltda;*
- (19) *Benson Construtora Ltda;*
- (20) *Hefesto Consultoria e Projetos Ltda; e*
- (21) *Outras Empresas ("José Pedro Fernandes", "Entrelinhas", "Dubai Constr" e "Practic e Consultoria")*

1.3. Da exigência do IRRF

Já a exigência do IRRF, com fundamento no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1985, decorrente de operações não comprovadas ou sem causa, alcançou os pagamentos efetuados às seguintes empresas emitentes de notas fiscais, cujas despesas apropriadas pelo contribuinte CONSTRUTORA OAS S/A foram consideradas não comprovadas pelo agente fiscal.

- (1) *Empreiteira Rigidez Ltda;*
- (2) *Câmara E Vasconcelos;*
- (3) *MRTR Gestão Empresarial;*
- (4) *Morales e De Paula Advogados;*
- (5) *Vasconcelos e Câmara;*
- (6) *Sintesys Engenharia e Construtora S/A;*
- (7) *Selton Participações e Consultoria Ltda;*
- (8) *Manwin Serviços Part e Assessoria Empr Ltda;*
- (9) *Ibatiba Assessoria Cons e Interm de Negócios Ltda;*
- (10) *Engenharia e Consultoria Argollo Ltda;*
- (11) *ANTW Engenharia de Projetos Ltda;*
- (12) *Andrade Ramos Soluções Ambientais Ltda;*
- (13) *Treviso do Brasil Empreendimentos Ltda;*
- (14) *Alamo Empreendimentos e Assessoria Empr Ltda;*
- (15) *Appel Mattos & Cia Ltda;*
- (16) *Benson Construtora Ltda;*
- (17) *Hefesto Consultoria e Projetos Ltda;*
- (18) *Outras Empresas ("José Pedro Fernandes", "Entrelinhas", "Dubai Constr" E "Practic E Consultoria").*

1.4. Dos procedimentos, das constatações e das diligências realizadas pela autoridade fiscal

Informa inicialmente o agente fiscal que a fiscalizada se utilizou de diversos contratos com as noteiras (pessoas jurídicas inexistentes de fato) e/ou outras empresas utilizadas pelo operador Alberto Youssef, todos ideologicamente falsos, com objetivo de possibilitar o fluxo financeiro da propina para os agentes (políticos e privados) envolvidos.

Esclarece que nestes contratos não houve a efetiva prestação de serviços, até porque as empresas de fachada não possuíam capacidade operacional para tanto, e que, pelas informações prestadas por delatores participantes do núcleo dos empreiteiros e dos operadores, não havia pagamentos da PETROBRAS sem que a propina não estivesse acertada e fosse recebida. Ou seja, para as obras andarem nas diretorias de serviços, engenharia e internacional necessariamente teria que haver a propina negociada.

Informa que os detalhes da operação Lava Jato e seus desdobramentos podem ser consultados no site do Ministério Público Federal em página criada especificamente para o caso – <http://lavajato.mpf.mp.br/>

Aduz a autoridade fiscal que a elucidação do cartel das empreiteiras e suas ramificações nos pagamentos das propinas para os agentes políticos, ex-diretores da PETROBRAS e operadores partiu da delação premiada acertada entre o Ministério Público Federal e Alberto Youssef. Em assim sendo, o delator trouxe ao conhecimento das autoridades judiciais, policiais e tributárias toda a organização criminosa e sua maneira de operar.

Destaca o agente fiscal que, na delação, o doleiro relata como montou as empresas de fachada para emissão de notas fiscais “frias” e repasse para os beneficiários do esquema criminoso. Também esclarece como os recursos foram “lavados” de molde a não permitir a identificação dos recebedores das propinas pagas.

Aduz que o papel do doleiro nos crimes perpetrados envolvia o recebimento de numerário identificado como se serviços prestados fossem, entregando-os em seguida aos destinatários não identificados. Para atividade desta natureza, operava como um agente financeiro ilícito nacional e internacionalmente, pois ordinariamente entregava por seus empregados o numerário em espécie, seja em reais ou em moeda estrangeira.

Nesse cenário, a autoridade fiscal, inicialmente, intimou a CONSTRUTORA OAS S/A a apresentar, relativamente aos pagamentos efetuados às empresas M.O. Consultoria Comercial e Laudos E. Ltda; JD Assessoria e Consultoria Ltda; Empreiteira Rigidez Ltda; RCI Software e Hardware Ltda; e Engenharia e Consultoria Argollo Ltda, os seguintes elementos (fls. 3.186/8.687):

“(…) 5) Analisando a escrituração contábil do período - janeiro/2010 e dezembro/2011, constatamos lançamentos de despesas e/ou custos para as empresas abaixo relacionadas:

- M.O. CONSULTORIA COMERCIAL E LAUDOS E. LTDA - CNPJ 06.964.032/0001-93;
- JD ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA - CNPJ 03.008.230/0001-95;
- EMPREITEIRA RIGIDEZ LTDA - CNPJ nº 05.279.268/0001-28
- RCI SOFTWARE E HARDWARE LTDA - CNPJ nº 08.227.325/0001-13
- ENGENHARIA E CONSULTORIA ARGOLLO LTDA - CNPJ nº 08.821.091/0001-38

5.1) (…)

5.2) Apresentar cópia das notas fiscais, faturas e recibos referentes aos pagamentos efetuados às empresas relacionadas acima. Caso os pagamentos tenham sido efetuados sem emissão de nota fiscal, apresentar declaração informando este fato e detalhando a natureza dos pagamentos efetuados. Cabe ressaltar que devem ser considerados os pagamentos efetuados pela CONTRIBUINTE e pelos CONSÓRCIOS dos quais participou no período de 01/01/2010 a 31/12/2011;

5.3) Comprovar, com documentação idônea, coincidente em datas e valores, o pagamento das referidas despesas/custos, apresentando os comprovantes bancários dos pagamentos efetuados (cópias de cheques, ordens de pagamentos, doc, ted, transferências bancárias, etc.). No caso de lançamento que englobe diversos pagamentos, cópia do borderô que detalhe e identifique o pagamento de forma individualizada. Caso o pagamento tenha sido feito de formas alternativas à via bancária, apresentar declaração e documentos que comprovem e detalhem a forma utilizada.

5.4.) Apresentar cópia dos contratos relacionados às referidas despesas/custos. Caso se tratem de serviços de consultoria/assessoria/auditoria, apresentar cópias dos relatórios técnicos, estudos, memoriais, planilhas, pareceres, atas de reunião, relatórios de viagens, comprovantes de viagens efetuadas pelos prestadores e demais documentos que se prestem a comprovar de forma cabal a efetiva prestação dos serviços. Se não houver contrato de prestação de serviços apresentar declaração esclarecendo a falta do documento e detalhando quais foram os serviços prestados;

5.5) (…)”

No mesmo sentido, a autoridade fiscal intimou a CONSTRUTORA OAS S/A a apresentar, relativamente aos pagamentos efetuados às demais empresas retrocitadas, idênticos elementos.

Após, promoveu o agente fiscal diversas diligências junto a essas pessoas jurídicas destinatárias dos pagamentos, para, ao fim e ao cabo, proceder às aludidas glosas, sob o fundamento de que as despesas ora não foram comprovadas, ora foram consideradas não necessárias.

1.5. Da glosa da perda decorrente da alienação das quotas detidas pela Construtora OAS S.A. na ALIPAR

Segundo a autoridade fiscal, não houve nenhum propósito negocial e comercial nas operações societárias entre as empresas do GRUPO OAS que resultaram na aquisição de 99,99% das quotas da ALIPAR – Alimentos e Participações Ltda, pela CONSTRUTORA OAS.

Destaca que, antes de a CONSTRUTORA OAS S/A iniciar seus investimentos na ALIPAR (29/12/2006), esta já não mais existia como unidade econômica/financeira, pois as atividades previstas em seu objeto social não eram desenvolvidas.

Ressalta que a alienação da integralidade das quotas da ALIPAR ocorrida em 20/12/2012 também teria sido repleta de fraude, uma vez que não teria havido qualquer motivação negocial ou comercial na transação.

Assevera que os custos inidôneos dos investimentos realizados na ALIPAR somaram a importância de R\$ 53.056.631,33, mediante operações fraudulentas.

Conclui que o único objetivo das operações societárias fraudulentas foi a formação de custos inidôneos de investimentos na ALIPAR pela CONSTRUTORA OAS S/A utilizando-se de possíveis créditos, recebíveis e/ou AFAC que as empresas do "Grupo OAS" registravam entre si e com a própria ALIPAR e, assim, gerar resultado negativo (perda) através da alienação da totalidade das quotas da ALIPAR com redução do lucro líquido da CONSTRUTORA OAS S/A e, conseqüentemente, dos tributos devidos.

1.6. Das multas isoladas em razão de insuficiência de recolhimentos de IRPJ e de CSLL sobre base de cálculo estimada

Informa a autoridade fiscal que a contribuinte, nos anos calendários 2011 a 2013, optou pelo Lucro Real Anual, razão pela qual deveria recolher mensalmente os valores de IRPJ e de CSLL sobre a base de cálculo estimada, ou efetuar balancetes de redução/suspensão se quisesse deixar de fazê-lo. Optou por realizar os balancetes de redução/suspensão.

Ocorre que as mencionadas glosas das despesas e/ou custos resultaram em alterações das bases de cálculo mensais do IRPJ e da CSLL para fins de cálculo das estimativas e, conseqüentemente, em insuficiências de recolhimento das estimativas.

Com base nas informações obtidas a partir das Declarações de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), de demonstrativo das retenções mensais na fonte de IRPJ e CSLL, dos valores de recolhimentos (DARF) realizados sob código 2362 e 2484 e, ainda, considerando os prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL acumulados em períodos anteriores, a Fiscalização refez os cálculos das estimativas devidas e verificou que houve recolhimentos a menor a

título de IRPJ e CSLL estimados, do que resultou na aplicação da multa isolada, conforme legislação vigente.

I.7. Da compensação indevida de base de cálculo negativa de CSLL

Em razão das adições aos lucros líquidos decorrentes das referidas despesas e/ou custos glosados, a Fiscalização elaborou "Planilha de Compensação de Base de Cálculo Negativa da CSLL" e verificou que, ao final do ano-calendário 2013, o sujeito passivo havia compensado Base de Cálculo Negativa em montante superior ao saldo existente, originando-se saldo insuficiente de Base de Cálculo Negativa da CSLL no valor de R\$ 25.176.702,96, o que corresponde a 100% do montante compensado no período.

I.8. Dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL de períodos anteriores

Constatou o agente fiscal que não há prejuízos fiscais a compensar acumulados de períodos anteriores e que ao final dos anos-calendário 2011 a 2013 a contribuinte apurou lucro real de R\$ 15.552.012,15; R\$ 57.851.096,86 e R\$ 154.372.672,79, respectivamente.

Por outro lado, informa que há saldos de bases de cálculo negativas a compensar acumulados. Destaca que o saldo de base de cálculo negativa acumulada de R\$ 54.367.581,41 acumulado até 31/12/2009 foi alterado para R\$ 36.565.164,97 pelas infrações apuradas no processo nº 13855.723294/2015-27 decorrente de encerramento parcial da ação fiscal (ano-calendário de 2010), ocorrido em dezembro de 2015, e que afetaram os anos subsequentes.

Aduz a autoridade fiscal que, no ano-calendário de 2011 a contribuinte apurou base de cálculo da CSLL de R\$ 14.891.538,66 e houve compensação de base de cálculo negativa de períodos anteriores no valor de R\$ 4.467.461,60; no ano-calendário de 2012 apurou base de cálculo da CSLL no valor de R\$ 57.049.844,31 e houve compensação de base de cálculo negativa de períodos anteriores no valor de R\$ 17.114.953,29 e no ano-calendário de 2013 apurou base de cálculo da CSLL no valor de R\$ 153.907.045,94 e houve compensação de base de cálculo negativa de períodos anteriores no valor de R\$ 25.176.702,96.

Em razão das infrações apuradas na ação fiscal (anos-calendário de 2010 a 2013), a compensação realizada pela contribuinte em 2013 tornou-se indevida por insuficiência de saldo de base de cálculo negativa da CSLL a compensar, conforme já ressaltado.

I.9. Da qualificação da infração da multa de ofício de 150%

Destaca o agente fiscal que a multa de ofício incidente sobre as infrações e valores apurados nos tópicos 11 a 15, 20 a 30, 32, 33, 35 e 36 do Relatório Fiscal foram aplicadas com qualificação, pois, no seu entender, a evasão tributária perpetrada pela fiscalizada, ao deixar de recolher os aludidos tributos, foi idealizada através de artifício fraudulento e de utilização de contratos e notas fiscais de prestação de

serviços inidôneos, pois os serviços não teriam sido prestados, caracterizando, portanto, a figura da sonegação fiscal.

I.10. Da responsabilidade tributária solidária

Nos termos do art. 135, III, do CTN – Código Tributário Nacional, procedeu o agente fiscal à responsabilização tributária dos administradores da fiscalizada, Cesar de Araújo Mata Pires – CPF nº 056.377.245-04 e José Adelmário Pinheiro Filho (“Léo Pinheiro”) - CPF nº 078.105.635-72, pois teriam efetivamente contribuído para a consecução da fraude e dos delitos apurados e, no caso, os atos da empresa teriam sido praticados através da vontade dolosa de seus dirigentes.

Segundo o autor do procedimento, referidos administradores teriam prestado declarações falsas às autoridades fazendárias e inserido elementos inexatos em documentos e livros exigidos pela lei fiscal com intuito de fraudar a fiscalização tributária, suprimir e reduzir tributos e ocultar ilícitos penais.

II. DA IMPUGNAÇÃO

II.1 DA IMPUGNAÇÃO DA CONTRIBUINTE CONSTRUTORA OAS S.A.

Cientificada dos autos de infração em 19/12/2016, e irresignada, a contribuinte CONSTRUTORA OAS S/A apresentou a impugnação de fls. 3.762/3.806, em 16/01/2017, por meio da qual oferece, em síntese, as seguintes razões de defesa.

II.1.1. Da preliminar de decadência

Sustenta a impugnante que, no caso ora analisado, não teria restado comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação fiscal. Desse modo, a contagem do prazo decadencial deveria seguir o disposto no art. 150, § 4º, do CTN e não o disposto no art. 173, I, do mesmo CTN, como entendeu a autoridade fiscal.

Cita precedentes do STJ e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Ressalta que a Fiscalização em nenhum momento teria comprovado a ocorrência de dolo, fraude ou sonegação em matéria tributária, baseando sua conclusão única e exclusivamente no argumento de que os pagamentos efetuados pela impugnante seriam fraudulentos porque inseridos no contexto da operação Lava Jato.

Aduz que tal linha de argumentação não seria aplicável em relação aos pagamentos efetuado pela CONSTRUTORA OAS S/A para as empresas Câmara& Vasconcelos – Locação e Terraplanagem Ltda., Vasconcelos & Câmara Ltda. – ME, Sintesys Engenharia e Construtora S.A., Selton Participações e Consultoria Ltda., Itatiba Assessoria, Consultoria e Intermediação de Negócios Ltda., Engenharia e Consultoria Argollo Ltda., ANTW Engenharia de Projetos Ltda., Andrade Ramos Soluções Ambientais Ltda., Alamo Empreendimentos e Assessoria Empresarial Ltda., Benson Construtora Ltda., bem como para empresas/pessoas físicas referidas como “José Pedro Fernandes”, “Entrelinhas”, “Dubai Constr” e “Practc e Consultoria”.

Segundo a suplicante, o único argumento que a Fiscalização utilizou para sustentar a aplicação da multa qualificada de 150% e a contagem do prazo decadencial com base no art. 173, I, do CTN, além da falta de comprovação da efetiva prestação de serviços e das operações que deram causa ao pagamento, foi o suposto dolo da CONSTRUTORA OAS S/A no sentido de agir deliberada e sistematicamente para omitir a apresentação de documentos contábeis e prestar declaração falsa às autoridades fazendárias.

Assevera, também, que, em relação aos pagamentos efetuados às empresas LVA – Estruturação e Desenvolvimento de Empreendimentos Urbanos e de Infraestrutura Ltda., BD Consultoria Empresarial Ltda. – EPP, Nova Advisors – Consultoria em Negócios Ltda., Deser - Desenvolvimento e Servicos e Participacoes Ltda., Appel Mattos & Cia Ltda. e Lilis Palestras, Eventos e Publicações Ltda., tal linha de argumentação sequer poderia ser levada em consideração, uma vez que a Fiscalização não considerou os pagamentos efetuados para tal empresa como fraudulentos.

Já no que tange aos débitos relativos à ausência de recolhimento do IRRF, à alíquota de 35%, cujos fatos geradores ocorreram até o dia 13.12.2011, sustenta que tais débitos já se encontram definitivamente abrangidos pelo prazo decadencial, pois o IRRF torna-se devido na ocasião de seu pagamento.

Protesta, ao final, pelo reconhecimento da decadência dos débitos relativos ao IRRF, à alíquota de 35%, cujos fatos geradores ocorreram até 13.12.2011, bem como sobre os débitos relativos às multas isoladas de 50% cobradas sobre a falta de recolhimento da estimativa mensal do IRPJ e da CSLL relativamente aos meses de janeiro e junho do ano-calendário de 2011.

II.1.2. Da impossibilidade da cobrança do IRRF e do erro de cálculo

Sustenta a impugnante que é inviável a cobrança do IRRF, à alíquota de 35%, cumulada com o alargamento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, via glosa das despesas incorridas pela fiscalizada, sob pena de se configurar bis in idem e confisco.

Afirma que, no presente caso, se pretende tributar, de duas formas distintas, a mesma base de cálculo.

Alega a suplicante que a incidência do IRRF prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95, pretendida pela Fiscalização, só seria aplicável se as despesas não tivessem sido glosadas.

Aduz que em nenhum momento a Fiscalização negou que tais pagamentos foram efetuados para as sociedades indicadas pela impugnante, mas apenas teria questionado sua dedutibilidade para fins de IRPJ e CSLL à luz das regras de dedutibilidade de que trata o art. 299 do Decreto nº 3.000/99.

Em apoio ao seu entendimento, cita diversos precedentes proferidos pelo CARF, que, no seu entender, vão ao encontro do princípio do não confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal.

Desenvolve raciocínio matemático com o intuito de demonstrar o que denomina confiscatório resultado da ação fiscal ora combatida.

Assevera que as empresas que receberam tais pagamentos - ao menos em tese - recolheram os tributos por ela devidos e que, portanto, caberia à Fiscalização ter verificado e incluído tal ponto no relatório fiscal.

Aduz que, ainda que se admitisse a ocorrência dos crimes de corrupção, formação de cartel, fraude à licitação e organização criminosa, os fatos narrados no relatório fiscal de forma alguma autorizariam a conclusão acerca da ocorrência de crime fiscal.

Ressalta que a Fiscalização não reduziu o valor cobrado a título de IRRF no montante das retenções efetuadas a título de IRRF, CSLL, PIS e COFINS.

Desenvolve raciocínio no sentido de que, se os serviços não foram prestados, não haveria que se falar na incidência da CSLL, do PIS e da COFINS.

Por fim, alega que quando há descon sideração da natureza do ato praticado pelo contribuinte, deve o Fisco imputar ao valor cobrado os tributos pagos pelo contribuinte em razão da caracterização originalmente adotada e posteriormente descon siderada.

Neste sentido, cita precedentes do CARF.

II.1.3. Da impossibilidade da glosa da perda decorrente da alienação das quotas detidas pela Construtora OAS na ALIPAR

Insurge-se a impugnante contra a conclusão da Fiscalização de que a perda de R\$ 52.945.398,84, no ano de 2012, decorrente da alienação das quotas detidas na ALIPAR – Alimentos e Participações Ltda. (“ALIPAR”), para Nivaldo Pereira Salles Filho e Dom Bosco Participações Ltda., seria indedutível para fins da apuração do IRPJ e da CSLL.

Afirma que, além de se basear em presunções, tal conclusão estaria amparada em uma premissa equivocada, qual seja: que alguém investiria recursos financeiros e/ou bens suscetíveis de avaliação em dinheiro em um investimento para, posteriormente, aliená-lo e, assim, realizar uma perda dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL.

Assevera a suplicante que na época em que optou por investir na Alipar, a CONSTRUTORA OAS S/A entendia que se tratava de um bom negócio e de um investimento estratégico para diversificar seus investimentos.

Aduz que a CONSTRUTORA OAS S/A efetivamente investiu na ALIPAR, seja por meio da conferência de bens e direitos (créditos, adiantamentos para futuro

aumento de capital e imóveis) ou, ainda, por meio do recebimento as quotas em dação em pagamento..

Conclui que, se a alienação das quotas da ALIPAR gerou prejuízo e a CONSTRUTORA OAS S/A optou por se desfazer desse investimento por valor inferior ao valor investido na empresa, tal fato não pode ser visto como uma tentativa de redução do IRPJ e da CSLL.

II.1.4. Da inaplicabilidade da multa qualificada de 150%

Ressalta a impugnante que foi aplicada pela Fiscalização a multa qualificada prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, incidente sobre o IRPJ e a CSLL apurados em razão da glosa das despesas pagas pela contribuinte às empresas (1) M.O Consultoria Comercial e Laudos Estatísticos Ltda; (2) Empreiteira Rigidez Ltda; (3) RCI Software e Hardware Ltda; (4) JD Assessoria e Consultoria Ltda; (5) Câmara e Vasconcelos; (6) MRTR Gestão Empresarial; (7) Morales e de Paula Advogados; (8) Vasconcelos e Câmara; (9) Sintesys Engenharia e Construtora S/A; (10) Selton Participações e Consultoria Ltda; (11) Manwin Serviços Part e Assessoria Empr Ltda; (12) Ibatiba Assessoria Cons e Interm de Negócios Ltda; (13) Engenharia e Consultoria Argollo Ltda; (14) ANTW Engenharia de Projetos Ltda; (15) Andrade Ramos Soluções Ambientais Ltda; (16) Treviso do Brasil Empreendimentos Ltda; (17) Alamo Empreendimentos e Assessoria Empr Ltda; (18) Appel Mattos & Cia Ltda; (19) Benson Construtora Ltda; (20) Hefesto Consultoria e Projetos Ltda; e (21) Outras Empresas ("José Pedro Fernandes", "Entrelinhas", "Dubai Constr" e "Practic e Consultoria").

Informa, ainda, que a multa de 150% também foi aplicada com relação ao IRRF exigido sobre tais despesas e que, de acordo com a Fiscalização, todos os pagamentos efetuados para as referidas empresas estariam vinculados aos pagamentos investigados no âmbito da operação Lava Jato.

Alega a suplicante que eventuais condutas relativas aos fatos investigados no âmbito da operação Lava Jato serão objeto de avaliação e julgamento na esfera competente, que é a esfera penal, e que o que deve ser levado em consideração para se concluir pela aplicabilidade ou não da multa qualificada de 150%, no caso concreto, é se restou caracterizada sonegação ou fraude em matéria tributária, o que não teria ocorrido.

Segundo a impugnante, baseou-se a Fiscalização, para aplicar a multa de 150%, única e exclusivamente no fato de o Ministério Público Federal, no âmbito da operação Lava Jato, haver alegado que parte do seu fluxo financeiro estaria atrelado ao suposto esquema de propina efetuado por meio das aludidas empresas.

Afirma que os conceitos de fraude e sonegação para fins fiscais, descritos nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, não se confundem com os conceitos para fins penais e que não se pode admitir que uma ação fiscal seja utilizada para punir uma empresa e/ou indivíduos acusados de crimes de outras naturezas.

Neste sentido, cita precedentes do CARF.

Destaca que se de um lado a impugnante efetuou pagamentos que resultaram em despesas, ainda que não tenham atendido os critérios de dedutibilidade, do outro as pessoas jurídicas que receberam tais pagamentos tinham a obrigação de submeter tais valores à tributação.

Já no que se refere à operação envolvendo a perda decorrente das alienações das quotas detidas pela CONSTRUTORA OAS S/A na ALIPAR – Alimentos e Participações Ltda., para Nivaldo Pereira Salle Filho e Dom Bosco Participações Ltda., alega a impugnante que em momento algum a Fiscalização comprovou ter havido fraude e/ou simulação.

Reitera que a conclusão fiscal ignora que no momento em que a CONSTRUTORA OAS S/A adquiriu as quotas da Alipar a empresa não tinha como antever se teria lucro no momento de uma possível realização desse investimento.

Aduz que, ao se desfazer das quotas da ALIPAR por valor inferior ao valor investido na empresa e inferior ao valor de seu patrimônio líquido (lembra que parte dos ativos da Alipar era composto por créditos de difícil e/ou impossível recuperação), diferentemente do que quer fazer crer a Fiscalização, a impugnante só registrou perdas.

Indaga a suplicante:

Levando-se em consideração que a alíquota combinada do IRPJ e da CSLL monta 34%, qual seria a vantagem em investir R\$52.945.398,84 em uma empresa para “recuperar” R\$18.001.435,60 (equivalente a R\$ 52.945.398,84 multiplicado por 34%)? A resposta é óbvia: nenhuma.

Sustenta, por fim, ad argumentandum, que, ainda que se admita que o valor de R\$ 12.402.257,48, relativo ao ágio registrado por ocasião da aquisição de 8.710.772 quotas da ALIPAR, em 29.12.2006, não poderia ser considerado dedutível por suposta falta de fundamentação econômica, não se poderia deixar de reconhecer a dedutibilidade da perda de R\$42.543.140,36, decorrente da alienação da integralidade das quotas detidas pela impugnante na ALIPAR para Nivaldo Pereira Salle Filho e Dom Bosco Participações Ltda. por R\$ 1.999.999,00.

II.1.5. Da impossibilidade de cumulação da multa isolada e da multa de ofício

Sustenta a impugnante que não seria possível a exigência da multa isolada sobre o valor da estimativa, após o encerramento do ano-calendário, concomitantemente com a aplicação da multa de ofício, pois não é cabível punir o contribuinte duplamente pela mesma conduta.

Assim, considerando que os autos de infração foram lavrados após o encerramento dos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, períodos em que a CONSTRUTORA OAS S/A teria deixado de recolher e/ou recolhido de forma insuficiente as estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, não seria possível a

aplicação da multa isolada de 50% de que trata o art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430, de 1996.

Nesse sentido, ressalta que foi editada a Súmula 105 do CARF, aprovada pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão realizada em 08.12.2014, e que o seu enunciado seria aplicável mesmo após a entrada em vigor da Lei nº 11.488/07.

II.1.6. Da não incidência de juros de mora sobre multa de ofício

Sustenta a impugnante que o art. 61, caput, da Lei nº 9.430/96 não autoriza a cobrança de juros sobre a multa de ofício.

Para a suplicante, tanto a multa de ofício como a multa isolada, ambas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/96, decorrem de penalidades pecuniária por falta do recolhimento de tributos e não da falta de recolhimento de tributos. Nesse sentido, cita precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

II.2 DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO CÉSAR DE ARAÚJO MATA PIRES

Cientificado dos autos de infração em 16/12/2016, e irresignado, o referido responsável solidário apresentou a impugnação de fls. 3.867/3.919, em 16/01/2017, por meio da qual oferece, em síntese, as seguintes razões de defesa.

II.2.1. Da ilegitimidade passiva

Alega o impugnante que foi incluído no polo passivo da obrigação tributária pela simples razão de que à época dos fatos era administrador da Construtora OAS S.A.

Afirma que em momento algum agiu ou praticou atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto social que pudesse ensejar a sua responsabilização com base no art. 135, III, do CTN.

Assevera que, diferentemente do que consta do relatório fiscal, a Fiscalização não teria comprovado que o impugnante prestou declarações falsas às autoridades fazendárias e inseriu elementos inexatos em documentos e livros exigidos pela lei fiscal com intuito de fraudar a fiscalização tributária, suprimir e reduzir tributos e ocultar ilícitos penais.

Ressalta o impugnante que sequer foi alvo da operação Lava Jato, não tendo sido denunciado ou sofrido qualquer ação coercitiva, e nem ao menos sido intimado para prestar esclarecimentos sequer como testemunha. Tais fatos devem e estão sendo investigados e julgados na esfera competente, não constituindo objeto dos autos de infração.

Repisa que em nenhum momento restou comprovado que o impugnante praticou atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto social, uma vez que não haveria qualquer apontamento, tampouco prova, da sua relação com as operações objeto dos autos de infração.

Sustenta que, para imputação da responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN, é necessário que a Fiscalização comprove que a conduta decorre da prática de ato ilícito e que houve dolo por parte do administrador em praticar tal ato.

Nesse sentido, aponta ensinamentos doutrinários e cita precedentes judiciais e administrativos.

Alega também que para que seja imputada a responsabilidade solidária de que trata o art. 135, III, do CTN, é necessário que o ato praticado ocorra à revelia da sociedade. Aponta ensinamentos doutrinários e cita precedentes do CARF.

Adicionalmente, destaca que em decisão proferida no julgamento de impugnação apresentada pela OAS S.A., empresa pertencente ao grupo econômico da CONSTRUTORA OAS S/A, no processo administrativo nº 13855.723.413/2015-41 (Acórdão nº 03-071.594), cujo tema e fundamentos são substancialmente parecidos com os ora discutidos, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília desconsiderou a legitimidade passiva dos administradores com relação às despesas não comprovadas glosadas pela autoridade fiscal, porém sem qualquer vinculação às operações investigadas no contexto da operação lava jato.

Por fim, especificamente no caso da responsabilidade relativa à retenção na fonte por pagamento, assevera que já se reconheceu que a participação como administrador em situações que caracterizam pagamento sem causa não é compatível a imputação de responsabilidade solidária. Cita precedente do CARF.

II.2.2. Da preliminar de decadência. Da impossibilidade da cobrança do IRRF e do erro de cálculo. Da impossibilidade da glosa da perda decorrente da alienação das quotas detidas pela CONSTRUTORA OAS S/A na ALIPAR. Da inaplicabilidade da multa qualificada de 150%. Da impossibilidade de cumulação da multa isolada e da multa de ofício. Da não incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Nesses temas, deduz o impugnante alegações idênticas às apresentadas pela contribuinte CONSTRUTORA OAS S/A em sua peça de impugnação.

Assim, para evitar repetições desnecessárias, reporto-me neste item ao resumo das razões de defesa da contribuinte CONSTRUTORA OAS S/A, que integra os subitens II.1.1 a II.1.6 deste relatório.

II.3 DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO JOSÉ ALDEMÁRIO PINHEIRO FILHO (“LÉO PINHEIRO”)

Cientificado dos autos de infração em 21/12/2016, e irresignado, o referido responsável solidário apresentou a impugnação de fls. 3.809/3.861, em 16/01/2017, por meio da qual oferece, em síntese, as seguintes razões de defesa.

II.3.1. Da ilegitimidade passiva

Nesse item, deduz o impugnante alegações idênticas às apresentadas pelo outro administrador da CONSTRUTORA OAS S/A, Senhor Cesar de Araújo Mata Pires, em sua peça de impugnação, à exceção da afirmação prestada pelo Senhor César, não

reiterada pelo Senhor José Aldemário, de que sequer fora alvo da operação Lava Jato, de que não teria sido denunciado ou sofrido qualquer ação coercitiva, e de que nem ao menos teria sido intimado para prestar esclarecimentos sequer como testemunha.

Assim, para evitar repetições desnecessárias, reporto-me neste ponto ao resumo das razões de defesa da contribuinte CONSTRUTORA OAS S/A, que integra o subitem II.2.1 deste relatório.

II.3.2. Da preliminar de decadência. Da impossibilidade da cobrança do IRRF e do erro de cálculo. Da impossibilidade da glosa da perda decorrente da alienação das quotas detidas pela CONSTRUTORA OAS S/A na ALIPAR. Da inaplicabilidade da multa qualificada de 150%. Da impossibilidade de cumulação da multa isolada e da multa de ofício. Da não incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Nesses temas, deduz o impugnante alegações idênticas às apresentadas pela contribuinte CONSTRUTORA OAS S/A em sua peça de impugnação.

Assim, para evitar repetições desnecessárias, reporto-me neste item ao resumo das razões de defesa da contribuinte CONSTRUTORA OAS S/A, que integra os subitens II.1.1 a II.1.6 deste relatório.

Naquela oportunidade, a r. turma Julgadora julgou a impugnação parcialmente procedente, cujo julgamento se encontra sintetizado pela seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM.

Em conformidade com o Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, na ausência de pagamento antecipado realizado pelo sujeito passivo, não há que se falar no lançamento por homologação previsto no art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional - CTN, e, nesta hipótese, o prazo decadencial de cinco anos rege-se pelo disposto no art. 173 do mesmo Código.

Por outro lado, mesmo que haja pagamento ou confissão espontânea de débitos, quando o contribuinte adota conduta dolosa que impede a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, esse fato, por si só, desloca, para fins de definição do termo de início do prazo decadencial, a regra prevista para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação (art. 150, § 4º, do CTN) para a regra geral de decadência tributária (art. 173, I, do CTN).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI. PROVA.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

PERDA NA ALIENAÇÃO DE QUOTAS DE PESSOA JURÍDICA INVESTIDA. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. GLOSA.

Cabível a glosa da perda decorrente da alienação das quotas detidas pela contribuinte em outra pessoa jurídica quando ausente qualquer motivação negocial e comercial nas operações de aquisição e alienação da quotas da investida, mormente quando restar evidenciado que as operações societárias realizadas tinham como único objetivo a redução do lucro líquido da contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. NÃO CONCOMITÂNCIA.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período. A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento. LANÇAMENTO DECORRENTE. Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

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

Se sujeita à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiro ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. ainda que esse pagamento resultar em redução do lucro líquido da empresa

*Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido.*

Cientes do acórdão recorrido, e com ele inconformados, a recorrente e os coobrigados apresentam Recurso Voluntário, pugnano pelos respectivos provimentos, onde apresentam argumentos que serão a seguir analisados. Também foram interpostos Recurso de Ofício.

Na sequência, a autuada, então Construtora OAS S.A. – Em Recuperação Judicial, protocola petição de desistência do processo administrativo em epígrafe (e-fls.4.340).

Em seguida, a PGFN protocola Razoes ao Recurso de Ofício e Contrarrazões aos Recursos Voluntários interpostos.

Os autos são encaminhados para a Delegacia de origem (Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária – DERAT – São Paulo/SP), que emite Despacho de Encaminhamento (e-fls. 4462), noticiando que o pedido de desistência do litígio se restringe ao solicitado pela Construtora OAS S/A e que o parcelamento não foi efetivado. Após, informa que o crédito tributário resultante das matérias que não foram objeto dos recursos apresentados pelos responsáveis solidários foram encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União pelo processo nº 13855.723224/2016-50.

Ato seguinte, o processo é encaminhado ao CARF para processamento e julgamento dos recursos apresentados pelo Srs. José Ademário Pinheiro e Cesar de Araújo Mata Pires.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

Síntese dos Fatos

Trata-se de auto de infração contra a Construtora OAB S/A, na qualidade de contribuinte e, os Srs Cesar de Araújo Mata Pires e José Adelmário Pinheiro Filho (“Léo Pinheiro”), como responsáveis solidários, apurando crédito tributário, no valor total de R\$ 397.278.509,81, incluídos juros e multas, consistindo em:

- (1) glosa de despesas não necessárias, com reflexos na apuração do IRPJ e da CSLL;
- (2) glosa de despesas não comprovadas, com reflexos na apuração do IRPJ e CSLL;
- (3) exigência de IRRF sobre pagamentos decorrentes de operações não comprovadas ou sem causa;

(4) glosa da perda decorrente da alienação das quotas detidas pela Construtora OAS S.A. na Alipar; e

(5) multas isoladas em razão de insuficiência de recolhimentos de IRPJ e de CSLL sobre base de cálculo estimada.

Para contextualizar as infrações apuradas nestes autos, faço uso parcialmente dos fatos relatados pela PGFN em suas razões e contrazões aos Recursos interpostos:

A ação fiscal teve origem nos fatos apurados na “Operação Lava-Jato”, onde se demonstrou que a pessoa jurídica Recorrente celebrou diversos contratos ideologicamente falsos com as “noteiras” (pessoas jurídicas inexistentes ou “laranjas”) e outras empresas, utilizadas pelo operador “Alberto Youssef” com o escopo de irrigar financeiramente agentes (públicos e privados) com propinas. De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 3170), “(...) nestes contratos não houve a efetiva prestação de serviços, até porque as empresas de fachada não possuíam capacidade operacional para tanto”.

Adentrando no cenário tributário-criminoso, a fiscalização constatou a completa falta de materialidade dos serviços formalmente prestados pelas empresas controladas por tais “operadores” às empreiteiras, senão vejamos (fls. 3172-3173):

“Com efeito, nas auditorias fiscais nas empresas prestadoras de serviços controladas pelos operadores verifica-se a completa falta de materialidade dos serviços prestados. Isto quer significar que, em regra, inexistente capacidade técnica do prestador; a mão de obra da prestadora é dissonante com a “expertise” exigida pelo contrato; o objeto do contrato faz-se sem sentido pois a intermediação nas contratações das sociedades de economia mista sujeitas ao processo licitatório não necessitam de intermediação comercial dada sua publicidade e transparência; o objeto contratual genérico e disperso é próprio dos sistemas de fraude contratual; a falta de documentação comprobatória dos custos dos prestadores dos serviços é a “regra do jogo” não obstante envolver várias empresas de diferentes sócios; a ausência de documentação comprobatória das empreiteiras quando instadas a comprovarem a materialidade dos serviços tomados”. (Grifou-se)

A fiscalização também narra que o operador Alberto Youssef firmou delação premiada com o Ministério Público Federal, permitindo com que as autoridades tributárias conhecessem as atribuições daquele doleiro na distribuição de propinas, com destaque na criação de empresas de fachada para emissão de notas fiscais “frias” (expedidas por GFD INVESTIMENTOS, MO CONSULTORIA, EMPREITEIRA RIGIDEZ e RCI SOFTWARE) e repasse de valores para os beneficiários do esquema criminoso, de molde a mascarar a real identificação dos recebedores dessas propinas, inclusive mediante remessa de valores ilícitos para o exterior por

meio de importações fictícias; em suma, para a utilização de empresas na prestação simulada de serviços.

Em relação à Recorrente OAS, no período fiscalizado, o Relatório Fiscal descreve que a administração da Autuada era exercida pelos responsáveis solidários CESAR DE ARAÚJO MATA PIRES e JOSÉ ADELMÁRIO PINHEIRO FILHO que, além de efetivos administradores, também eram titulares das pessoas jurídicas que detinham participação societária na CONSTRUTORA OAS LTDA (atualmente transformada em sociedade anônima) ao tempo das infrações tributárias em exame.

A fiscalização também individualizou todas as condutas da Recorrente que redundaram na dedução de despesas/custos fundadas em contratos fictícios. Nesse viés, também foi aplicada a multa de ofício de 75% aos lançamentos decorrentes dos fatos apurados nos tópicos 16 a 19, 31 e 34 e a multa de ofício qualificada (150%) para as infrações constantes dos tópicos 11 a 15, 20 a 30, 32, 33, 35 e 36 do Relatório Fiscal, tendo em vista que a Recorrente não recolheu os tributos devidos lastreando-se em notas fiscais inidôneas, cujos serviços não foram prestados e que foram formalizados em contratos para acobertar o pagamento de propinas, nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64 c/c art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Cientificado do lançamento, a OAS e os responsáveis solidários apresentaram impugnações, julgadas parcialmente procedentes pela DRJ de Brasília/DF [...]

Inconformada com o julgamento, a CONSTRUTORA OAS S/A e os responsáveis solidários (CÉSAR DE ARAÚJO MATA PIRES e JOSÉ ALDEMÁRIO PINHEIRO FILHO) interuseram recursos voluntários [...]

[...]deve-se destacar que “no mérito, não se insurgiu a impugnante quanto à acusação fiscal de que reduziu indevidamente o lucro líquido do ano de 2011 a 2013, mediante a apropriação de (1) despesas não necessárias; e de (2) despesas não comprovadas, ambas com reflexos na apuração do IRPJ e CSLL. Não há qualquer irresignação da contribuinte em relação aos critérios de apuração desses tributos (IRPJ e CSLL), razão pela qual, nesse tema, o litígio sequer foi instaurado” (fls. 3990).

Admissibilidade dos Recursos

Os recursos voluntários apresentados pelos administradores (1) Cesar de Araújo mata Pires e (2) José Adelmário Pinheiro Filho (“Léo Pinheiro”), na condição de responsáveis solidários, são tempestivos, razão pela qual deles tomo conhecimento.

Também o recurso de ofício atende a condição para ser admitido, porquanto o acórdão da DRJ exonerou crédito tributário em montante superior ao limite de alçada fixado pela Portaria ME nº 2, de 17 de janeiro de 2023, o que torna obrigatório o reexame da decisão.

**RECURSO VOLUNTÁRIO: CÉSAR DE ARAÚJO MATA PIRES E JOSÉ ADELMÁRIO
PINHEIRO FILHO (“LÉO PINHEIRO”)**

A fiscalização arrolou os administradores da empresa OAS Construtora, Srs. César de Araújo Mata Pires e José Adelmário Pinheiro Filho (“Leo Pinheiro”), como responsáveis pelo crédito tributário lançado, com fundamento no artigo 135, III, do CTN. Veja-se o dispositivo:

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 (negritei):

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Este dispositivo estabelece hipótese de responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas, aplicável em situações nas quais o nascimento da obrigação tributária resulta de atos praticados pelas referidas pessoas à margem de suas atividades funcionais, muitas vezes em proveito próprio.

Porém, para atribuir a responsabilidade pessoal dos referidos Senhores, necessariamente os agentes fiscais deve comprovar a infração funcional praticada, por violação da lei ou do estatuto social. Consoante entendimento externado pelo STJ, nos seguintes precedentes:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES, VERIFICAÇÃO DA CONDIÇÃO DO SÓCIO NÃO CONSTANTE DOS AUTOS. SÚMULA Nº 07/STJ.

(...)

6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. (negritei) Inexistência de responsabilidade do ex-sócio.

(...)

(STJ, 1ª Turma, REsp 327462/MG, de 04/10/2001, DJ de 18/02/2002, Rel. Min. José Delgado)”

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE ANÔNIMA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III. CTN. DIRETOR. AUSÊNCIA DE PROVA DE INFRAÇÃO À LEI OU ESTATUTO.

(...)

2. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. (negritei)

(...)

(STJ, 1ª Seção, ERESP 100739/SP, DJ de 28/02/2000, Rel. Min. José Delgado)''

Essa prova é fundamental para a atribuição de responsabilidade com base no art. 135, III do CTN, pois, nas palavras do Min. Ari Pargendler (REsp 100739/SP, de 19/11/1998, DJ de 01/02/1999), “(...) *Quem está obrigado a recolher os tributos devidos é a própria pessoa jurídica; e, não obstante ela atue por intermédio de seu órgão, o sócio-gerente (ou diretor), a obrigação tributária é daquela, e não deste. (...)*”

Pois bem, conforme visto, o feito fiscal consistiu em: (1) glosa de despesas não necessárias, com reflexos na apuração do IRPJ e da CSLL; (2) glosa de despesas não comprovadas, com reflexos na apuração do IRPJ e CSLL; (3) exigência de IRRF sobre pagamentos decorrentes de operações não comprovadas ou sem causa; (4) glosa da perda decorrente da alienação das quotas detidas pela Construtora OAS S.A. na Alipar; e (5) multas isoladas em razão de insuficiência de recolhimentos de IRPJ e de CSLL sobre base de cálculo estimada.

Tendo-se como premissa que a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN refere-se apenas aos créditos tributários que se originaram dos respectivos atos abusivos, ou seja, terceiros responsabilizam-se pelo crédito quando praticam atos que não poderiam ser praticados à luz do contrato social ou estatuto, se faz necessário analisar cada uma das infrações apuradas, relacionando-as com os atos praticados pelos referidos Senhores, assim como fez a DRJ.

Neste ponto, por concordar com a análise e fundamentos adotados pela decisão recorrida, e considerá-los suficientes para a conclusão da lide, acolho-os como razões de decidir, em conformidade com a transcrição a seguir:

. 1.1. Das despesas não comprovadas. Da exigência de IRRF sobre pagamentos decorrentes de operações não comprovadas ou sem causa.

Com relação às despesas consideradas não comprovadas pelo agente fiscal, em face de estarem lastreadas em documentação inidônea, a glosa alcançou os valores constantes de duas notas fiscais emitidas pela empresa MO Consultoria Comercial e Laudos Estatísticos Ltda, nos valores de R\$ 360.000,00 e R\$ 240.000,00.

Nesse tema, conforme já destacado linhas atrás neste voto, a Fiscalização da Receita Federal, muito embora de posse de fartos elementos produzidos pela Polícia Federal e pelo Ministério Público no âmbito da denominada operação Lava Jato, como são exemplos os depoimentos, as denúncias e mesmo as chamadas colaborações premiadas dos diversos atores, logrou produzir o seu próprio conjunto probatório, que indubitavelmente deu lastro para a apuração de irregularidades cometidas pela contribuinte OAS S/A no âmbito da legislação tributária federal.

Esse mesmo escopo probatório permite, indubitavelmente, concluir que os aludidos atos praticados pela contribuinte CONSTRUTORA OAS S/A, o foram com a participação ou consentimento de seus administradores.

Com efeito, não é crível que os Senhores Cesar de Araújo Mata Pires e José Adelmário Pinheiro Filho (“Léo Pinheiro”), que, por exemplo, assinaram o aludido contrato de prestação de serviços com a empresa MO Consultoria Comercial e Laudos Estatísticos Ltda, não tivessem pleno conhecimento que o suposto prestador de serviço era empresa de fachada, inexistente de fato.

Idêntico raciocínio vale em relação aos pagamentos destinados às demais empresas retrocitadas. Afinal, é inadmissível cogitar que os fatos narrados no presente caso, que retrata pagamentos de inúmeras despesas a diversas pessoas jurídicas, envolvendo valores significativos, pudessem passar à margem do conhecimento de seus dirigentes.

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

Em suma, os mencionados administradores tinham plena consciência que muitos dos aludidos contratos foram utilizados para acobertar e propiciar pagamento de propinas para o esquema criminoso como se serviços fossem.

Portanto, agiram os Senhores Cesar de Araújo Mata Pires e José Adelmário Pinheiro Filho (“Léo Pinheiro”) com infração à lei, na medida em que autorizaram ou concordaram com a apropriação, pela contribuinte CONSTRUTORA OAS S/A, de despesas sabidamente fictícias, acobertadas por documentos ideologicamente falsos.

Todos os elementos de prova coligidos pela Fiscalização corroboram grande parte das constatações feitas pela Polícia Federal e pelo Ministério Público Federal, a partir do vasto material probante que subsidiou a denúncia oferecida pela Procuradoria da República no Paraná, sendo certo que o fato de o Senhor Cesar de Araújo Mata Pires não ter sido alvo da operação Lava Jato, denunciado ou sofrido qualquer ação coercitiva, em nada pode abalar a nossa conclusão.

Nesse sentido, a fim de ilustrar a gravidade da acusação do Parquet, destacam-se trechos extraídos da denúncia apresentada pelo Ministério Público Federal – Procuradoria da República no Paraná – Força Tarefa “Operação Lava Jato”, ao Juiz Federal da 13ª Vara Federal da Judiciária do Paraná (Autos no 5044849-81.2014.404.7000 e 5044988-33.2014.404.7000 (IPL’s referentes a OAS), 5049557-14.2013.404.7000 (IPL originário), 5073475- 3.2014.404.7000 (Buscas e Apreensões) e conexos):

“(…) JOSÉ ALDEMÁRIO PINHEIRO FILHO (“LÉO PINHEIRO”), AGENOR FRANKLIN MAGALHÃES MEDEIROS, FERNANDO AUGUSTO STREMEL ANDRADE, JOÃO

ALBERTO LAZZARI, MATEUS COUTINHO DE SÁ OLIVEIRA e JOSÉ RICARDO NOGUEIRA BREGHIROLI, na condição de gestores e agentes de empresas integrantes do Grupo OAS, bem como de consórcios de que a empresa participou, violaram o disposto no art. 2º, caput e § 4º, II, III, IV e V c/c art. 1º, §1º, ambos da Lei 12.850/13, no período compreendido entre 2006 e, ao menos, 14 de novembro de 2014, porque (A) promoveram, constituíram e integraram, pessoalmente e por meio de terceiros, organização criminosa, associando-se entre si e com administradores das empreiteiras DEBRECHT, UTC, CAMARGO CORREA, TECHINT, ANDRADE GUTIERREZ, MENDES JUNIOR, PROMON, MPE, SKANSKA, QUEIROZ GALVAO, IESA, ENGEVIX, SETAL, GDK e GALVAO ENGENHARIA3, de forma estruturalmente ordenada, de modo permanente e com divisão de tarefas, no objetivo de praticar todos os crimes descritos nesta denúncia e de obter, direta e indiretamente, vantagens ilícitas mediante: (B) a prática do crime de cartel em âmbito nacional, previsto no art. 4º, II, “a” e “b”, da Lei 8.137/90, tendo para tanto formado acordos, ajustes e alianças entre ofertantes, com o objetivo de fixarem artificialmente preços e obterem o controle do mercado de fornecedores da Petróleo Brasileiro S.A. – PETROBRAS; e (C) a prática de crimes contra as licitações, previsto no art. 90, da Lei 8.666/96, uma vez que, mediante tais condutas, frustraram e fraudaram, por intermédio de ajustes e combinações, o caráter competitivo de diversos procedimentos licitatórios daquela Estatal, com o intuito de obter, para si e para outrem, vantagens decorrentes da adjudicação do objeto da licitação.

Embora seja objeto desta acusação o crime de formação de organização criminosa e outros crimes abaixo descritos, não estão ainda sendo imputados, nesta denúncia, os crimes de cartel e contra as licitações.

Para facilitar a prática dos crimes supramencionados, no período compreendido entre 2006 e 2014, JOSÉ ALDEMÁRIO PINHEIRO FILHO (“LÉO PINHEIRO”), AGENOR FRANKLIN MAGALHÃES MEDEIROS, FERNANDO AUGUSTO STREMEL ANDRADE, JOÃO ALBERTO LAZZARI, MATEUS COUTINHO DE SÁ OLIVEIRA e JOSÉ RICARDO NOGUEIRA BREGHIROLI, na condição de administradores e agentes de empresas integrantes do Grupo OAS, juntamente com administradores das demais empreiteiras cartelizadas, praticaram o delito de corrupção ativa, previsto no art. 333, caput e parágrafo único, do Código Penal, pois (D) ofereceram e prometeram vantagens indevidas a empregados públicos da PETROBRAS, notadamente aos seus então Diretores de Abastecimento e de Serviços, PAULO ROBERTO COSTA e RENATO DUQUE, para determiná-los a praticar e omitir atos de ofício, sendo que tais empregados incorreram na prática do delito de corrupção passiva, previsto no art. 317, caput e §1º, c/c art. 327, §2º, todos do Código penal, pois (E) não só aceitaram tais promessas de vantagens indevidas, em razão da função, como efetivamente deixaram de praticar atos de ofício com infração de deveres funcionais, e praticaram atos de ofício nas mesmas circunstâncias, tendo recebido vantagens indevidas para tanto. (...)”

Ressalte-se que, na presente data desta sessão de julgamento, de acordo com os meios de comunicação, consta que o Senhor José Adelmário Pinheiro Filho (“Léo Pinheiro”) tem feito diversos depoimentos em juízo, apresentado confissões e pleiteado os benefícios da delação premiada.

De se rejeitar, portanto, as alegações dos impugnantes nesse subitem.

II.1.2. Da perda decorrente da alienação das quotas detidas pela CONSTRUTORA OAS S/A na ALIPAR

Pelos mesmos fundamentos adotados no item precedente, é de se manter a imputação da responsabilidade solidária aos Senhores Cesar de Araújo Mata Pires e José Adelmário Pinheiro Filho (“Léo Pinheiro”) pela parte do crédito tributário constituído em razão da glosa da perda decorrente da alienação das quotas detidas pela Construtora OAS S.A. na ALIPAR.

Ora, conforme já destacado, as empresas pertencentes ou que pertenceram ao Grupo OAS, capitaneadas pela CONSTRUTORA OAS S/A, deram origem a diversas operações societárias que originaram formação dos custos de investimentos da CONSTRUTORA OAS S/A na ALIPAR e, posteriormente, houve a alienação da totalidade das quotas da investida, o que resultou o apontado resultado negativo (perda) decorrente da referida alienação da participação societária na ALIPAR.

Por sua vez, em nenhuma dessas operações houve aporte de recursos financeiros ou injeção de capital da CONSTRUTORA OAS S/A, sendo certo também que, apesar de intimadas, as partes envolvidas não apresentaram as provas documentais dos referidos créditos que ensejaram as aludidas capitalizações da CONSTRUTORA OAS S/A na ALIPAR, o que evidencia que tais operações foram realizadas com o único objetivo de reduzir, indevidamente, o lucro líquido da CONSTRUTORA OAS S/A apurado no ano-calendário 2012.

Portanto, agiram os Senhores Cesar de Araújo Mata Pires e José Adelmário Pinheiro Filho (“Léo Pinheiro”) com infração à lei, na medida em que participaram direta ou indiretamente das diversas alterações no contrato social, desde o ingresso da CONSTRUTORA OAS S/A em 29/12/2006 (1ª alteração contratual) até a sua retirada da sociedade, juntamente com a OAS S/A, transferindo a totalidade das suas quotas a Nivaldo Pereira Salles Filho e a Dom Bosco Participações Ltda.

[...]

II.2. Da preliminar de decadência; da impossibilidade da cobrança do IRRF e do erro de cálculo; e da inaplicabilidade da multa qualificada de 150%

Nesses temas, conforme relatado, deduziram os impugnantes alegações idênticas às apresentadas pela contribuinte CONSTRUTORA OAS S/A em sua peça de impugnação.

Assim, para evitar repetições desnecessárias, reporto-me neste ponto aos fundamentos utilizados por este Relator quando do exame das razões de defesa oferecidas pela contribuinte CONSTRUTORA OAS S/A, os quais adoto

integralmente, como se aqui estivessem transcritos, para rejeitar tudo o quanto suscitado pelos responsáveis solidários, os Senhores Cesar de Araújo Mata Pires e José Adelmário Pinheiro Filho (“Léo Pinheiro”).

Rejeito, portanto, as alegações dos impugnantes nesse item.

Da Multa Isolada

A recorrente contesta a exigência da multa isolada (art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como da impossibilidade de concomitância, pois, neste último caso, representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Neste ponto, lhe assiste razão.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois penso que ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido etc. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta **multa isolada** foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, **sem previsão legal**.

De outra banda, ainda que se entenda por existir previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

No âmbito do CARF, com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: **“a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício.”**

Na prática, a Súmula é aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, que não é o caso dos autos.

Para os fatos posteriores, ou seja, que ocorreram a partir de janeiro de 2007, como é o caso dos autos, há quem sustente que em face das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria interpretação diversa daquela favorável à exigência da multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta multa de ofício pela falta de pagamento anual de IRPJ e da CSLL, sob o entendimento de que, após essas alterações, estimativas mensais e a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro, seriam obrigações autônomas, e por isso, não poderiam ser confundidas, já que possuem naturezas diferentes (acórdão nº 1802-001.408). Com este entendimento, estaria autorizada a aplicação das multas, cumulativamente.

Penso diferente. Primeiro, como acima consignado, entendo inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual. Mesmo considerando existente tal previsão, a exigência da multa isolada deve ser afastada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confira-se decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

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

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

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

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

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

Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

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

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

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

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

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas

típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.”

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Logo, a interpretação (aparente) do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

Com esses fundamentos, afasta-se a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

RECURSO DE OFÍCIO

II.1.3. Das despesas consideradas não necessárias

Neste este tópico, a DRJ acolheu as alegações das então Impugnantes, e afastou a responsabilidade tributária atribuída aos Srs. Cesar de Araújo Mata Pires e José Adelmário Pinheiro Filho (“Léo Pinheiro”), pela parte do crédito tributário constituído (IRPJ, CSLL e multas isoladas) em decorrência da glosa das despesas apropriadas pela CONSTRUTORA OAS S/A, referentes aos pagamentos efetuados às empresas LVA Estruturação e Desenvolvimento Emp Urbanos; BD Consultoria Empresarial Ltda – EPP; Nova Advisors – Consultoria em Negócios Ltda; DESER – Desenvolvimento e Ser e Participações Ltda; e L.I.L.S Palestras Eventos e Publicações Ltda.

De fato, prevaleceu o entendimento de que somente caso fosse comprovado que as mencionadas empresas (1) são pessoas jurídicas inexistentes de fato ou, (2) se existentes, não possuíam capacidade técnica, operacional ou expertise para a prestação dos serviços contratados,

ou, ainda, (3) se utilizaram de documentos ideologicamente falsos, poder-se-ia cogitar da responsabilização dos citados administradores da contribuinte OAS S/A, por infração à lei.

Mais uma vez, adoto as razões de decidir da DRJ, a seguir transcritas:

II.1.3. Das despesas consideradas não necessárias

Já no que se refere às despesas consideradas não necessárias pelo agente fiscal, melhor sorte merecem os impugnantes, ainda que em parte.

Conforme relatado, a glosa alcançou os valores constantes de notas fiscais emitidas pelas empresas (1) LVA Estruturação e Desenvolvimento Emp Urbanos; (2) BD Consultoria Empresarial Ltda – EPP; (3) Nova Advisors – Consultoria em Negócios Ltda; (4) DESER – Desenvolvimento e Ser e Participações Ltda; (5) Granero Transportes Ltda; e (6) L.I.L.S Palestras Eventos e Publicações Ltda.

À exceção da glosa referente aos valores constantes das notas fiscais emitidas pela empresa Granero Transportes Ltda, os demais retratam casos de não apresentação, por parte da contribuinte CONSTRUTORA OAS S/A, de outros documentos que pudessem comprovar se tais despesas eram de fato necessárias, usuais ou normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte.

Detaque-se, ainda, que, nessa quadra, não são absurdas divergências na interpretação da norma jurídica.

Não por outra razão, a autoridade fiscal, na constituição do crédito tributário, aplicou, nessa parte, em relação a multa de ofício padrão de 75%, sem proceder, portanto, à sua qualificação, por não vislumbrar presentes, nessa parte, os pressupostos já identificados nos itens anteriores.

Nesse sentido, vejam-se os seguintes fatos apontados pelo autor do procedimento, em relação às empresas LVA Estruturação e Desenvolvimento Emp Urbanos; BD Consultoria Empresarial Ltda – EPP; Nova Advisors – Consultoria em Negócios Ltda; DESER – Desenvolvimento e Ser e Participações Ltda; e L.I.L.S Palestras Eventos e Publicações Ltda, conforme se extrai das seguintes conclusões constantes do Relatório Fiscal (fls. 3.362 e seguintes):

16. Da Diligência Fiscal - LVA ESTRUTURAÇÃO E DESENVOLVIMENTO EMP URBANOS - CNPJ N° 07.595.030/0001-37 - RIO DE JANEIRO/RJ

(...)

16.8. Da conclusão e dos efeitos tributários

Diante do exposto e considerando-se que:

a) o baixo nível de controle e rigidez na execução dos contratos e do não cumprimento de diversas cláusulas contratuais (vide tópico 16.5.2);

b) ampla generalidade e diversidades dos serviços contratados, o que demandariam expertise que a empresa não detinha;

c) pagamentos de valores expressivos tendo como contrapartida elaboração de estudos e relatórios pela empresa contratada;

d) discrepância entre os valores dos contratos e os subcontratados;

e) a não apresentação de documentos que pudessem comprovar a viabilidade econômica de cada um dos projetos indicados nos contratos e se de fato houve a execução dos projetos após as prospecções e estudos contratados;

f) a não apresentação de quaisquer documentos que pudessem comprovar se tais despesas eram de fato necessárias, usuais ou normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte;

A fiscalização conclui que as despesas e/ou custos contabilizados não atenderam as condições para que fossem dedutíveis pelo fato de não ter sido consideradas necessárias, usuais ou normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte, o que implicará na adição dos respectivos valores ao lucro líquido, conforme quadros constantes no tópico 16.6, nos termos da legislação vigente, sem qualificação da multa (75%).

(...)

17. Dos pagamentos realizados à empresa BD CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA - EPP - CNPJ N° 04.771.745/0001-05 - LAURO DE FREITAS/BA

(...)

17.5. Da conclusão e dos efeitos tributários

Diante do exposto e da não comprovação clara e objetiva dos serviços prestados, seja por parte da contratada seja da contratante, a fiscalização conclui que as despesas contabilizados não atenderam as condições para que fossem dedutíveis pelo fato de não ter sido consideradas necessárias, usuais ou normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte, o que implicará na adição dos respectivos valores ao lucro líquido, conforme quadro constante no tópico 17.4.2, nos termos da legislação vigente, sem qualificação da multa de ofício (75%).

(...)

18. Da Diligência Fiscal - NOVA ADVISORS - CONSULTORIA EM NEGÓCIOS LTDA - CNPJ N° 12.841.824/0001-73 - SÃO PAULO/SP

(...)

18.4. Da conclusão e dos efeitos tributários

Diante dos fatos acima relatados, verifica-se que nem a fiscalizada e nem a empresa contratada lograram êxito em comprovar de forma clara e objetiva a prestação dos serviços e nem se tais despesas eram de fato necessárias, usuais ou normais à atividade da fiscalizada e à manutenção da fonte produtora.

Diante do exposto e da não comprovação clara e objetiva dos serviços prestados, seja por parte da contratada seja da contratante, a fiscalização conclui que as

despesas contabilizados não atenderam as condições para que fossem dedutíveis para fins de apuração do lucro real, pelo fato de não ter sido consideradas necessárias, usuais ou normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte, o que implicará na adição dos respectivos valores ao lucro líquido, conforme quadro constante no tópico 18.2.3, nos termos da legislação vigente e sem qualificação da multa de ofício (75%).

(...)

19. Dos pagamentos realizados à empresa DESER - DESENVOLVIMENTO E SER E PARTICIPAÇÕES LTDA - CNPJ N° 01.960.705/0001-13 - SÃO PAULO/SP

(...)

19.5. Da conclusão e dos efeitos tributários

Diante dos fatos acima relatados, conclui-se que nem a fiscalizada nem a empresa prestadora dos serviços lograram êxito em comprovar de forma clara e objetiva a prestação dos serviços e, especificamente em relação à fiscalizada, se tais despesas eram de fato necessárias, usuais ou normais à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

Diante do exposto e da não comprovação clara e objetiva dos serviços prestados, seja por parte da contratada seja da contratante, a fiscalização conclui que as despesas contabilizados não atenderam as condições para que fossem dedutíveis para fins de apuração do lucro real, pelo fato de não ter sido consideradas necessárias, usuais ou normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte, o que implicará na adição dos respectivos valores ao lucro líquido, conforme quadro constante no tópico 19.4.3, nos termos da legislação vigente, sem qualificação da multa de ofício (75%).

(...)

34. Dos pagamentos realizados à empresa LILS PALESTRAS EVENTOS E PUBLICAÇÕES LTDA - CNPJ N° 13.427.330/0001-00 - S B DO CAMPO/SP

(...)

34.8. Da conclusão e dos efeitos tributários

Diante do exposto e considerando-se que:

a) Não obstante as divergências de datas abordadas nos tópicos 34.4.1 e 34.4.2 e da não apresentação de diversos documentos e informações por parte da fiscalizada, não há dúvidas que as palestras foram realizadas pelo ex-presidente Lula;

b) a empresa não apresentou quaisquer documentos ou elementos que comprovasse ou justificar que as despesas pagas decorrentes das palestras foram de fato necessárias, usuais ou normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte;

Conclui-se que as despesas serão glosadas e adicionadas ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido por não cumprem um dos requisitos para ser considerado despesa dedutível para determinação de lucro tributável, não passando de liberalidade da CONSTRUTORA OAS, nos termos da legislação vigente e sem qualificação da multa (75%).”

Ora, somente se fosse comprovado que as mencionadas empresas (1) são pessoas jurídicas inexistentes de fato ou, (2) se existentes, não possuíam capacidade técnica, operacional ou expertise para a prestação dos serviços contratados, ou, ainda, (3) se utilizaram de documentos ideologicamente falsos, poder-se-ia cogitar da responsabilização dos citados administradores da contribuinte OAS S/A, por infração à lei.

Portanto, é de se acolher as alegações dos impugnantes nesse subitem, a fim de afastar a responsabilização solidária dos Senhores Cesar de Araújo Mata Pires e José Adelmário Pinheiro Filho (“Léo Pinheiro”), nessa parte do crédito tributário constituído em face da contribuinte OAS S/A.

Nestes termos, nega-se provimento ao recurso de ofício.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício, e negar provimento ao recurso de ofício, para confirmar a decisão recorrida que afastou a responsabilidade tributária atribuída aos Srs. Cesar de Araújo Mata Pires e José Adelmário Pinheiro Filho (“Léo Pinheiro”), pela parte do crédito tributário constituído (IRPJ, CSLL e multas isoladas) em decorrência da glosa das despesas apropriadas pela CONSTRUTORA OAS S/A, referentes aos pagamentos efetuados às empresas LVA Estruturação e Desenvolvimento Emp Urbanos; BD Consultoria Empresarial Ltda – EPP; Nova Advisors – Consultoria em Negócios Ltda; DESER – Desenvolvimento e Ser e Participações Ltda; e L.I.L.S Palestras Eventos e Publicações Ltda.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, redator designado.

Em que pese a respeitável posição do i. Relator, pela impossibilidade de aplicação da multa isolada no presente caso, em razão da exigência da multa vinculada, a Turma, pelo voto

de qualidade, decidiu pela possibilidade de cumulação de multas de ofício e isolada, quando presentes as condutas previstas em lei para as respectivas sanções.

Sobre esse ponto, entendeu o i. Relator, com base no princípio da consunção, não ser cabível a multa pelo não recolhimento da estimativa mensal, por ser essa uma etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, que foi sancionado com multa de ofício vinculada.

A Ainda que se compreenda o argumento de natureza econômica sobre a impossibilidade de incidência cumulativa das duas multas exigidas em decorrência de omissão de tributo, uma vinculada ao tributo lançado e outra isolada, incidente sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão da omissão identificada pela Fiscalização (denominado princípio da concomitância), a solução do tema deve ser jurídica.

Assim, dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 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;

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

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

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

Note-se que embora a antiga e a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pareçam similares, elas têm conteúdo distintos. A redação anterior previa multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, fato que permitia concluir que as estimativas estariam contidas no tributo apurado ao final do período. A nova redação, contudo, tem redação mais clara e objetiva, distinguindo as duas condutas típicas, que têm consequências jurídicas distintas.

O lançamento foi efetuado com a imputação da multa isolada de 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007, portanto a Súmula CARF nº 105 não se aplica ao presente caso, pois

editada em precedentes que analisaram lançamentos efetuados com base em legislação revogada à época do presente lançamento.

Há, portanto, duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo, portanto, o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista para cada uma delas.

Nessa linha, destaca-se o seguinte precedente deste CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

(Acórdão nº 1302-001.080, sessão de 07.05.0213, relator Conselheiro Alberto Pinto)

Pela profunda análise do tema, destacam-se os seguintes excertos do voto:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

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

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com

o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta

menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas

resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

- a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculados sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e
- b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e
- c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênias aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais comezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei nº 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado

desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expresso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2

Dispositivo

Nesse sentido, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, isto é, para também manter a exigência da multa isolada sobre a estimativa não recolhida.

(assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins