



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|---|
| PROCESSO | 10340.720510/2020-51 |
| ACÓRDÃO | 1301-007.960 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 26 de novembro de 2025 |
| RECURSO | DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTES | DISPAR DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016

OMISSÃO DE RECEITA. LUCRO REAL. AUSÊNCIA DAS HIPÓTESES LEGALMENTE PREVISTAS PARA APURAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO.

Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão. (art. 24 da Lei nº 9.249/95). Ausência das hipóteses previstas no art. 47 da Lei nº 8.981/95 para apuração pelo lucro arbitrado.

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

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.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2015, 2016

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIETÁRIO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INTERESSE COMUM.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação tributária (art. 124, I, do CTN) quando demonstrado que os sujeitos passivos ostentavam a condição de sócios de fato da autuada, administrando-a em nome das interpostas pessoas artificialmente integradas ao quadro social da pessoa jurídica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade; e (ii) no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Eduardo Monteiro Cardoso (Relator), José Eduardo Dornelas Souza e Eduarda Lacerda Kanieski, que lhe deram provimento parcial, tão somente para cancelar as multas por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins – Redator designado

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduarda Lacerda Kanieski, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso de Ofício e de Recursos Voluntários interpostos por DISPAR DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL (fls. 77.170/77.271), EDUARDO RAWSKI DE PAULA (fls. 77.485/77.492), JULIANO RAWSKI DE PAULA e ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR (fls. 77.274/77.377 e 77.380/77.482) em face de acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07 (DRJ07) que julgou parcialmente procedentes as Impugnações apresentadas, mantendo parte do crédito tributário cobrado.
2. Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 20.319/20.354) lavrados para exigir IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2015 e 2016, em função de suposta

omissão de receitas não contabilizadas e da falta de recolhimento sobre as bases de cálculo estimadas. Os tributos foram acrescidos de juros de mora e multa de ofício qualificada.

3. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 20.355/20.377), a Fiscalização iniciou o procedimento auditando a pessoa jurídica S.V Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda. (“Auditada”), realizando a intimação da contribuinte DISPAR para esclarecer a omissão de receita dos anos-calendário de 2015 e 2016, apurada com base nas Notas Fiscais emitidas por aquela. O TVF apresenta a seguinte conclusão:

12. A DISPAR não comprovou a escrituração das vendas efetuadas pela Auditada, afirmando que se trata de receita de outra pessoa jurídica do grupo DP4, mas conforme descrito no item 11 as receitas das vendas da Auditada tem como contribuinte a DISPAR, que se utilizou da Auditada para realizar sonegação fiscal. Portanto os valores descritos no item 7 devem compor a Receita Bruta da DISPAR, conforme disposto no artigo 279 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, o qual afirma que a Receita Bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria o resultado auferido nas operações de conta alheia, in verbis: [...]

13. A DISPAR apurou o Lucro dos anos-calendário de 2015 e 2016 na forma de Lucro Real Anual (fls 11989 e 16038).

14. Na determinação do Lucro Real devem ser adicionados receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido, in verbis: [...]

4. As razões para a referida imputação e para a responsabilidade solidária atribuída às pessoas físicas estão no item 11 do TVF, que aponta para uma sequência de atos, bem sintetizados pela DRJ da seguinte forma:

a) em 10/09/2012 retiram-se da Auditada os sócios ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR e JULIANO RAWSKI DE PAULA, transferindo a totalidade das suas cotas no valor de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) para CELSO VIEIRA DA SILVA(item 22);

b) em 15/03/2013, ingressa no quadro societário da Auditada a pessoa jurídica CVS Holding EIRELI, CNPJ nº 17.777.560/0001-50, aberta em 12/03/2013, sendo o responsável a pessoa física de CELSO VIEIRA DA SILVA(item 23);

c) 14/10/2013 foi constituída a DISPAR pela pessoa física EDUARDO RAWSKI DE PAULA, CPF n.º xxx.xxx.xxx-xx, e pela pessoa jurídica E.L.M. PARTICIPAÇÕES EIRELI, CNPJ nº 17.007.891/0001-00, sendo o responsável a pessoa física de EDUARDO RAWSKI DE PAULA; tendo como objeto a exploração dos ramos de: Comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano, cosméticos e produtos de perfumaria e higiene pessoal, instrumentos e materiais para uso médico cirúrgico hospitalar e de laboratórios, outros equipamentos e artigos de uso pessoal e doméstico não especificado(item 28);

d) no período de 24/02/2010 a 02/04/2017 o objeto social da Auditada foi: Comércio Atacadista de Medicamentos e Drogas de uso Humano; Comércio Atacadista de Instrumentos e Materiais para uso médico, Cirúrgico, Hospitalar e

de Laboratórios; Comércio Atacadista de Cosméticos e Produtos de Perfumaria; Comércio Atacadista de Produtos de Higiene Pessoal; Comércio Atacadista de equipamentos e artigos de uso pessoal e doméstico (itens 21 e 25);

e) em 29/07/2014 foi alterada a sede e domicílio da DISPAR para a Alameda Arpó nº 850, Bairro Ouro Fino, São José dos Pinhais/PR(item 29);

f) em 03/06/2016, foi alterada a sede e o domicílio da DISPAR para a Rua Valdemiro Valaski nº 2432, Bairro Guatupê, São José dos Pinhais-PR (item 31);

g) a Ficha Atualização/Alteração de Endereços, de 26/08/2016, do Banco Bradesco S.A., assinada por CELSO VIEIRA DA SILVA, no campo Contato consta o nome de DARIO FELIPE DO CARMO e seu e-mail dario.felipe@linhaverde.net.br e no campo Endereço Alternativo consta Rua Valdemiro Valaski nº 2432, Bairro Guatupê, São José dos Pinhais-PR (itens 37 e 38);

h) na FICHA CADASTRAL – PESSOA JURÍDICA, emitida em 17/09/2019, do Banco do Brasil constam os endereços das sedes da DISPAR, Alameda Arpó nº 850, Bairro Ouro Fino, São José dos Pinhais-PR e Rua Valdemiro Valaski nº 2432, Bairro Guatupê, São José dos Pinhais-PR (item 41 e 42);

i) na Ficha Cadastral da conta nº 36058-3, Agência 1688, do Banco Itaú Unibanco, consta no campo e-mail o endereço de dario@dp4distribuidora.com.br, (item 45);

j) o Banco Itaú Unibanco enviou documentos de GIOVANKA ASTETE DA SILVA DE PAULA e JULIANO RAWSKI DE PAULA, quando eram sócios da Auditada, como sendo responsáveis pela movimentação das contas bancárias referente aos anos-calendário de 2015 e 2016, anteriores ao ingresso do sócio CELSO VIEIRA DA SILVA, sendo os documentos mais recentes do ano-calendário de 2008, (itens 47 e 50);

l) o Banco Bradesco S.A., atual proprietário do Kinton Bank S.A, apresenta os Cartões de Assinatura do ano-calendário de 2016 dos responsáveis da Auditada, as pessoas físicas: EDUARDO RAWSKI DE PAULA, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx, qualificação Procurador; MAURICIO RAWSKI DE PAULA, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx, qualificação Procurador; ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR, CPF Nº xxx.xxx.xxx-xx; qualificação Procurador; HELENA RAWSKI DE PAULA, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx, qualificação Procuradora e JULIANO RAWSKI DE PAULA, CPF nº. xxx.xxx.xxx-xx, qualificação Sócio, (item 52);

m) o Banco Bradesco S.A., atual proprietário do Kinton Bank S.A, apresenta, referente ao ano-calendário de 2015, formulário Cadastro de Informações – HSBC – Pessoa Jurídica da Auditada com um “X” no campo Inclusão, no qual somente foram preenchidos os campos 1)Dados de Identificação: Razão Social DP4 Negócios e Distribuição Ltda e CNPJ 04.831.217; 4) Titulares/Sócios/Administradores ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR e JULIANO RAWSKI DE PAULA sem data e assinatura do representante da sociedade (item 54);

n) o Banco Santander (Brasil) S.A apresentou dados da Ficha cadastral da Auditada, onde consta na aba Endereço além da sede da mesma, o endereço “R VALDEMIRO VALASKI”, que é a sede da DISPAR; na aba Relacionamentos além do nome do sócio CELSO VIEIRA DA SILVA, consta o nome de EDUARDO RAWSKI DE PAULA como Procurador; cópia dos documentos de identificação de ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR, JULIANO RAWSKI DE PAULA e CELSO VIEIRA DA SILVA; Ficha Cadastral PJ Segmentos Corporate e Empresas, Ficha Cadastral Representante Pessoa Física Segmento Empresas e Corporate e Proposta/Contrato de Abertura de Conta, Contratação de Outros Produtos e Serviços – Corporate e Empresas, datados de 01 de novembro de 2011, com os nomes de ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR e JULIANO RAWSKI DE PAULA e Procuração da DP4 NEGÓCIOS E DISTRIBUIÇÃO LTDA, datada de 02 de abril de 2009, representada por JULIANO RAWSKI DE PAULA, nomeando como Procurador EDUARDO RAWSKI DE PAULA (itens 56 e 57);

o) o Banco Safra S.A apresentou a Informação para Cadastro Pessoa Jurídica, sem data e com assinatura dos representantes da Auditada, sendo preenchido no campo Diretores/Sócios – Gerentes os nomes de JULIANO RAWSKI DE PAULA, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx, Cargo Diretor, e ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx, Cargo Diretor; Procuração da Auditada, datada de 02 de abril de 2009, do Representante da mesma JULIANO RAWSKI DE PAULA, constituindo seus Procuradores ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx e EDUARDO RAWSKI DE PAULA, xxx.xxx.xxx-xx; Ficha Cadastral de Pessoa: Sócios, Procuradores, Representantes e Garantidores em nome da Auditada, datada de 02 de outubro de 2015, no Campo dos DADOS PESSOAIS consta o nome de JULIANO RAWSKI DE PAULA, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx, sendo assinalado a sua Relação com a Empresa não como Sócio, mas “GARANTIDOR” (itens 59/61);

p) o Banco Sofisa S.A apresentou Ficha Cadastral – Proposta de Abertura de Conta – Pessoa Jurídica (1º Cadastro) da Auditada, datada de 02 de setembro de 2014, assinada pelo Sócio CELSO VIEIRA DA SILVA, mas no Campo IV – Identificação dos Representantes Legais/Procuradores/Prepostos estão preenchidos com os nomes de JULIANO RAWSKI DE PAULA, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx, Cargo Diretor, e ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx; a Ficha Cadastral – Proposta de Abertura de Conta – Pessoa Jurídica (Renovação) da Auditada, datada de 03 de setembro de 2015, assinada pelo sócio CELSO VIEIRA DA SILVA, mas no Campo IV – Identificação dos Representantes Legais/Procuradores/Prepostos estão preenchidos com os nomes de JULIANO RAWSKI DE PAULA, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx, Cargo Diretor, e ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx; a Ficha Cadastral – Proposta de Abertura de Conta – Pessoa Jurídica (Sem Alterações) da Auditada, datada de 12 de setembro de 2016, assinada pelo sócio CELSO VIEIRA DA SILVA, mas no Campo IV – Identificação dos Representantes Legais/Procuradores/Prepostos estão preenchidos com os nomes de JULIANO RAWSKI DE PAULA, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx, Cargo Diretor, e ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx; Cédula de Crédito Bancário nº 90944 em

nome da Auditada no valor de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), datada de 10 de junho de 2015, assinada pelo sócio CELSO VIEIRA DA SILVA e JULIANO RAWSKI DE PAULA, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx; a Cédula de Crédito Bancário nº 91442 em nome da Auditada no valor de R\$ 400.000,00 (quatrocentos mil reais), datada de 17 de dezembro de 2015, assinada por CELSO VIEIRA DA SILVA, ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx, sendo devedor solidário a pessoa física JULIANO RAWSKI DE PAULA, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx; a Cédula de Crédito Bancário nº 91747 no valor de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), datada de 31 de maio de 2016, assinada por CELSO VIEIRA DA SILVA e ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx, e a Cédula de Crédito Bancário nº 91761 no valor de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões reais), datada de 08 de junho de 2016, assinada por CELSO VIEIRA DA SILVA e JULIANO RAWSKI DE PAULA, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx; Cartão de Assinatura de CELSO VIEIRA DA SILVA e de ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx, (itens 63/65);

q) a pessoa física Rui Fernando Baggio, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx, Representante Comercial, declarou que exerceu os cargos de coordenador de vendas, supervisor de equipe e gerência na Auditada e de coordenador de equipe de vendas na DISPAR; que JULIANO RAWSKI DE PAULA, EDUARDO RAWSKI DE PAULA e ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR se apresentavam como donos da Auditada; que na DISPAR, JULIANO RAWSKI DE PAULA exercia o cargo de Diretor da área de farmácia e era o chefe geral; que EDUARDO RAWSKI DE PAULA exercia o cargo de Diretor de compras e do setor de supermercados e ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR exercia o cargo de Diretor Financeiro; que conheceu de vista CELSO VIEIRA DA SILVA nas instalações da Auditada, pois ele sempre participava das reuniões, treinamentos e eventos com os demais funcionários e representantes comerciais; que viu, quando esteve no setor financeiro da Auditada, CELSO VIEIRA DA SILVA assinando cheques (item 69);

r) a pessoa física Alessandra Lemes Batista, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx, supervisora de vendas, declarou que na Auditada desde o seu ingresso JULIANO RAWSKI DE PAULA, o EDUARDO RAWSKI DE PAULA e o Juninho (ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR) eram os donos da mesma; que JULIANO RAWSKI DE PAULA era Diretor Comercial e cuidava da parte de medicamentos, EDUARDO RAWSKI DE PAULA cuidava da parte de perfumaria e Juninho (ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR) cuidava da parte da logística; que JULIANO RAWSKI DE PAULA era o líder da Auditada; que CELSO VIEIRA DA SILVA se apresentava como Supervisor de Vendas da área do norte do Paraná (Apucarana); que não tem conhecimento que CELSO VIEIRA DA SILVA era o dono da Auditada; (item 72);

s) a pessoa física Allison Antonio Fagundes Machado Pinheiro, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx, coordenador de vendas; declarou que os sócios da Auditada são JULIANO RAWSKI DE PAULA, EDUARDO RAWSKI DE PAULA e Juninho (ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR) que são três irmãos; que eles se apresentam como os donos da mesma, pois eles faziam reuniões mensais com os gerentes e supervisores de

vendas para cobrança de metas e análise dos resultados do mês anterior; que o JULIANO RAWSKI DE PAULA era Diretor do canal “farma” (farmacêutico) e cabeça de tudo; que o EDUARDO RAWSKI DE PAULA era Diretor do canal alimentar (supermercados); que Juninho (ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR) se apresentava como Diretor Financeiro; que na Auditada o nome deles não aparece, mas o nome de CELSO VIEIRA DA SILVA; que em 2016 já prestava serviços na sede da DISPAR, localizada na Rua Valdemiro Valaski nº 2432, São José dos Pinhais-PR, tendo sido contratado em 03 de abril de 2017 pela mesma; que as pessoas físicas JULIANO RAWSKI DE PAULA, EDUARDO RAWSKI DE PAULA e o Juninho (ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR) se apresentavam como os donos da DISPAR; que os mesmos exerciam as mesmas atividades que exerciam na Auditada; que apenas o EDUARDO RAWSKI DE PAULA consta como sócio da DISPAR (item 75);

t) os Eventos anuais iniciados pela Auditada continuam sendo realizados pela DISPAR (item 77);

u) a Linha Verde Serviços Contábeis EIRELI, CNPJ nº 13.749.240/ 0001-35, representada pela pessoa física Vânia Nunes da Silva Fernandes, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx, em sua Resposta ao questionamento 14) afirma que a Auditada é pessoa jurídica integrante do Grupo DP4, composto por outras pessoas jurídicas, como a DISPAR e RP PROMOÇÕES DE VENDAS E MAR-KETING LTDA, tendo como responsáveis concomitantemente JULIANO RAWSKI DE PAULA, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx, ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR, CPF nº 979.593.089-34, EDUARDO RAWSKI DE PAULA, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx e CELSO VIEIRA DA SILVA, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx; fato confirmado em diligência na DISPAR (itens 81 e 84);

v) a DISPAR utilizou na transmissão da sua primeira DCTF de dezembro/2013 o endereço MAC 00-24-8C-D0-03-B6 mesmo endereço MAC utilizado pela Auditada para transmissão das DCTFs dos meses de setembro a dezembro/2013. E para os anos-calendário de 2014 a 2020 foram utilizados pelas duas pessoas jurídicas para transmissão das suas DCTFs os seguintes endereço MAC A0-2B-B8-42-9F-29 e 00-24-8C-D0-03-B6 (2014); A0-2B-B8-42-9F-29 e 00-24-8C-D0-03-B6 (2015); A0-2B-B8-42-94-D3 e A0-2B-B8-42-9F-29 (2016); 64-51-06-1E-F4-66 e A0-2B-B8-42-94-D3 (2017); 64-51-06-1E-F4-66 (2018); 10-62-E5-DC-45-7E, 2C-44-FD-FA-45-DD e 64-51-06-1E-F4-66 (2019) e 2C-44-FD-FA-45-DD e 64-51-06-1E-F4-66 (2020) (item 87);

x) na comparação dos clientes da Auditada e da DISPAR, verifica-se que houve migração dos mesmos, considerando-se os anos-calendário de 2013 até 2018 (item 88);

z) o correio eletrônico (e-mail): vania.nunes@linhaverde.net.br da pessoa física Vânia Nunes da Silva Fernandes, CPF nº 047.149.379-10, responsável pela Linha Verde Serviços Contábeis EIRELI, CNPJ nº 13.749.240/0001-35, que começou a prestar serviços a partir do dia 02 de janeiro de 2017 para a DISPAR, e que até esta data prestava serviços para a Auditada; consta do Registro 0030 – Dados Cadastrais da ECF dos anos-calendário de 2014, 2015 e 2016 e no Registro 0930 –

Identificação dos Signatários da ECF dos anos-calendário de 2014 e 2015 da DISPAR, (item 89); QUE no ano-calendário de 2013 a Auditada apresentou DIPJ sem movimento e a partir do ano-calendário de 2014 tornou-se OMISSA na entrega da Escrita Contábil Digital (SPED Contábil) e da Escrita Contábil Fiscal (SPED ECF) até a presente data (item 93) e QUE em 03 de abril de 2017, foi alterada a Razão Social da Auditada para S.V DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA tendo como objeto comércio atacadista de produtos alimentícios, sociedades de participação, exceto holding (item 25), concluímos que a Auditada desde o ano-calendário de 2013 foi utilizada como empresa de fachada para sonegação das receitas da DISPAR, constituída em 14 de outubro de 2013, sendo a mesma o contribuinte da omissão de receita das venda efetuadas pela Auditada e sendo Responsáveis Solidários a AUDITADA e as pessoas físicas referidas em fl. 20.368.

5. Com base nesses elementos de fato, a Fiscalização qualificou a multa de ofício e atribuiu responsabilidade solidária, com fundamento no art. 124, I, do CTN, às pessoas físicas EDUARDO RAWSKI DE PAULA, JULIANO RAWSKI DE PAULA, ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR, MAURICIO RAWSKI DE PAULA, HELENA RAWSKI DE PAULA e CELSO VIEIRA DA SILVA, bem como à pessoa jurídica S.V DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.

6. Inconformados, o contribuinte e os responsáveis apresentaram Impugnações. Inicialmente, a DRJ converteu o julgamento em diligência (fls. 23.199/23.201), a fim de esclarecer dúvidas a respeito da quantificação dos valores cobrados. Após o resultado desta primeira diligência (fls. 76.469/76.482), foi realizada uma segunda diligência, para sanar questão específica sobre a responsabilidade tributária atribuída às pessoas físicas MAURICIO RAWSKI DE PAULA e HELENA RAWSKI DE PAULA (fls. 76.925/76.926). Em seguida, a DRJ julgou parcialmente procedentes as defesas, mediante acórdão (fls. 77.032/77.132) ementado da seguinte forma:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016

OMISSÃO DE RECEITA. LUCRO REAL. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE.

Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão. (Inteligência do art. 24 da Lei nº 9.249/1995)

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2015, 2016

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido a íntima relação de causa e efeito entre elas.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2015, 2016

MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA A conduta que tenha a finalidade de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, obtendo-se como resultado, a redução ou a supressão de tributo, está sujeita à multa qualificada aplicada sobre a totalidade ou diferença do tributo omitido.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA DE OFÍCIO. FATO PRETÉRITO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. PENALIDADE MENOS SEVERA.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando aquela lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo do lançamento tributário. Reduzida a multa qualificada aplicável aos lançamentos de ofício pela Lei nº 14.689/2023, impõe-se a retroatividade benigna a ajustar o percentual originalmente lançado de 150%, reduzindo-o ao percentual de 100% nos casos pendentes de julgamento, caso presentes os demais critérios exigidos pelo legislador.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. JUROS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA. INOCORRÊNCIA.

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. Art. 161 do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE.

Cabe a responsabilização de pessoa física ou da pessoa jurídica pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias quando comprovado que tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, como também presente o interesse jurídico na situação do fato gerador.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

7. As defesas foram parcialmente providas, em síntese, para (i) reduzir o IRPJ e a CSLL cobrados, com base no resultado da primeira diligência, que identificou a inclusão indevida de Notas Fiscais de saída que não se referem a operações de venda, (ii) reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, em função da retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023 e (iii) excluir a responsabilidade tributária das pessoas físicas MAURICIO RAWSKI DE PAULA e HELENA RAWSKI DE PAULA. Diante do provimento parcial, houve a interposição de Recurso de Ofício (art. 34, I, do Decreto nº 70.235/1972).

8. A Recorrente DISPAR interpôs Recurso Voluntário (fls. 77.170/77.251), sustentando em síntese que não existiria grupo irregular, devendo ser mantido o lançamento tão somente na pessoa jurídica SV Distribuidora e sendo reconhecida a ausência de conduta dolosa; haveria decadência quanto ao ano-calendário de 2015; seria necessária a aplicação do regime do lucro arbitrado, o que levaria à nulidade da autuação; a exigência seria nula pela consideração de receita de terceiro como receita própria; os lançamentos seriam nulos por violação ao “princípio

da realidade”; houve nulidade por cerceamento ao direito de defesa em função da ausência de realização de perícia pela DRJ; estariam incluídos valores que não correspondem a receita; deveria ter sido realizada a intimação do contribuinte eleito como responsável para apresentar documentos comprobatórios de entradas, descontos e outros, os quais deveriam ser considerados antes do lançamento de ofício; deveriam ser considerados os custos e despesas no período fiscalizado, correspondentes às operações de venda (livro de saída), cuja análise demonstra que houve prejuízo da S.V Distribuidora no período; a suposição da Fiscalização levou a considerar que o lucro real do Grupo teria sido de irreais 80,4% no período; as multas de 50% seriam ilegítimas. Também houve a interposição de recurso pelos responsáveis JULIANO RAWSKI DE PAULA e ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR (fls. 77.274/77.377 e 77.380/77.482), que apresentaram razões semelhantes àquelas suscitadas pela contribuinte.

9. O Recorrente EDUARDO RAWSKI DE PAULA (fls. 77.485/77.492), por sua vez, afirmou que a sua responsabilidade tributária deveria ser cancelada, em função da ausência do *interesse comum* mencionado no art. 124, I, do CTN, bem como em função da ausência de individualização das condutas dos supostos responsáveis solidários. Juntou petição apartada (fls. 77.499/77.506) aditando as suas razões, sustentando a nulidade do lançamento em função da necessidade de arbitramento do lucro, bem como a necessidade de cancelamento da qualificação da multa de ofício e das multas isoladas.

10. A PGFN apresentou contrarrazões aos Recursos Voluntários e razões ao Recurso de Ofício (fls. 77.509/77.574).

11. A Recorrente DISPAR apresentou manifestação em 24/11/2025, sustentando a impossibilidade de cumulação da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais com a multa de ofício.

12. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

I. Conhecimento dos recursos

13. O primeiro Recurso Voluntário foi interposto por DISPAR DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL (fls. 77.170/77.271) em 13/12/2024 (fls. 77.168), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da sua intimação (fls. 77.160), em manifestação assinada por seu representante legal. Assim, este recurso preenche os requisitos legais para a sua admissibilidade.

14. O Recurso Voluntário de EDUARDO RAWSKI DE PAULA, por sua vez, foi interposto em 26/12/2024 (fls. 77.483), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação (fls. 77.166).

Apesar de a solicitação de juntada ter sido feita em seu nome (fls. 77.483), o recurso foi assinado apenas por procurador, cujo instrumento de procuração não foi juntado aos autos. Porém, consultando as procurações eletrônicas vinculadas ao processo, verifiquei a outorga em nome do patrono, com validade no momento da interposição do recurso. Deste modo, entendo que também neste caso estão preenchidos os requisitos de admissibilidade.

15. Também houve a interposição de recurso pelos responsáveis JULIANO RAWSKI DE PAULA e ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR (fls. 77.274/77.377 e 77.380/77.482). Apesar de tais sujeitos não constarem na petição de interposição – a qual indica somente a própria contribuinte DISPAR –, a solicitação de juntada foi feita por meio dos acessos desses responsáveis ao e-CAC. Assim, considerando que foram assinados pelos responsáveis, bem como a sua tempestividade, entendo que tais recursos devem ser conhecidos.

16. O Recurso de Ofício foi interposto em função do provimento parcial das impugnações, inclusive com a exclusão de responsáveis solidários. Assim, uma vez que o valor do crédito tributário discutido supera o montante estabelecido na Portaria MF nº 2/2023 e houve cancelamento da responsabilidade de duas pessoas físicas, o recurso deve ser conhecido. Com isso, devem ser objeto de reexame todas as matérias em que houve acolhimento das defesas, nos termos da Súmula nº 325 do E. STJ.

II. Apreciação dos Recursos Voluntários interpostos por DISPAR, EDUARDO RAWSKI DE PAULA, JULIANO RAWSKI DE PAULA e ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR

II.1. PRELIMINARES DE NULIDADE

17. Preliminarmente, os Recorrentes sustentam cerceamento do seu direito de defesa, em função da falta de realização de perícia (item 6 do Recurso Voluntário). Sobre este ponto, a DRJ manifestou-se da seguinte forma:

15.1. Perícia é para realizar trabalho que dependa de um aperfeiçoamento técnico acerca de matéria não plenamente demonstrada nos autos. Perícia não é para apuração de despesa e custo que o contribuinte de forma clara presente nos autos não desejou escriturar.

15.2. Também, seria para a obtenção de uma prova que estivesse obscura nos autos e em face de necessidade do julgador para a solução do litígio. Ocorre que tais fatos não são os presentes nos autos.

15.3. Desta forma, indefiro o pedido de perícia, por entender que é desnecessária para a solução do litígio, pois o litígio não tem caráter técnico e sim comprobatório.

18. De acordo com o art. 15 do Decreto nº 70.235/1972, a impugnação deve ser instruída *com os documentos em que se fundamentar*, cabendo ao contribuinte o ônus da prova com relação aos fatos mencionados. Nesse sentido, a perícia e as diligências não se prestam a

substituir as provas que deveriam ter sido apresentadas pela Recorrente, conforme já decidiu esta Turma Ordinária:

PEDIDO DE PERÍCIA. CONHECIMENTO TÉCNICO ESPECIALIZADO. SUBSTITUIÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. A perícia não se presta para substituir provas que deveriam ter sido apresentadas pelo sujeito passivo por ocasião da impugnação, pois sua realização pressupõe a necessidade do julgador conhecer fato que demande conhecimento especializado, não havendo que se falar em cerceamento de direito de defesa em caso de negativa de pedido de tal jaez. (Acórdão nº 1301-005.374, Rel. Cons. Rafael Taranto Malheiros, Sessão de 16/06/2021)

19. Além disso, conforme já entendeu esta Turma Ordinária ao interpretar o art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, “[...] descabe a realização de diligência ou perícia quando constarem do processo todos os elementos necessários à formação da convicção do julgador para a solução do litígio” (Acórdão nº 1301-006.241, Rel. Cons. Rafael Taranto Malheiros, Sessão de 18/11/2022). A decisão da DRJ está de acordo com o entendimento mencionado, pois a autoridade julgadora entendeu desnecessária a realização de perícia ou diligência. Portanto, entendo que deve ser rejeitada a preliminar.

20. Os Recorrentes também sustentam a nulidade da autuação em função da falta de “[...] realização de diligências perante o contribuinte eleito como responsável pelos tributos” (item 8 do Recurso Voluntário). Afirmam que a Fiscalização não solicitou ou requisitou qualquer documento à DISPAR, apesar de entender ser ela a responsável pela omissão. Afirmaram que tais diligências seriam necessárias para que esta pessoa jurídica “pudesse comprovar custos, despesas e outros abatimentos”, de modo a afastar o lançamento.

21. Sobre tal alegação, é importante destacar que o procedimento fiscalizatório é instrumentalizado a partir do *princípio inquisitório*, sendo garantido o contraditório e a ampla defesa com a possibilidade de apresentação posterior de Impugnação, instaurando a fase contenciosa e litigiosa do processo administrativo (art. 14 do Decreto nº 70.235/1972). Ou seja, a ampla defesa e o contraditório são garantidos a partir da oportunidade de apresentação da defesa administrativa, não havendo que se falar em necessidade de participação do responsável durante o procedimento de fiscalização.

22. Por conta disso, esta Turma Ordinária já se manifestou no sentido de que “salvo excepcionais exceções, não se caracteriza o cerceamento de defesa durante o procedimento fiscal que tem nítido caráter inquisitório” (Acórdão nº 1301-006.935, Rel. Cons. Rafael Taranto Malheiros, Sessão de 15/05/2024). Inclusive, tal entendimento está consolidado na Súmula Carf nº 162, segundo a qual “o direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento”. Deste modo, não cabe a alegação de que a falta de realização de diligências prévias junto à DISPAR levaria à nulidade da autuação.

23. Os Recorrentes suscitam nulidade da autuação apontando diversos vícios, especificamente erros de apuração e utilização indevida do lucro real. Porém, considerando que tais matérias estão relacionadas ao mérito da controvérsia, serão tratadas a seguir.

II.2. MÉRITO

II.2.1. ATO ILÍCITO NA EXISTÊNCIA DA PESSOA JURÍDICA SV DISTRIBUIDORA, GRUPO IRREGULAR DE FATO E RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

24. Os Recorrentes sustentam que se trataria de grupo econômico legítimo sob a “Marca DP4”, com a segregação justificada da DISPAR e da SV Distribuidora, sem qualquer fraude ou confusão patrimonial. Afirmam que a responsabilização de empresa do mesmo grupo por outra dependeria de comprovação do abuso da personalidade jurídica, nos termos do art. 50 do Código Civil, ausente no caso concreto e que a aquisição da participação feita por Celso Vieira da Silva seria justificada. Diante disso, pediu a manutenção do lançamento em face da SV Distribuidora, com a exclusão da DISPAR e das pessoas físicas responsabilizadas.

25. Apesar das alegações dos Recorrentes, a DRJ demonstrou que a utilização da SV Distribuidora se deu de forma fraudulenta, tão somente para ocultar as receitas da DISPAR, apontando os seguintes elementos:

19.1. A ação fiscal iniciou em 23/07/2019 e as ciências dos lançamentos se deram em 12/01/2021, 14/01/2021 e 25/01/2021. No início desta ação fiscal foram feitas várias intimações à empresa SV Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda, mas sem sucesso. Foram também feitas ao Sr. Celso Vieira da Silva, sócio administrador (no Contrato Social), também sem sucesso.

19.2. Após a transferência das cotas da empresa para o Sr. Celso Vieira da Silva, que ocorreu em 10/09/2012, conforme Contrato Social juntado em fl. 21.276, a empresa SV(DP4) começou a declarar zero e não efetuou pagamentos de IRPJ e CSLL decorrentes das notas fiscais de venda emitidas.

19.3. Consultando as DIRFs apresentadas pela empresa SV Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda, para o Sr. Celso Vieira da Silva, sócio administrador, conforme consta do Contrato Social constante dos autos, este recebeu rendimento de trabalho assalariado(código 0561) antes e depois de adquirir a empresa, sendo que o seu rendimento era por volta de R\$ 1.600,00, continuando em valor semelhante no ano seguinte e passando, após a aquisição, em 2013, para R\$ 5.000,00, continuado até os anos-calendário dos lançamentos com rendimentos do trabalho assalariado, conforme reproduções a seguir: [...]

19.4. Os depoimentos de funcionários à época, ante e depois da transferência da SV Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda para o Sr. Celso Vieira da Silva e criação da Dispar foram os seguintes:

19.4.1. O Sr. Rui, fls. 1132/1135 e 1136/1138: Os Srs. Juliano, Eduardo e Antônio Carlos de Paula Junior (Juninho) se apresentavam como donos da

DP4 (nome anterior da SV) desde o seu ingresso na empresa. Conhecia o Sr. Celso de vista, pois participava das reuniões de eventos com funcionários e representantes. Na Dispar, os Srs. Juliano, Eduardo e Antônio Carlos de Paula Junior eram os diretores.

19.4.2. A Sra. Alessandra, fls. 1.151/1.154 e 1.155/1.158, supervisora e gerente de 2006 a 2016, afirmou que o Srs. Juliano, Eduardo e Juninho são donos da DP4 e o Sr. Antônio(pai) o verdadeiro dono. Não tem conhecimento de que o Sr. Celso era dono.;

19.4.3. O Sr. Allison, fls. 1183/1185 e 1186/1189, trabalhou e foi supervisor entre 2012 e 2017. Os Srs. Juliano, Eduardo e Juninho são irmão e se apresentam como donos. O “cabeça” seria Juliano que não aparece, sim Celso. Que os Srs. Juliano, Eduardo e Juninho se apresentavam como donos da DISPAR, mas só o Eduardo consta como sócio.

19.5. No site da SV Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda está o endereço da Dispar, fls. 1190/1191.

19.6. Assim, pelos depoimentos observamos irregularidades na SV(DP4) e na Dispar, pois na SV consta só o Sr. Celso como sócio administrador, que não confere com os 3(três) depoimentos. E, quanto à Dispar somente o Sr. Eduardo seria administrador o que também não se coaduna com as respostas dos funcionários à época dos fatos geradores dos tributos lançados.

19.7. Com relação à possíveis resposta da SV Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda e do Sr. Celso Vieira da Silva, durante a ação fiscal, não consta do processo informação, pois estes não atenderam à intimação fiscal. A empresa Dispar, fls. 1.372/1.385, em resposta à intimação fiscal, informa que se trata de um grupo econômico possuindo como responsáveis concomitantes os Sr. Juliano, Antônio Carlos de Paula Junior, Eduardo e Celso Vieira Silva (item 5).

19.8. Outro fato que considero relevante e colocado pela Autoridade Tributária foi a questão da compra da empresa, pois considerou o Sr. Celso interposta pessoa. Analisando a empresa antes e depois da transferência das cotas, é se observar que, pelo que consta das DIRFs constantes dos arquivos RFB, o Sr. Celso recebia rendimentos de trabalho assalariado da SV no valor em torno de R\$ 1.600,00, e a situação da empresa assim se apresentava:

| | Ano-calendário 2011 | Ano-calendário 2012 |
|-------------------|---------------------|---------------------|
| Lucro Real | 117.892,63 | 2,9 milhões |
| Ativo Total | 89 milhões | 93 milhões |
| Ativo Imobilizado | 2,5 milhões | 2,5 milhões |
| Lucro Acumulado | 1,45 milhões | 1,9 milhões |

19.9. Pelo que consta do Contrato Social, a transferência das cotas para o Sr. Celso se deu por R\$ 60.000,00. Com os dados que constam das DIPJs da empresa SV Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda, não há razão econômica e não

ocorreria no “mundo do comércio” a venda de uma empresa com estes números de ativo, lucro e receita por R\$ 60.000,00. Outra pergunta, como o Sr. Celso adquirir a empresa? Outro fato que deve ser acrescentado e considero extremamente importante e que demonstra a inoportunidade da transação comercial foi que o Sr. Celso não é visto como adquirente, dono ou sócio da SV Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda, pelos funcionários da mesma.

19.10. Passando aos fatos apresentados pela interessada, a impugnação informa que haveria relato pelo funcionário à época que o Sr. Celso seria sócio. Não comungo com tal entendimento em face dos depoimentos constantes dos autos, pois não foi informado que o Sr. Celso seria sócio e administrador. Devendo ser ressaltado que tal constatação se fosse real se obteria facilmente perguntando aos funcionários à época dos fatos geradores, o que não ocorreu.

19.11. Trago a esta decisão, o Parecer Normativo nº 4, de 10 de dezembro de 2018: [...]

19.12. Pelo que consta dos autos, existem no papel 2(dois) Contratos Sociais e 2 (dois) CNPJ nos sistemas da RFB, mas não é o que consta das provas juntadas aos autos. O adquirente e sócio administrador da empresa SV Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda (DP4), como a própria empresa referida, não foram encontrados na ação fiscal, o que demorou por volta de 1 ano para se chegar à empresa Dispar. Houve a citação de que o Sr. Celso era interposta pessoa sem a comprovação da sua capacidade em adquirir a sociedade, que, ao contrário do que os impugnantes afirmaram, os funcionários à época das empresas referidas não mencionaram o Sr. Celso como dono ou sócio da referida. Ao contrário, ou foi omitido ou informado como desconhecido com relação ao quadro societário da empresa SV(DP4). Os referidos nos depoimentos, como sócio, são os Srs. Juliano, Eduardo e Antônio Carlos de Paula Junior (Juninho). Não há nos autos prova da capacidade do Sr. Celso em adquirir a empresa, ao contrário consultando os pagamentos efetuados a este em DIRF, consta como empregado da empresa SV, recebendo o valor de R\$ 1.600,00, que não comprova a capacidade para adquirir a empresa. Ressalto que 60.000,00 não seria, no meu entender, um preço justo para uma empresa que tem ativo imobilizado de contabilizado de 2,5 milhões e foi apurado como omissão de receita em torno de 250 milhões por ano, fato não questionado quanto à existência desta receita.

19.13. Pelos fatos comprovados, não há prova que tenha havido uma aquisição de participação societária e sim uma transposição de patrimônio para uma “outra empresa” de forma gradativa, onde parte da receita não foi oferecida à tributação, e os verdadeiros proprietários são os mesmos antes e depois da transferência das cotas, no papel, para o Sr. Celso. Pelos fatos apurados pela Autoridade Tributária nos depoimentos dos funcionários à época dos fatos geradores lançados, a empresa é a mesma, pois os seus sócios administradores são os mesmos, tendo o mesmo objeto comercial e funcionamento. O que ocorreu foi uma mudança de endereço, de nome da sociedade e da mudança

gradativa do patrimônio de uma sociedade para outra, mas considero que a empresa sempre foi a mesma. Isto é o que o Parecer denomina: são atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular").

19.14. Outro fato constante dos autos e comprovado pelos documentos juntados aos autos, resposta dos bancos, fls. 179/808, todas as pessoas físicas atribuídas como responsáveis tributários, neste lançamento, com exceção da Sra. Helena e o Sr. Maurício, que será objeto de esclarecimento posterior, estão relacionadas com a movimentação de alguma conta da empresa SV à época dos fatos geradores lançados. Logo, se observa que há uma infração legal, contratual e societária, pois isto demonstra que a empresa SV não foi realmente vendida para o Sr. Celso, pois sendo este o único administrador e sócio, como outros, que são os responsáveis tributários neste processo, movimentariam as contas da empresa SV. Logo, se trata de um grupo econômico irregular.

19.15. Considero que as empresas SV e Dispar constitui uma mesma pessoa jurídica, que em certo momento tinha como predominância a SV e após, não sei o motivo, que não foi lícito, tornou-se Dispar.

19.16. Há nos autos um fato de extrema relevância: Uma empresa foi adquirida por um de seus funcionários, este adquiri para de recolher os tributos devidos, continua emitindo notas fiscais de saída de mercadorias e transfere os clientes da empresa adquirida, integralmente, para uma nova empresa criada, que não é proprietário, a Dispar. Este fato está demonstrado pela planilha de venda SV/DISPAR de 2014 a 2018 por destinatário, doc. não paginável de fl. 1.397, que demonstra a transferência de venda da SV para a DISPAR, de forma integral ocorrida até o ano de 2018.

19.17. Face a todo o exposto, como já me manifestei, considero que houve um abuso das personalidades jurídicas registradas em Contrato Social, sendo que pela confusão patrimonial e administrativa demonstrada nos autos, ocorreu a interposição de pessoa física como sócio, não tendo sido demonstrada a correspondente verdade dos fatos registrados em Contrato Social, assim considero que a SV e DISPAR são e sempre foram a mesma pessoa jurídica. Ora se apresentando como SV, e depois como Dispar. Abaixo reproduzo o resumo que demonstra facilmente tal transposição:

| Ano | DISPAR | SV | SOMA |
|------|----------------|----------------|----------------|
| 2013 | 0,00 | 194.727.134,91 | 194.727.134,91 |
| 2014 | 27.638.211,70 | 253.208.333,08 | 280.846.544,78 |
| 2015 | 81.823.918,94 | 252.474.749,11 | 334.298.668,05 |
| 2016 | 153.929.373,07 | 257.916.373,41 | 411.845.746,48 |
| 2017 | 403.631.018,17 | 4.354.627,59 | 407.985.645,76 |
| 2018 | 461.635.390,72 | 0,00 | 461.635.390,72 |

19.18. Assim, não se sabe o motivo, mas a realidade foi a transferência da empresa para um funcionário, sem a demonstração de que o valor pago foi justo e que este tinha recursos próprios para a aquisição, e após houve a continuação da

empresa com outro nome Dispar, realizando a mesma atividade, com os mesmos clientes (anteriores da SV/DP4) e mesmos participantes na sociedade (não no Contrato Social, mas de fato, pelas provas e depoimentos constantes dos autos). Desta forma, está claro, na verdade dos fatos, que a empresa é a mesma, só tendo mudado o nome. Assim, por se tratar de grupo econômico irregular, considero o lançamento pode ser feito na pessoa jurídica Dispar Distribuidora de Medicamentos Ltda, CNPJ nº 19.195.971/0001-62.

26. Ou seja, a Fiscalização trouxe elementos que demonstram a interposição simulada da S.V Distribuidora, cuja atividade foi posteriormente transferida para a DISPAR. Neste caso, conforme precedentes deste Carf, a simulação na utilização da pessoa jurídica interposta autoriza a sua desconsideração, com a exigência em face da pessoa jurídica real:

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE SEGREGAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS SIMULADA. DOLO DE EVASÃO FISCAL. Demonstrada a simulação da segregação de fontes de rendimentos em diversas pessoas jurídicas, é legítima a desconsideração da reestruturação societária simulada para a tributação concentrada da única entidade realmente existente. (Acórdão nº 3101-003.989, Rel. Cons. Gilson Macedo Rosenburg Filho, Sessão de 18/12/2024)

27. Sendo legítima tal forma de tributação, não há que se falar em nulidade por consideração de receita de terceiros como própria (item 4 do Recurso Voluntário), vez que, diante dos fatos mencionados, é adequada a imputação da infração à DISPAR.

28. Portanto, rejeito as alegações, para manter o acórdão recorrido.

II.2.2. NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DO LUCRO

29. Os Recorrentes sustentam a nulidade do lançamento, em função da utilização indevida do lucro real, uma vez que o correto seria a aplicação do regime do lucro arbitrado, nos termos do art. 602 e seguintes do RIR/2018. Sustentam a incoerência de se considerar os esclarecimentos e provas imprestáveis para demonstrar as suas alegações, mas passíveis de justificar a tributação fora do regime do lucro arbitrado.

30. As hipóteses de utilização do lucro arbitrado estão taxativamente previstas no art. 47 da Lei nº 8.981/1995:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

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

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

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

b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

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

VI - o contribuinte não apresentar os arquivos ou sistemas na forma e prazo previstos nos arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

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

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. . (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

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

31. Analisando o TVF, verifico que a Fiscalização, em momento algum, considerou a escrituração do contribuinte imprestável ou entendeu que a documentação não foi entregue. A autuação se limitou a confrontar o Livro de Registro de Saídas dos anos-calendário de 2015 e 2016 da SV Distribuidora com a apuração fiscal da DISPAR, imputando a infração de omissão de receita. A omissão verificada, ainda que substancial, não é causa de arbitramento do lucro, o qual é medida excepcional, devendo ser respeitada a opção pelo contribuinte do regime do lucro real. Nesse sentido:

OMISSÃO DE RECEITAS. APURAÇÃO DO IRPJ. LUCRO ARBITRADO. A simples omissão de receitas, por mais expressiva que seja, não é causa que obrigue à apuração do IRPJ pelo lucro arbitrado, que é obrigatório apenas quando presente um dos pressupostos fáticos previstos em lei como determinantes daquela forma de apuração do lucro tributável. (Acórdão nº 1301-004.163, Rel. Cons. Roberto Silva Junior, Sessão de 11/11/2019)

32. Ainda, concordo com as seguintes razões adotadas pela DRJ:

20.13. O contribuinte afirma que o seu lucro ficou elevado em face da apuração de omissão de receita, mas não é tal ocorrência que caracterizaria o arbitramento.

A determinação para o arbitramento não está relacionada ao lucro real elevado e/ou receita omitida elevada. A caracterização do arbitramento são as hipóteses prevista em Lei, estabelecidas no art. 47 da Lei 8.981/95 e estas devem ser caracterizadas e provadas, por aquele que alega, pois isto está sendo arguido nesta primeira Instância Administrativa, em oposição à sua opção feita.

20.14. Também, é ônus do contribuinte demonstrar a tese a esclarecer o que seria uma escrituração imprestável. Apresentar documentos à margem da escrituração não configura, por si só a sua imprestabilidade da escrituração. Como foi o contribuinte a levantar a tese da imprestabilidade da sua escrituração, cabe a este apresentar os fatos caracterizadores e as provas em sua escrituração de tais deficiências, para os anos-calendário que foram objeto de lançamento. Isto, no meu entender, não ficou comprovado nas impugnações: a tese, o fundamento e a prova na escrituração comercial considerada imprestável. O lucro real é um cálculo, com receitas, despesas e custos, todos presentes na apuração realizada em sua escrituração, como também no procedimento do lançamento.

20.15. O contribuinte apresenta cálculo de seu lucro apurado conjuntamente com as receitas omitidas e considera irreal a apuração do novo lucro. Por uma questão de coerência, se os interessados (contribuinte e responsáveis) consideram que sua escrituração é imprestável e caberia o arbitramento, também não poderia o lucro apurado servir de prova para configurar a margem de lucro desejada em suas impugnações. Também, a alíquota para a apuração do lucro arbitrado é um fator presumido, por lei, para cálculo do tributo, mas não parâmetro legal para se presumir margem de lucro. A lei não apresenta informação de uma relação numérica, percentual e/ou número a esclarecer ou definir a partir de que grau ou valor numérico de deficiência em sua escrituração ocorreria a imprestabilidade da mesma, desta forma aquele que deseja provar que tal fato ocorreu em face de números e/ou percentuais deve se pautar por números que tragam confiabilidade e certeza, fato que o próprio contribuinte colocou em dúvida.

20.16. Desejo acrescentar que o artigo da lei suscitado pelo contribuinte é extremamente subjetivo e caberá ao contribuinte a prova, pois é quem alega, demonstrar plenamente a sua caracterização.

20.17. Desta forma, sendo o arbitramento medida extrema, não tendo sido constituído e demonstrado pela Autoridade Tributária Autuante, as hipóteses previstas no art. 47 da Lei 8.981/95 (que trata do arbitramento), conseguindo apurar o lucro real, com base 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e não tendo o contribuinte provado as hipóteses determinadas em lei para o arbitramento, deve permanecer a escolha feita pelo mesmo, lucro real.

20.18. Deve ser ressaltado que o lucro real apurado foi o desejado pelo contribuinte. Em certo momento da sua vida empresarial, pois está claro nos autos, desejou retirar, não escriturar e não pagar os tributos sobre parte do seu resultado (onde deveriam estar incluídas as receitas omitidas). Ocorre que o

contribuinte pode escolher não registrar custo e despesa, receita não é faculdade e sim obrigação.

20.19. Assim, não considero que deva ser modificada a forma de apuração dos tributos lançados como arguiu os interessados, devendo o lançamento permanecer com base de cálculo feito, lucro real, pois não foi caracterizado pelo contribuinte e responsáveis os fundamentos previsto em lei para o arbitramento dos lucros.

33. Portanto, rejeito a alegação de necessidade de arbitramento do lucro. Mantido o lucro real, não há que se falar em utilização de base “irreal”, quebrando o “princípio da realidade” como mencionam os Recorrentes. Na verdade, trata-se da aplicação da base de cálculo legalmente prevista (item 5 do Recurso Voluntário).

II.2.3. SUPOSTA TRIBUTAÇÃO DE VALORES QUE NÃO REPRESENTAM RECEITA

34. Os Recorrentes afirmam que a Fiscalização tributou todos os valores constantes das Notas Fiscais de saída da pessoa jurídica SV. Porém, nestes valores estariam compreendidos montantes que não representariam receita.

35. Sobre este ponto, vale destacar que foi realizada diligência determinada pela DRJ, a qual foi considerada no julgamento de primeira instância, com a redução do crédito tributário cobrado:

23.6. Verificando que o lançamento se baseou na escrituração do Livro de Saída, 76.436 a 76.468, que se resume no quadro apresentado na diligência realizada, abaixo reproduzido, observo que valores foram incluídos como receita no lançamento, mas não correspondem a receita e sim outras saídas, como Devolução de compras, Remessa de Bônus, Remessa para conserto e outras receitas (não vendas) não podendo, assim, permanecer no lançamento e serão excluídos, conforme tabelas a seguir: [...]

36. Ou seja, já houve a efetiva consideração a respeito das operações identificadas no Livro de Registro de Saídas que não representariam receita, com a sua exclusão pela DRJ. Caberia aos Recorrentes, portanto, demonstrar especificamente os pontos em que a diligência se equivocou, o que não foi feito. Portanto, entendo que deve ser mantida a exigência, já reduzida pela DRJ.

II.2.4. ILEGITIMIDADE DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

37. Os Recorrentes questionaram a qualificação da multa de ofício, pois ausentes condições para a sua aplicação. Afirmaram que as condutas descritas são “típicas de omissão de receitas, já punidas com o lançamento de ofício”, sendo descabida a qualificação da multa.

38. De acordo com o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, a qualificação da multa de ofício tem como hipóteses legais a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 da seguinte forma:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

39. Nos termos da Súmula Carf nº 25, a “presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64”. Ou seja, é necessária a demonstração da ocorrência de um ato adicional à infração tributária, praticado dolosamente com o fim de ocultar a sua ocorrência. Nesse sentido:

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO. A omissão de receitas dá ensejo à qualificação da multa de ofício quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão do Fisco, praticando atos preparatórios para a omissão, como uma simulação, praticando atos contemporâneos à omissão, como o subfaturamento, ou praticando atos posteriores à infração, como a ocultação de documentos ou registros contábeis. (Acórdão nº 1201-002.724, Rel. Cons. Neudson Cavalcante Albuquerque, Sessão de 20/02/2019)

40. Neste caso, entendo que a Fiscalização demonstrou a ocorrência dos mencionados atos adicionais, nos termos expostos pela DRJ:

25.3. O caso sob análise, restou comprovada a inserção artificial de pessoa na sociedade com o objetivo de ocultar uma excessiva omissão de receita somente aferida e apurada em face de ação fiscal, pois o contribuinte e responsáveis deixaram de apresentar as declarações obrigatórias e oferecer a resultado. Foi verificado que o real contribuinte e administradores quiseram, de forma clara, deixar de declarar, informar e recolher, expressivo valor de receita auferida, por instrumento ilícito, de uma transferência patrimonial não comprovada.

25.4. No que se refere à alegação do contribuinte de que o percentual da multa de ofício não atenderia à razoabilidade e proporcionalidade, ressalto que não

cabe à autoridade administrativa negar aplicação às leis, pois uma vez validamente editadas, publicadas e em vigor, pressupõe-se que foram atendidos todos os requisitos necessários à sua eficácia. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

25.5. No que tange especificamente à alegação de confisco, cumpre aduzir que o preceito do art. 150, IV da Constituição Federal, não se destina ao aplicador administrativo da lei. Como norma programática, tal preceito se destina ao poder legislativo, que não pode desprezá-lo quando da elaboração das leis. Já como norma proibitiva, o mesmo preceito está afeto ao controle de constitucionalidade, cujo exercício é de competência exclusiva do poder judiciário.

25.6. Também, arguições de inconstitucionalidade não devem ser oponíveis nesta esfera administrativa, pois esta Instância Administrativa não tem competência para apreciar tal argumentação, uma vez que o julgador administrativo está vinculado à lei, deve aplicá-la e não questioná-la ou modificá-la.

25.7. Sendo assim, pelos fatos e documentos carreados aos autos, deve ser mantida a qualificação da multa e o percentual conforme previsto na Legislação Tributária.

41. Vale destacar que a DRJ já reduziu o percentual da multa qualificada para 100%, em função da retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023, razão pela qual entendo que a decisão deve ser mantida. Sendo hipótese de qualificação da multa de ofício, não há que se falar em decadência parcial, uma vez que a existência de dolo, fraude ou simulação faz com que a contagem do prazo se dê na forma do art. 173, I, do CTN.

II.2.5. CUMULATIVIDADE DA MULTA DE OFÍCIO COM AS MULTAS PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS

42. A Fiscalização também exigiu multas isoladas pelo recolhimento insuficiente de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, com fundamento no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, o que foi questionado pela Recorrente.

43. De fato, entendo indevida a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas cumulada com a multa de ofício, por conta da aplicação da Súmula Carf nº 105: *“A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”*

44. Vale destacar que não ignoro a existência de manifestações, neste Carf, no sentido de que tal enunciado não seria aplicável após a alteração feita pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. No entanto, entendo que o racional da súmula permanece aplicável, pois

não se trata de penalidades para condutas distintas. Nesse sentido há precedentes desta Turma Ordinária:

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE. Não é cabível a multa isolada de forma cumulativa com a multa de ofício sobre as faltas de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, de forma cumulativa, com a multa de ofício. (Acórdão nº 1301-003.347, Rel. Cons. Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Sessão de 18/09/2018)

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 105. ALCANCE. A Súmula CARF 105, que anuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no artigo 44, §1º, IV, da Lei 9.430/96, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL, apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. Em que pese o entendimento sumulado ter sido construído antes da alteração promovida pela MP 351/2007, sua aplicação deve alcançar os casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão nº 1301-005.681, Rel. Cons. Lucas Esteves Borges, Sessão de 15/09/2021 – decisão com base no art. 19-E da Lei nº 10.522/02)

45. Além disso, o E. STJ tem se manifestado no mesmo sentido, vedando a exigência cumulativa das referidas multas, inclusive após a edição da Lei nº 11.488/07:

5. A Segunda Turma do STJ, em julgados mais recentes, continua a aplicar o entendimento de que a vedação à cumulação das multas "isolada" e "de ofício" persiste, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007. Nesse sentido: AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 25.11.20. 6. Agravo Interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.878.192/SC, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 28/3/2022, DJe de 12/4/2022)

46. Assim, concluo pela ilegitimidade das multas isoladas aplicadas pela Fiscalização pela falta de recolhimento de estimativas mensais, pois absorvida pela multa de ofício.

II.2.6. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ATRIBUÍDA A EDSON RAWSKI DE PAULA, JULIANO RAWSKI DE PAULA e ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR

47. A Fiscalização atribuiu responsabilidade solidária aos Recorrentes EDSON RAWSKI DE PAULA, JULIANO RAWSKI DE PAULA e ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR, com fundamento no art. 124, I, do CTN.

48. O art. 124, I, do CTN prescreve a responsabilidade solidária das “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. A respeito desse dispositivo, há certo consenso no sentido de que o interesse comum mencionado

pelo dispositivo legal é o interesse jurídico, e não o meramente econômico. Nesse sentido é a jurisprudência do E. STJ:

5. O interesse comum, como requisito da corresponsabilidade tributária, envolve, necessariamente, a atuação de mais de uma pessoa na situação de conformação do fato gerador do tributo. Não se trata, portanto, da ulterior fruição comum ou igualitária por mais de uma pessoa dos resultados ou dos proveitos da atividade produtora do aumento de renda dela decorrente. Trata-se, na verdade, de atuação simultânea e conjunta de mais de uma pessoa na anterior situação configuradora do próprio fato gerador. Se assim não fosse, qualquer indivíduo, que auferisse alguma benesse do percebente da renda, poderia ser designado corresponsável tributário. (STJ, REsp 1.273.396, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Julgado em 05/12/2019)

49. Assim, entende o E. STJ que não basta o proveito econômico decorrente do fato gerador. É necessário que o responsável tenha efetivamente *participado e contribuído* para a própria realização da situação que constitui referido fato gerador. Entendo que a participação mencionada pode ser (i) direta, quando praticado em conjunto o fato gerador, ou (ii) indireta, na hipótese em que se configure confusão patrimonial e/ou quando há benefício conjunto em razão da prática de ilícitos como sonegação, fraude ou conluio. Nesse sentido:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124 DO CTN. INTERESSE COMUM. O artigo 124 do CTN trata de solidariedade que pode atingir o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) e o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do interesse comum (inciso I) ou da indicação da expressa previsão em lei (inciso II). No caso do artigo 124, I, o interesse comum ali referido é jurídico e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência. **Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial, quando ambas dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio.** Havendo provas de omissões na contabilidade e da interposição de pessoas, revelando que o imputado responsável era na verdade administrador e proprietário de fato da contribuinte, é de se manter sua responsabilização com base no artigo 124, I, do CTN. (Acórdão nº 1401-002.654, Rel. Cons. Livia de Carli Germano, Sessão de 12/06/2018 – destaquei)

50. Neste caso, a Fiscalização apurou diversas circunstâncias que indicam que EDUARDO RAWSKI DE PAULA, JULIANO RAWSKI DE PAULA e ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR seriam administradores de fato da contribuinte e da pessoa interposta SV Distribuidora:

- ... em 10/09/2012 retiram-se da auditada os sócios ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR e JULIANO RAWSKI DE PAULA, transferindo a totalidade das suas cotas no valor de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) para CELSO VIEIRA DA SILVA; Que em

15/03/2013, ingressa no quadro societário da auditada a pessoa jurídica CVS Holding EIRELI, CNPJ nº 17.777.560/0001-50, aberta em 12 de março de 2013, sendo o responsável a pessoa física de CELSO VIEIRA DA SILVA; Que em 14/10/2013 foi constituída a DISPAR pela pessoa física EDUARDO RAWSKI DE PAULA, CPF nº 007.636.489-57, e pela pessoa jurídica E.L.M. PARTICIPAÇÕES EIRELI, CNPJ nº 17.007.891/0001-00, sendo o responsável a pessoa física de EDUARDO RAWSKI DE PAULA; tendo como objeto a exploração dos ramos de: Comércio atacadista de medicamentos e drogas;

- que na ficha cadastral – pessoa jurídica, emitida em 17/09/2019, do Banco do Brasil constam os endereços das sedes da DISPAR, Alameda Arpó nº 850, Bairro Ouro Fino, São José dos Pinhais-PR e Rua Valdemiro Valaski nº 2432, Bairro Guatupê, São José dos Pinhais-PR; Que na Ficha Cadastral da conta nº 36058-3, Agência 1688, do Banco Itaú Unibanco, consta no campo e-mail o endereço de dario@dp4distribuidora.com.br;

- que o Banco Bradesco S.A., atual proprietário do Kinton Bank S.A, apresenta os Cartões de Assinatura do ano-calendário de 2016 dos responsáveis da Auditada, as pessoas físicas: EDUARDO RAWSKI DE PAULA, CPF nº 007.636.489-57, qualificação Procurador; MAURICIO RAWSKI DE PAULA, CPF nº 811.201.339-04, qualificação Procurador; ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR, CPF Nº 979.593.089-34; qualificação Procurador; HELENA RAWSKI DE PAULA, CPF nº 005.495.199-20, qualificação Procuradora e JULIANO RAWSKI DE PAULA, CPF nº 811.200.799-34, qualificação Sócio; Que o Banco Bradesco S.A., atual proprietário do Kinton Bank S.A, apresenta, referente ao ano-calendário de 2015, formulário Cadastro de Informações – HSBC – Pessoa Jurídica da Auditada com um “X” no campo Inclusão, no qual somente foram preenchidos os campos 1)Dados de Identificação: Razão Social DP4 Negócios e Distribuição Ltda e CNPJ 04.831.217; 4) Titulares/Sócios/Administradores ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR e JULIANO RAWSKI DE PAULA sem data e assinatura do representante da sociedade;

- que o Banco Santander (Brasil) S.A apresentou Dados da Ficha Cadastral da Auditada, onde consta na aba Endereço além da sede da mesma, o endereço “R VALDEMIRO VALASKI”, que é a sede da DISPAR; na aba Relacionamentos além do nome do sócio CELSO VIEIRA DA SILVA, consta o nome de EDUARDO RAWSKI DE PAULA como Procurador; cópia dos documentos de identificação de ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR, JULIANO RAWSKI DE PAULA e CELSO VIEIRA DA SILVA; Ficha Cadastral PJ Segmentos Corporate e Empresas, Ficha Cadastral Representante Pessoa Física Segmento Empresas e Corporate e Proposta/Contrato de Abertura de Conta, Contratação de Outros Produtos e Serviços – Corporate e Empresas, datados de 01 de novembro de 2011, com os nomes de ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR e JULIANO RAWSKI DE PAULA e Procuração da DP4 NEGÓCIOS E DISTRIBUIÇÃO LTDA, datada de 02 de abril de 2009, representada por JULIANO RAWSKI DE PAULA, nomeando como Procurador EDUARDO RAWSKI DE PAULA;

- que o Banco Santander (Brasil) S.A apresentou Dados da Ficha Cadastral da Auditada, onde consta na aba Endereço além da sede da mesma, o endereço “R VALDEMIRO VALASKI”, que é a sede da DISPAR; na aba Relacionamentos além do nome do sócio CELSO VIEIRA DA SILVA, consta o nome de EDUARDO RAWSKI DE PAULA como Procurador; cópia dos documentos de identificação de ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR, JULIANO RAWSKI DE PAULA e CELSO VIEIRA DA SILVA; Ficha Cadastral PJ Segmentos Corporate e Empresas, Ficha Cadastral Representante Pessoa Física Segmento Empresas e Corporate e Proposta/Contrato de Abertura de Conta, Contratação de Outros Produtos e Serviços – Corporate e Empresas, datados de 01 de novembro de 2011, com os nomes de ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR e JULIANO RAWSKI DE PAULA e Procuração da DP4 NEGÓCIOS E DISTRIBUIÇÃO LTDA, datada de 02 de abril de 2009, representada por JULIANO RAWSKI DE PAULA, nomeando como Procurador EDUARDO RAWSKI DE PAULA;

- que o Banco Sofisa S.A apresentou Ficha Cadastral – Proposta de Abertura de Conta – Pessoa Jurídica (1º Cadastro) da Auditada, datada de 02 de setembro de 2014, assinada pelo Sócio CELSO VIEIRA DA SILVA, mas no Campo IV – Identificação dos Representantes Legais/Procuradores/Prepostos estão preenchidos com os nomes de JULIANO RAWSKI DE PAULA, CPF nº 811.200.799-34, Cargo Diretor, e ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR, CPF nº 979.593.089-34; a Ficha Cadastral – Proposta de Abertura de Conta – Pessoa Jurídica (Renovação) da Auditada, datada de 03 de setembro de 2015, assinada pelo sócio CELSO VIEIRA DA SILVA, mas no Campo IV – Identificação dos Representantes Legais/Procuradores/Prepostos estão preenchidos com os nomes de JULIANO RAWSKI DE PAULA, CPF nº 811.200.799-34, Cargo Diretor, e ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR, CPF nº 979.593.089-34; a Ficha Cadastral – Proposta de Abertura de Conta – Pessoa Jurídica (Sem Alterações) da Auditada, datada de 12 de setembro de 2016, assinada pelo sócio CELSO VIEIRA DA SILVA, mas no Campo IV – Identificação dos Representantes Legais/Procuradores/Prepostos estão preenchidos com os nomes de JULIANO RAWSKI DE PAULA, CPF nº 811.200.799-34, Cargo Diretor, e ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR, CPF nº 979.593.089-34.

Dos depoimentos:

- que a pessoa física Rui Fernando Baggio, CPF nº 540.379.309-78, Representante Comercial, declarou que exerceu os cargos de coordenador de vendas, supervisor de equipe e gerência na Auditada e de coordenador de equipe de vendas na DISPAR; que JULIANO RAWSKI DE PAULA, EDUARDO RAWSKI DE PAULA e ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR se apresentava como donos da Auditada; que na DISPAR, JULIANO RAWSKI DE PAULA exercia o cargo de Diretor da área de farmácia e era o chefe geral; que EDUARDO RAWSKI DE PAULA exercia o cargo de Diretor de compras e do setor de supermercados e ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR exercia o cargo de Diretor Financeiro; que conheceu de vista CELSO VIEIRA DA SILVA nas instalações da Auditada, pois ele sempre participava das reuniões, treinamentos e eventos com os demais funcionários e representantes

comerciais; que viu, quando esteve no setor financeiro da Auditada, CELSO VIEIRA DA SILVA assinando cheques;

- que a pessoa física Alesandra Lemes Batista, CPF nº 030.779.209-99, supervisora de vendas, declarou que na Auditada desde o seu ingresso JULIANO RAWSKI DE PAULA, o EDUARDO RAWSKI DE PAULA e o Juninho (ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR) eram os donos da mesma; que JULIANO RAWSKI DE PAULA era Diretor Comercial e cuidava da parte de medicamentos, EDUARDO RAWSKI DE PAULA cuidava da parte de perfumaria e Juninho (ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR) cuidava da parte da logística; que JULIANO RAWSKI DE PAULA era o líder da Auditada; que CELSO VIEIRA DA SILVA se apresentava como Supervisor de Vendas da área do norte do Paraná (Apucarana); que não tem conhecimento que CELSO VIEIRA DA SILVA era o dono da Auditada;

- que a pessoa física Allison Antônio Fagundes Machado Pinheiro, CPF nº 046.998.229-24, coordenador de vendas; declarou que os sócios da Auditada são JULIANO RAWSKI DE PAULA, EDUARDO RAWSKI DE PAULA e Juninho (ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR) que são três irmãos; que eles se apresentam como os donos da mesma, pois eles faziam reuniões mensais com os gerentes e supervisores de vendas para cobrança de metas e análise dos resultados do mês anterior; que o JULIANO RAWSKI DE PAULA era Diretor do canal “farma” (farmacêutico) e cabeça de tudo; que o EDUARDO RAWSKI DE PAULA era Diretor do canal alimentar (supermercados); que Juninho (ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR) se apresentava como Diretor Financeiro; que na Auditada o nome deles não aparece, mas o nome de CELSO VIEIRA DA SILVA; que em 2016 já prestava serviços na sede da DISPAR, localizada na Rua Valdemiro Valaski nº 2432, São José dos Pinhais-PR, tendo sido contratado em 03 de abril de 2017 pela mesma; que as pessoas físicas JULIANO RAWSKI DE PAULA, EDUARDO RAWSKI DE PAULA e o Juninho (ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR) se apresentavam como os donos da DISPAR; que os mesmos exerciam as mesmas atividades que exerciam na Auditada; que apenas o EDUARDO RAWSKI DE PAULA consta como sócio da DISPAR (item 75).

- que na comparação dos clientes da Auditada e da DISPAR, verifica-se que houve migração dos mesmos, considerando-se os anos-calendário de 2013 até 2018;

- que no ano-calendário de 2013 a Auditada apresentou DIPJ sem movimento e a partir do ano-calendário de 2014 tornou-se OMISSA na entrega da Escrita Contábil Digital (SPED Contábil) e da Escrita Contábil Fiscal;

Conclui que a Auditada desde o ano-calendário de 2013 foi utilizada como empresa de fachada para sonegação das receitas da DISPAR, constituída em 14 de outubro de 2013, sendo a mesma o contribuinte da omissão de receita das venda efetuadas pela Auditada e sendo Responsáveis Solidários a AUDITADA e as pessoas físicas: EDUARDO RAWSKI DE PAULA, CPF xxx.xxx.xxx-xx; JULIANO RAWSKI DE PAULA, CPF xxx.xxx.xxx-xx; ANTONIO CARLOS DE PAULA JUNIOR, CPF

xxx.xxx.xxx-xx; MAURICIO RAWSKI DE PAULA, CPF xxx.xxx.xxx-xx; HELENA RAWSKI DE PAULA, CPF xxx.xxx.xxx-xx; e CELSO VIEIRA DA SILVA, CPF xxx.xxx.xxx-xx.

51. Diante dessa circunstância, fica demonstrada a prática dos ilícitos relativos ao interesse comum indireto mencionado, sendo cabível a responsabilização em função da condição de *sócio de fato*. Nesse sentido:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIETÁRIO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INTERESSE COMUM. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação tributária quando demonstrado que o responsabilizado ostentava a condição de sócio de fato da autuada, administrando-a em nome das interpostas pessoas artificialmente integradas ao quadro social da pessoa jurídica. (Acórdão nº 9101-006.490, Rel. Cons. Livia de Carli Germano, Sessão de 27/03/2023)

52. Assim, entendo que é o caso de manter a responsabilidade tributária atribuída aos sujeitos passivos.

III. Apreciação do Recurso de Ofício

53. Como relatado, as defesas foram parcialmente providas, em síntese, para (i) reduzir o IRPJ e a CSLL cobrados, com base no resultado da primeira diligência, que identificou a inclusão indevida de Notas Fiscais de saída que não se referem a operações de venda, (ii) reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, em função da retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023 e (iii) excluir a responsabilidade tributária das pessoas físicas MAURICIO RAWSKI DE PAULA e HELENA RAWSKI DE PAULA.

54. Acerca da redução do IRPJ e da CSLL cobrados, verifico que houve a aplicação do resultado da diligência, com a exclusão dos valores que não representam receita:

23.6. Verificando que o lançamento se baseou na escrituração do Livro de Saída, 76.436 a 76.468, que se resume no quadro apresentado na diligência realizada, abaixo reproduzido, observo que valores foram incluídos como receita no lançamento, mas não correspondem a receita e sim outras saídas, como Devolução de compras, Remessa de Bônus, Remessa para conserto e outras receitas (não vendas) não podendo, assim, permanecer no lançamento e serão excluídos, conforme tabelas a seguir: [...]

55. A redução da multa qualificada ao patamar de 100% também está correta, em função da retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023, como vem reconhecendo a jurisprudência pacífica deste Carf.

56. Por fim, a respeito da responsabilidade tributária das pessoas físicas MAURICIO RAWSKI DE PAULA e HELENA RAWSKI DE PAULA, concordo com os fundamentos apresentados pela DRJ, os quais acolho como razão de decidir:

30.10. Examinando os documentos juntados aos autos pela Autoridade Tributária e pelos interessados, surgiu uma dúvida com relação aos documentos referidos, o Banco Bradesco S.A, atual proprietário do Kirton Bank S.A, apresenta os cartões de assinatura do ano-calendário de 2016 dos responsáveis solidários, incluindo a Sra. Helena e o Sr. Maurício como procuradores da SV(DP4), mas não juntou a procuração. Os interessados juntaram aos autos procuração cujos efeitos haviam se encerrado antes dos fatos geradores lançados. Assim, com o objetivo de sanar a dúvida, o julgamento foi convertido em diligência para que fosse intimado o banco a fornecer a procuração com poderes relacionados os anos-calendário lançados. O resultado da diligência consta de fls. 76.965/76.970. Extraio a conclusão apresentada pela Autoridade que realizou a diligência: [...]

30.12. Examinando os autos não apurei outra procuração que desse poder de administrador ao Sr. Maurício Rawski de Paula, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx, e à Sra. Helena Rawski de Paula, CPF nº xxx.xxx.xxx-xx, para os anos-calendário objeto de lançamento. Também, quanto às informações prestadas por funcionários colhidas pela Autoridade Tributária não foram mencionados como sócios administradores, por sinal não foram citados os seus nomes, fls. 1.136/1.138, 1.155/1.158 e 1.186/1.189.

30.13. Um fato apurei ao examinar os autos. A Autoridade Tributária apresenta o Termo de Verificação Fiscal(Relatório Fiscal) de fls. 1.884/11.941, onde relata a apresentação pelo Banco Safra de que a Sra. Helena teria assinado com o Banco, 3(três) documento de alienação fiduciária anuindo como cônjuge a fiança assinada por seu marido, Sr. Antônio Carlos de Paula Junior. Primeiro, deve ser salientado que não consta dos autos a ciência à referida e esta não demonstrou em sua impugnação saber de tal informação, demonstrando conhecimento quanto ao motivo apresentado no termo de verificação junto aos lançamentos neste processo o, fls. 20.355/20.378.

30.14. Ocorre que a Autoridade apresenta um fato, mas não motiva e fundamenta a ligação de tais anuências aos ilícitos tributários que constam deste processo, que geraram os lançamentos em exame neste momento. Considero que sendo lançamento por ato ilícito, caberia a demonstração de que a Sra. Helena participou ou se omitiu voluntariamente querendo o resultado do ilícito tributário, que gerou os lançamentos em questão. Não há como estender este consentimento para configurar, por si só, o ilícito tributário e a omissão de receita presentes nos autos.

57. Portanto, entendo que deve ser rejeitado o Recurso de Ofício.

IV. Dispositivo

58. Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares e lhe dou provimento parcial, tão somente para cancelar as multas por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL. Ainda, conheço do Recurso de Ofício e lhe nego provimento.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Iágaro Jung Martins, redator designado

Em que pese o preciso voto do i. Conselheiro Relator, que analisou de forma minudente cada tópico do Recurso Voluntário e do Recurso de Ofício, restou uma divergência na Turma, pelo quórum qualificado, que diz respeito a manutenção da multa isolada sobre as estimativas não recolhidas. Trata-se, efetivamente, de uma divergência jurídica e não fática, visto que, sobre os demais pontos o voto, denominado como vencido em razão da multa isolada, é irretocável.

Sobre a exigência da multa isolada, entendeu o i. Relator, com base em precedente deste CARF e do STJ, 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, aplicando-se ao caso, o princípio da consunção.

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 ou consunção), 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. Incurrendo, 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 vênia 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.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins