



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10469.729811/2013-75
ACÓRDÃO	1401-007.081 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de julho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CLARIT COMERCIAL EIRELI, JOSÉ CÉSAR DA COSTA CALADO FILHO E FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	CLARIT COMERCIAL EIRELI, JOSÉ CÉSAR DA COSTA CALADO FILHO E FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2010, 2011

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 103.

A verificação do limite de alçada do Recurso de Ofício também se dá quando da apreciação do recurso pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em Preliminar de Admissibilidade, para fins de seu conhecimento, aplicando-se o limite de alçada então vigente. É o que dispõe Súmula CARF nº 103: "Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância".

GLOSA DE CUSTOS.

Nos termos do art. 299 c/c art. 300 do RIR/99, para que os custos sejam dedutíveis, não basta comprovar que estes foram contratadas, assumidas e pagas. A empresa deve especificar as operações ou causas que deram origem aos custos, bem como justificar as operações realizadas, preenchendo os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade.

OMISSÃO DE RECEITAS. GANHO DE CAPITAL.

Configura-se a ocorrência de ganho de capital quando é apurada a compra e venda de imóveis não registrada na escrituração contábil.

MULTA QUALIFICADA. MANUTENÇÃO.

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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados em infração de lei os representantes de fato das pessoas jurídicas de direito privado.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

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

CSLL, PIS, COFINS. DECORRÊNCIA.

Decorrendo as exigências das mesmas imputações que fundamentaram o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão proferida para o imposto de renda, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12º, INC. I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício, negar provimento ao (i) recurso voluntário apresentado pelo responsável solidário, o Sr. José César Costa Calado Filho, e (ii) ao recurso voluntário da Contribuinte; também por unanimidade de votos, dar provimento, de ofício, à redução da multa qualificada para o patamar de 100% por força da aplicação da retroatividade benigna estatuída pela Lei nº 14.689/2023; por maioria de votos, negar provimento ao recurso em relação à multa isolada sobre as estimativas pagas a menor; vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva (relator) e Andressa Paula Senna Lísias que davam provimento ao recurso tão somente neste ponto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

Sala de Sessões, em 17 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lísias e Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra o Auto de Infração de fls. 4/93,

lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário referente a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, e multa isolada, referentes ao ano-calendário de 2010 e 2011, no valor histórico de R\$ 2.572.695,37.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 2.475/2.489), o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) Alega que, sendo a Impugnante optante pela modalidade do lucro real e, conseqüentemente sujeita ao regime de competência (art. 177 da Lei n. ° 6.404/76 e art. 251 do RIR/99), o reconhecimento das receitas e despesas do exercício independe do efetivo recebimento ou pagamento, bastando tão-somente para a sua configuração o registro conta da modificação patrimonial dentro do período a que competir, circunstância que foi desconsiderada (§ 1º do art. 187 da Lei n. ° 6.404/76);
- b) Que em atenção aos registros contábeis apresentados no decorrer da ação fiscal, em especial os demonstrativos do seu Livro, têm-se que as compras de mercadorias para revenda, embora ainda não pagas, incorreram, de fato, no período fiscalizado, pois, constam no passivo da empresa como compras ainda não liquidadas, constituindo, custos passíveis de aproveitamento no período;
- c) Que ao contrário do que sustentou a fiscalização, as notas fiscais apresentadas relativas aos custos incorridos são suficientes para comprovar a escrituração contábil por ela procedida, já que a existência do pagamento não representa requisito indispensável das despesas e custos;
- d) Que a fiscalização concluiu pela existência de proveito econômico e do dever de incidência do imposto de renda ao constatar que o preço de alienação dos imóveis objeto da autuação mostrou-se superior ao seu custo de aquisição, que foi feita segundo documentação obtida no curso do procedimento fiscal, considerando indevidamente a relação jurídica havida entre terceiro, ou seja, com Johnny Hudson Damasceno de Souza;
- e) Que não realizou nenhum negócio de compra e venda com os atuais adquirentes dos imóveis, somente recebeu valores por conta e ordem de Johnny Hudson, conforme faz prova a escritura pública e as declarações dos adquirentes que confirmam a compra e venda ao Sr. Johnny Hudson Damasceno de Souza, bem como que o recebimento de valores não caracteriza nenhuma obrigação jurídica obrigacional entre o supridor e o beneficiário;
- f) Que além dos imóveis em questão não terem sido vendidos pela empresa Impugnante, mas pelo Sr Johnny Hudson Damasceno de Souza, observa-se que diferença apurada como ganho de capital, na verdade, se consubstancia na mera atualização de seus valores, vez que o mesmo, desde 2007, quando foram adquiridos pela Impugnante, nunca sofreram recomposição de valores, que alcançam hoje o valor de R\$ 700.000,00, nos termos do demonstrativo apurado pela fiscalização;

- g) Que a autoridade lançadora somente se baseou no valor dos bens alienados para fins de apuração do ganho de capital havido entre a compra e a venda do imóvel pela impugnante, fato que, indubitavelmente, não retrata a realidade da operação que culminou na exação levada ao cabo pelo Fisco Federal, porquanto desconsiderados os efeitos corrosivos da inflação que somente são restaurados pela correção monetária sobre o valor do bem;
- h) Que a apuração da receita omitida pela impugnante não traduz o real acréscimo por ela auferido com a alienação, importando, pois, em patente equívoco na constituição do cálculo da exação combatida, visto ter considerado, indevidamente, evento jurídico que não se fato gerador dos tributos cobrados;
- i) Que é irreal definir como renda/lucro real, o total das receitas decorrentes da operação de alienação em apreço, quando apenas deduzidas as despesas, os seus encargos incidentes, mas não levados em consideração os valores negativos provocados pela inflação. A correção monetária apenas recompõe o patrimônio. Daí por que ser inapropriado considerar como renda e, por conseguinte, para a apuração do ganho de capital havido entre a compra e a venda do imóvel pela pessoa impugnante, a diferença entre o montante creditado aos cofres da empresa (valor do negócio jurídico) e o valor contábil do bem (custo de aquisição), sem, no entanto, deduzir a correção monetária havida no período;
- j) Que nos termos dos artigos 43 e 44, ambos do Código Tributário Nacional, a materialidade do imposto sobre a renda tem como foco central à riqueza nova que se acresce ao patrimônio, já a base de cálculo deverá refletir um ganho líquido, sendo defeso ao legislador incluir os valores que têm origem na inflação;
- k) Que a multa de ofício somente deverá ocorrer nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, cuja configuração depende da conduta dolosa do agente, e que a conduta da impugnante em nenhum momento foi fraudulenta ou em conluio com qualquer pessoa lesar o Fisco. Pelo contrário, a atividade da contribuinte era perfeitamente lícita e praticada às claras, não tendo a mesma, em qualquer momento, se furtado a prestar ao fisco informações;
- l) Que a conduta praticada pela Impugnante sequer revela infração à legislação, especialmente porque os custos contabilizados ainda não lealdados, situação que é perfeitamente possível quando se trata de empresa sujeita regime de competência.
- m) Que a imposição da penalidade descrita é inconstitucional, posto violar o Princípio da Capacidade Contributiva do devedor, consagrado no inciso III, §1º, do art. 145 da CF, além de possuir caráter confiscatório, desrespeitando a proibição constitucional de vedação ao confisco como preceitua o art. 150, inciso IV, da Carta de 1988;

- n) Que o lançamento traz a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício, numa autêntica repetição da sanção tributária. Depois, como se observa da prescrição dos incisos I e II "caput" e, dos incisos I, II, III e IV, § 1o, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, as hipóteses de aplicação, previstas para ambas as multas são diferentes e excludentes, não comportando aplicação conjunta;
- o) Que ao se aplicar multa isolada sobre o recálculo da estimativa cujos valores glosados já são objeto de lançamento do 1RPJ e CSLL, se está aplicando nova sanção sobre os mesmos fatos.
- p) Que a incidência de juros de mora sobre a multa de mora e/ou de ofício, além de afrontar as disposições contidas no art. 953, § 2o, do RIR/99, representa uma tributação apócrifa, pois é carente de subscrição legal. Inexiste qualquer dispositivo que venha a firmar a incidência de juros de mora sobre penalidades acaricidas ao tributo não recolhido;
- q) Por fim, alega que a exigência de juros sobre a multa de ofício, quando da atualização do crédito tributário exigido, é inaplicável em razão da ausência de previsão legal, pois o art. 61 da Lei n 9.430/961, bem como o artigo 161 do CTN, preveem a incide Selic apenas sobre o montante do tributo devido, mas não sobre a penalidade pecuniária.

Também o responsável – Sr. José César da Costa Calado Filho – apresentou Impugnação (fls. 2.434/2.471), o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) Alega que não foi intimado, enquanto pessoa física, de ato algum do procedimento fiscal, não lhe tendo sido facultado manifestar-se sobre os documentos utilizados pela Fiscalização;
- b) Que o auto ora vergastado não pode prosperar, primeiramente, porque não comprova a real participação do Impugnante na realização do fato gerador da obrigação tributária condição à observância da solidariedade prescrita no art. 124 do CTN, pois, o Fiscal Autuante sequer imputa ao impugnante as supostas condutas ilícitas que haveriam sido apuradas durante a fiscalização, salvo no que tange à omissão de ganho de capital;
- c) Que a Fiscalização não demonstrou o interesse jurídico daquele na realização do fato gerador obrigação principal, e que a Autoridade Fazendária somente afirma, de genérico, que ofato de o Impugnante ser o sócio administrador seria ele o responsável pelo ilícito, fato insuficiente à demonstração de solidariedade, conforme consta no art. 124, I, do CTN;
- d) Que o auto afronta os princípios da ampla defesa e do contraditório, implicando na ofensa ao devido processo legal, pois o impugnante não fora intimado enquanto sujeito passivo solidário, mas como representante da pessoa jurídica, não lhe sendo oportunizada a garantia de defesa;

- e) Que os motivos em que se assenta o termo de sujeição não gozam de qualquer respaldo fático-probatório apto a sustentar a da participação do impugnante na realização do fato gerador ou cometimento de qualquer ato doloso que importasse em excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não havendo motivação à eleição do sujeito passivo solidário, sustentando-se em argumentos presuntivos e subjetivos sem provas;
- f) Que nos termos do art. 3º da Lei 9.430/96, o interessado deverá ser intimado quanto à tramitação do feito, donde se auffer a necessidade de, assim, facultar ao contribuinte conhecimento sobre os atos e decisões proferidos no âmbito da lide administrativa, com o preciso escopo de viabilizar o exercício da ampla defesa e do contraditório;
- g) Que as condutas das quais a fiscalização para efetuar o lançamento encontram-se vinculadas à Clarit, não sendo possível estabelecer liame entre os fatos e o impugnante só pelo fato de este ser sócio-gerente, e ter obtido proveito econômico, natural do labor de empresário, o que não lhe impõe a responsabilização do mesmo;
- h) Que a Fiscalização ao identificar o impugnante como solidário, louvou-se no art. 124 do CTN que prevê que as pessoas tenham interesse comum e relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e que nos termos daquele dispositivo, não basta haver o proveito econômico, mas a participação de modo pessoal e direto, e que o impugnante teve uma relação secundária (distribuição dos lucros), mas dissociado do evento tributário;
- i) Que o CTN trata da sujeição passiva por responsabilidade de terceiros à medida que a relação da solidariedade de decorre da própria condição de contribuinte à qual devem se amoldar os coobrigados solidários;
- j) Que somente há a solidariedade passiva quando mais de uma pessoa pode ser qualificada como contribuinte, fato que inexistente, pois, o impugnante não pode ser sujeito passivo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;
- k) Que a Fiscalização não logra demonstrar a realização dos fatos geradores pelo contestante, mas, tão somente, o seu proveito econômico, que decorre, de uma relação cível-empresarial, inteiramente dissociada do evento relativo à obrigação tributária, afigura-se indevida a condução do sócio à posição de sujeito passivo;
- l) Que o interesse comum de que trata o art. 124 do CTN não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação, mas pelo interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador.
- m) Que ante tais razões, há carência de motivação na responsabilização do impugnante, o que macula o ato administrativo, por ofender o art. 93, X da CF;
- n) Que nos termos da Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, a inclusão do responsável solidário na Certidão de Negativa da União somente

ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir: I — excesso de poderes; II — infração à lei; III — infração ao contrato social ou estatuto; IV - dissolução irregular da pessoa jurídica;

- o) Que Tal portaria não institui condição de responsabilidade, porque assim não poderia laborar, mas ela cria um procedimento que reflete as condições do art. 138, III do CTN, exigindo a comprovação do ato ilícito.
- p) Por fim, alega que a infração imputada à CLARIT não presta a desencadear a sujeição passiva, pois, o fato considerado se constitui como mero inadimplemento da obrigação tributária, principal e acessória, sendo, pois, inexistente, *in casu*, a infração nos limites estabelecidos pelo art. 135, III, do CTN.

Posteriormente, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, proferiu o Acórdão n.º 12-82.648 (fls. 2.616/2.672) abaixo ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010 e 2011

GLOSA DE CUSTOS.

Nos termos do art. 299 c/c art. 300 do RIR/99, para que os custos sejam dedutíveis, não basta comprovar que estes foram contratadas, assumidas e pagas. A empresa deve especificar as operações ou causas que deram origem aos custos, bem como justificar as operações realizadas, preenchendo os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade.

OMISSÃO DE RECEITAS. GANHO DE CAPITAL.

Configura-se a ocorrência de ganho de capital quando é apurada a compra e venda de imóveis não registrada na escrituração contábil.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS E MULTA ISOLADA.

Incide a multa isolada sobre as estimativas mensais de IRPJ indevidamente reduzidas ou suspensas. As respectivas bases de cálculo das multas são diversas, em face das infrações serem de natureza diversa.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. AFASTAMENTO.

Afasta-se a qualificação da multa de ofício DE 150%, quando não restam nos autos provas caracterizadoras do evidente intuito de fraude. Neste

caso, a multa relativa aos tributos decorrentes da infração glosa de custos deve ser reduzida para 75%.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. MANUTENÇÃO.

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.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados em infração de lei os representantes de fato das pessoas jurídicas de direito privado.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2010, 2011

CSLL, PIS, COFINS. DECORRÊNCIA.

Decorrendo as exigências das mesmas imputações que fundamentaram o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão proferida para o imposto de renda, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

Impugnação procedente em parte.

Crédito Tributário Mantido em parte.

Inicialmente, a DRJ consignou que para a dedução de custo, não basta comprovar que estes foram contratados, assumidos e pagos, o contribuinte deve especificar as operações ou causas que originaram tais custos, bem como justificar as operações realizadas, preenchendo os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade.

No presente caso, a fiscalização entendeu que o contribuinte não comprovou compras contabilizadas com determinados fornecedores. Em seguida, passou a confrontar as glosas efetuadas com os documentos juntados aos autos, chegando às seguintes conclusões:

- a) **Comércio e Representações Mar Azul Ltda:** Entendeu que houve a comprovação dos custos através das Notas Fiscais e registros no Razão das empresas envolvidas, ou seja, no confronto entre livros e documentos fiscais entre as empresas. Ademais, consignou que o fato de não terem sido encontrados alguns pagamentos não é essencial para a comprovação dos custos. Logo, concluiu pelo afastamento das glosas;
- b) **Alex Souza Celestino de Paula; Comercial JL Dantas Ltda; Marli Pereira de Moraes; E W E Reciclagem IND e Com. Plástico Ltda:** Com relação a esses fornecedores, observou que nem o contribuinte nem os fornecedores apresentaram as notas fiscais comprovando a operação, de modo que a glosa dos custos deve ser mantida;
- c) Perfil Ind. e Com. de papéis Ltda; Dental Médica Com. e Repres. Ltda; Rava Embalagens Ind e Com Ltda; Indústria Oriental Ltda E Inplarn Ind de Plásticos RN Ltda: Verificou, com relação a esses fornecedores, que houve a juntada de notas fiscais, razão pela qual entendeu que devem ser afastadas as glosas com relação a essas operações que foram devidamente comprovadas.

No tocante à omissão de receitas, referente ao ganho de capital na compra e venda de imóveis, verificou que os adquirentes informaram que compraram os imóveis do Sr. Johnny Hudson Damasceno de Souza, pois a escritura estava em nome do Sr. Johnny, porém os pagamentos foram feitos à Clarit, bem como que no objetivo social da empresa não consta a compra e venda de imóveis, de modo que as receitas decorrentes de alienação de imóveis deveriam estar registradas no ativo não circulante imobilizado do contribuinte e devem ser tratadas como receitas sujeitas à apuração do Ganho de Capital.

Ademais, constatou que os documentos elencados nos autos comprovam que, na realidade, os imóveis pertenciam a Clarit e não ao Sr Johnny Hudson. Toda a negociação foi feita pelo Sr. José César Costa Calado Filho que era o sócio administrador da Clarit.

Conforme se verifica da documentação, a Clarit comprou os imóveis por R\$ 355.000,00 e vendeu os mesmos ao Sr. Johnny Hudson, três anos depois da compra, por apenas R\$ 200.000,00. Este, apenas um mês após a suposta aquisição do bem, os revendeu pelo valor de R\$ 700.000,00, sendo que todos os pagamentos foram realizados à Clarit e não há comprovação de que houve qualquer repasse ao Sr. Johnny, o que revela a conduta dolosa Sr. José César Costa Calado Filho, apta a justificar, inclusive, a qualificação da penalidade.

Entendeu ainda que não há sentido na alegação de que o cálculo do ganho de capital não está correto, pois teria que incidir a correção monetária no preço da compra dos imóveis, na medida em que a correção monetária foi extinta em 1995 com o advento da Lei 9249/1995.

Foram mantidas as multas de ofício e isolada, em face do entendimento de que a multa isolada decorre do descumprimento de obrigação acessória, qual seja, a antecipação da

própria contribuição que seria devida ao final do período de apuração, prestação positiva no interesse da arrecadação. Já a multa de lançamento de ofício decorre do descumprimento de obrigação principal, ou seja, o pagamento (extinção) da contribuição já definitivamente apurada, mediante regular forma de determinação, e que cada uma dessas penalidades possui natureza distinta, não havendo que se cogitar de duplicidade de exigência.

Por fim, com relação a responsabilização do Sr. José César Costa Calado Filho, entendeu que a sujeição passiva decorre de disposição expressa do CTN nos seus artigos 124, I e 135, III, tendo sido devidamente comprovada a prática de atos que resultaram em sonegação fiscal, bem como entendeu não haver qualquer afronta ao contraditório e a ampla defesa, pois o interessado teve amplo conhecimento da autuação, seja no momento da fiscalização, posto que, era a pessoa que geria a empresa acompanhando tudo o que acontece na mesma, seja após a autuação, pois, toda a acusação está embasada em documentos que constam nos autos.

Ciente da decisão do Acórdão, tanto o contribuinte como o responsável interpuseram Recurso Voluntário (fls. 2.736/2.758 e 2.759/2.784), em que basicamente reiteram os argumentos tecidos na defesa.

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Quanto ao Recurso de Ofício, o mesmo não deve ser conhecido porquanto o valor do crédito exonerado não atinge o limite de alçada, conforme se explicará a seguir.

O recurso foi interposto quando em vigor a **PORTARIA MF nº 63, de 09/02/2017**, a qual determinava em seu art. 1º que “O Presidente da turma de julgamento das DRJ deve recorrer de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento do tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) superior a **R\$ 2.500.000,00** (dois milhões e quinhentos mil reais).” (**grifo nosso**)

Contudo, sobreveio novo limite para a interposição de recurso de ofício, conforme **PORTARIA ME nº 02, de 17/01/2023**, *in verbis*:

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

A verificação do limite de alçada, para fins de Recurso de Ofício, ocorre em dois momentos: (i) quando da prolação de decisão favorável ao contribuinte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), para fins de interposição de Recurso de Ofício, observando-se a legislação da época e (ii) quando da apreciação do recurso pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em preliminar de admissibilidade, para fins de seu conhecimento, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

Tratando-se de norma processual, a verificação do limite de alçada, para efeitos de conhecimento do recurso de ofício pelo Colegiado *ad quem*, é levada a efeito com base nas normas jurídicas vigentes na data do julgamento desse recurso. Nem poderia ser diferente sob pena de se avolumar os tribunais administrativos com processos em que a própria recorrente não mais tem interesse na lide.

Nestes termos dispõe a **Súmula Carf nº 103**: "Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância".

Verifica-se, assim, incabível a apreciação do recurso cujo valor objeto não atinge o limite da legislação.

Por todo o exposto, voto por **NÃO CONHECER** o Recurso de Ofício pela perda do objeto, uma vez que o valor exonerado pela decisão de primeira instância é inferior ao valor de alçada atualmente vigente.

Já os Recursos Voluntários são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, por isso deles conheço.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

No mais, da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reprodução da impugnação cujos argumentos foram

detalhadamente apreciados pelo julgador *a quo*. No único ponto que inova defende que se teve erro nas retenções seria de obrigação destas a sua comprovação.

Cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, com exceção da apreciação relativa à cumulação da multa de ofício e isolada, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, nas partes que se aplicam:

GLOSA DE CUSTOS

Para que os custos sejam dedutíveis nos termos do art. 299 c/c art.300 do RIR/99, não basta comprovar que estes foram contratadas, assumidas e pagas. A empresa deve especificar as operações ou causas que deram origem aos custos, bem como justificar as operações realizadas, preenchendo os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade.

Para que uma despesa seja dedutível é necessário que o contribuinte comprove que a mesma realmente incorreu.

Segundo a fiscalização o contribuinte não comprovou compras contabilizadas, referentes aos seguintes fornecedores: Mar Azul Ltda, fornecedores Alex Souza Celestino de Paula; Comercial JL Dantas Ltda; Marli Pereira de Moraes; e W E Reciclagem Ind e Com. Plástico Ltda.

Quanto ao fornecedor Comércio e Representações Mar Azul Ltda, a interessada apresentou as Notas Fiscais, porém, não apresentou todos os comprovantes de pagamentos referentes às mesmas. Com relação aos fornecedores Alex Souza Celestino de Paula; Comercial JL Dantas Ltda; Marli Pereira de Moraes; e W E Reciclagem Ind e Com. Plástico Ltda, o contribuinte deixou de apresentar tanto as Notas Fiscais, quanto os respectivos comprovantes de pagamentos.

Sobre o assunto há que se analisar aos requisitos do art. 299 c/c 300 do RIR/1999:

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

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

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

Os supracitados artigos consideram que o custo, para ser dedutível, deve ser necessário à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. De outro lado, tais custos devem ser as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Além desses requisitos, os valores contabilizados a título de custos devem ser adequadamente comprovados.

Para que os custos sejam dedutíveis, não basta comprovar que estes foram contratados, assumidos e pagos. A empresa deve especificar as operações ou causas que deram origem aos custos, bem como justificar as operações realizadas, preenchendo os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade. Para que um custo seja dedutível é necessário que o contribuinte comprove que o mesmo realmente incorreu.

A necessidade de comprovação decorre de que somente poderá ser considerado como dedutível o custo para qual for demonstrada sua ocorrência com documentação hábil e suficiente, nos termos do §1º do artigo 276 do RIR/99, que estabelece que "a escrituração mantida com observância das disposições legais

faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”.

Os documentos hábeis, segundo sua natureza, que são exigidos neste dispositivo, são aqueles que já contêm uma prova direta acerca do fato alegado, cuja existência ali se materializa. Trata-se de qualquer documento que tenha autenticidade, legitimidade e o seu conteúdo conduza à convicção dos fatos alegados.

Segundo a fiscalização o contribuinte não comprovou compras contabilizadas, referentes aos seguintes fornecedores: fornecedor Comércio e Representações Mar Azul Ltda, fornecedores Alex Souza Celestino de Paula; Comercial JL Dantas Ltda; Marli Pereira de Moraes; e W E Reciclagem Ind e Com. Plástico Ltda; Perfil Ind.e Com. de Papéis Ltda; Dental Médica Com. e Repres. Ltda; Rava Embalagens Ind e Com Ltda; indústria Oriental Ltda e Inplarn Ind de Plásticos RN Ltda.

Quanto ao fornecedor Comércio e Representações Mar Azul Ltda, a interessada apresentou as Notas Fiscais, porém, não apresentou todos os comprovantes de pagamentos referentes às mesmas. Com relação aos fornecedores Alex Souza Celestino de Paula; Comercial JL Dantas Ltda; Marli Pereira de Moraes; e W E Reciclagem Ind e Com. Plástico Ltda, o contribuinte deixou de apresentar tanto as Notas Fiscais, quanto os respectivos comprovantes de pagamentos. A fiscalização promoveu diligências junto a estes fornecedores para fins de verificação dos custos.

COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES MAR AZUL LTDA

(***)

ALEX SOUZA CELESTINO DE PAULA; COMERCIAL JL DANTAS LTDA; MARLI PEREIRA DE MORAIS; E W E RECICLAGEM IND E COM. PLÁSTICO LTDA

Com relação a estes fornecedores, o raciocínio é diferente, posto que, nem a atuada, nem as diligenciadas apresentaram as notas fiscais comprovando a operação de compra e venda de mercadorias.

Na impugnação, a interessada apenas alega que o custo para ser dedutível não precisa haver pagamento. Tal alegação seria válida se o contribuinte apresentasse nota fiscal ou qualquer outro documento que comprovasse a compra das mercadorias nestes fornecedores.

Contudo, nada foi apresentado.

Portanto, o custo relativo a compra de mercadorias nestas empresas não pode ser considerado na apuração do lucro da Clarit, sendo mantida a glosa de custos.

PERFIL IND. E COM. DE PAPÉIS LTDA; DENTAL MÉDICA COM. E REPRES. LTDA; RAVA EMBALAGENS IND E COM LTDA; INDÚSTRIA ORIENTAL LTDA E INPLARN IND DE PLÁSTICOS RN LTDA.

INPLARN Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica

1 - SAÍDA 1
2 - ENTRADA 1
No. 000.000.141-FL/N
SERIE 001

02.898.097/0001-27
09/12/2009

PARQUE EXPOSIÇÃO 39145-950
09/12/2009

PARANAMIRIM (84)3213-2104 RN 200926195 09.52

VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO	1.861,00
VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO	1.861,00

INPLARN Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica

1 - SAÍDA 1
2 - ENTRADA 1
No. 000.000.152-FL/N
SERIE 001

02.898.097/0001-27
15/12/2009

PARQUE EXPOSIÇÃO 39145-950
09/12/2009

PARANAMIRIM (84)3213-2104 RN 200926195 09.47

VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO	1.008,00
VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO	1.008,00

Clarit Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica

9 - Entrada 1
Nº: 317
SÉRIE: 1
Tolhet 1/1

02.898.097/0001-27

PARQUE EXPOSIÇÃO 39145-950

PARANAMIRIM (84)3213-2104 RN 200926195 09.47

DESCRIÇÃO DE SERVIÇOS
DEVOÇÃO DE COMPRA PARA COMERCIALIZAÇÃO

VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO	1.008,00
VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO	1.008,00

INPLARN Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica

1 - SAÍDA 1
2 - ENTRADA 1
No. 000.000.141-FL/N
SERIE 001

02.898.097/0001-27
09/12/2009

PARQUE EXPOSIÇÃO 39145-950
09/12/2009

PARANAMIRIM (84)3213-2104 RN 200926195 09.52

12.02.2010 = 3.270,00

VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO	1.861,00
VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR DE FATOR DE CORREÇÃO	0,00	VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO	1.861,00

DOCUMENTO VALIDADO

Como se vê, com relação a estas empresas somente será mantido o valor de R\$ 1.861,00, relativo à venda feita pela INPLARN, através da NF 183, pelo fato de ter havido devolução de mercadoria.

CONCLUSÃO-GLOSA DE CUSTOS

Portanto, foram mantidas as seguintes glosas:

- ALEX SOUZA CELESTINO DE PAULA; COMERCIAL JL DANTAS LTDA; MARLI PEREIRA DE MORAIS; E WE RECICLAGEM IND E COM. PLÁSTICO LTDA. Mantida toda a glosa.

- INPLARN IND DE PLÁSTICOS RN LTDA. Mantido o valor de R\$ 1861,00.

(***)

Como se vê foram mantidos os seguintes valores de glosa de custos:

- Ano-calendário de 2010= R\$ 1.371.956,69

- Ano-calendário de 2010= R\$ 3.057.016,35

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVO - GLOSA DE CRÉDITOS (REFLEXO DA GLOSA DE CUSTOS)

A fiscalização analisou as DACON relativas aos anos-calendário 2010 e 2011, juntamente com os registros contábeis extraídos dos arquivos digitais, apresentados via SPED contábil, sendo constatado que o contribuinte se creditou de valores de custos, bens para revenda, os quais não foram devidamente comprovados.

Segundo o autuante não foram apresentadas notas fiscais e comprovantes de pagamentos relativas às possíveis aquisições de mercadorias para revenda de alguns contribuintes, gerando algumas glosas de custos.

Tal assunto foi analisado no item anterior, sendo a interessada exonerada de alguns valores.

Tendo em vista que esta autuação decorre da glosa de custos, há que se manter parcialmente esta autuação, com os devidos ajustes nos cálculos.

OMISSÃO DE RECEITAS - GANHO DE CAPITAL

O ganho de capital é a diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil, sendo o valor contábil a diferença entre o custo de aquisição do bem alienado e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão.

Tal infração está tipificada no artigo 418 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto nº 3000/99:

Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (*com base no Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31*).

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação,

amortização ou exaustão acumulada (com base no Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º).

Segundo a fiscalização houve um ganho de capital, no valor de R\$ 345.000,00, no ano-calendário de 2010, relativo à compra e venda lotes 136, 137, 138, 139, 140, 141 e 142, todos da Quadra 14 do Loteamento "Núcleo Marília", e o lote "D", no bairro Monte Castelo, adquiridos da interessada por Antônio Carlos Barbosa de Melo, Elizabeth Abdon Gosson de Melo e Regina Coeli Abdon Gosson pelo valor de R\$ 700.000,00.

Concluiu-se que a Escritura Pública de Compra e Venda lavrada no 1º Ofício de Notas de Parnamirim-RN, no Livro nº 608 fls. 061/063v, de 26/07/2010, tendo como vendedora a Clarit Comercial Ltda. e Johnny Hudson Damasceno de Souza, pelo valor de R\$ 200.000,00, o Contrato de Promessa de Compra e Venda firmado entre eles, bem como os recibos dos pagamentos feitos pelo suposto comprador Johnny Hudson à vendedora Clarit Comercial Ltda., foram frutos de uma simulação.

Os compradores Antônio Carlos Barbosa de Melo, Elizabeth Abdon Gosson de Melo e Regina Coeli Abdon Gosson informaram que compraram os imóveis do Sr. Johnny Hudson Damasceno de Souza, pois a escritura estava em nome do Sr. Johnny, porém os pagamentos foram feitos à Clarit.

No objetivo social (fl. 276) da empresa não consta a compra e venda de imóveis, portanto, as receitas decorrentes de alienação de imóveis deveriam estar registradas no ativo não circulante imobilizado do contribuinte e devem ser tratadas como receitas sujeitas à apuração do Ganho de Capital.

A falta de contabilização das operações de compra e venda de imóveis configuram a omissão de receitas.

Para a análise da questão, há que se verificar a relação entre o Sr Johnny e a Clarit.

No Contrato Social inserto nas fl.276 e 277, consta como sócias as Sras Maria Irenice Lopes Calado e Edna Machado do Rego Barros. Posteriormente, foi feita uma alteração contratual (fl. 278 a 282), admitindo na sociedade o Sr. José César Costa Calado Filho e retirando da mesma a Sra. Maria Irenice. Nas fl. 283 a 284, há uma Consolidação Contratual, confirmando estes sócios. Nas fl. 285 e 286, há uma nova alteração contratual informando que o sócio passam a ser José César Costa Calado Filho e Caroline Lopes Calado. Nas fl 287 a 305, há aditivos ao Contrato Social, mas os sócios continuam os mesmos. Em 07 de novembro de 2012, há uma Alteração Contratual transformando a Clarit Comercial Ltda em Clarit Comercial Eireli tendo com único sócio o Sr. José César Costa Calado Filho (fl. 306 a 309).

Nas fl.2.314 a 2.317, consta uma "Promessa de Compra e Venda" tendo como promitente vendedora a Clarit Comercial Ltda, representada pelo seu sócio José César Costa Calado Filho e promissários compradores os Srs. Antônio Carlos Barbosa de Melo, Elizabeth Abdon Gosson de Melo e Regina Coeli Abdon Gosson,

tendo como preço total de venda o valor de R\$ 700.000,00. Tal documento foi assinado em 28 de junho de 2010.

Na fl. 2318, há comprovantes de depósitos feito no banco Bradesco feitos em 28/06/2010 (R\$ 105.000,00) e 18/08/2010 (R\$ 140.000,00).

Nas fl. 2320 a 2324, consta a Escritura Pública de Compra e Venda lavrada no 1º Ofício de Notas de Parnamirim-RN, onde consta como outorgante vendedor, dos imóveis em comento, o Sr Johnny Hudson Damasceno de Souza e outorgados os compradores os Srs. Antônio Carlos Barbosa de Melo, Elizabeth Abdon Gosson de Melo e Regina Coeli Abdon Gosson, datada de 16 de agosto de 2010.

Os documentos elencados comprovam que, na realidade, os imóveis pertenciam a Clarit e não ao Sr Johnny Hudson. Toda a negociação foi feita pelo Sr José César Costa Calado Filho que era o sócio administrador da Clarit, conforme consta na cláusula V do Aditivo nº 08 ao Contrato Social (fl. 301) em vigor à época. Tal fato pode ser comprovado através da análise da cláusula 01 do contrato de Promessa de Compra e Venda.

CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA QUE ENTRE SI FAZEM, COMO PROMITENTE VENDEDORA E PROMISSÁRIOS COMPRADORES, DESIGNADOS E QUALIFICADOS NA FORMA ABAIXO:

Pelo presente instrumento particular de PROMESSA DE COMPRA E VENDA, de um lado, a PROMITENTE VENDEDORA, nomeada e qualificada na cláusula 01, doravante designado simplesmente VENDEDORA, senhora e legítima possuidora do IMÓVEL mencionado na cláusula 03, e do outro lado, os PROMISSÁRIOS COMPRADORES, nomeados e qualificados na cláusula 02, doravante designado simplesmente COMPRADORES, e que a VENDEDORA promete VENDER aos COMPRADORES e estes convencionam ADQUIRIR-LHE o imóvel descrito na cláusula 03, pelo preço certo e ajustado de: R\$ 700.000,00 (Setecentos Mil Reais), nos termos e condições estipuladas na cláusula 04, que mutuamente OUTORGA(M) e aceita (m), a saber:

CLÁUSULA 01 – VENDEDORA:

CLARIT COMERCIAL LTDA – EPP, inscrita no CNPJ sob o nº 02898.097/0001-27, com sede a Rua Camara Cascudo, 675 – Parque de Exposições – Parnamirim/RN, neste ato representada por seu sócio o Sr. JOSÉ CESAR DA COSTA CALADO FILHO, brasileiro, solteiro, empresário, CPF. 035.926.784-00 e RG. 1.683.035 – SSP/RN, residente e domiciliado a Rua Gov. J. Lamartine, 306 – Apto. 602 – Condomínio La Vivance – Torre 02 – Petrópolis – Natal/RN.

CLÁUSULA 02 – COMPRADORES:

ANTÔNIO CARLOS BARBOSA DE MELO, brasileiro, casado, industrial, inscrito no CPF sob o nº 075.429.254-15 e RG. 1.032.343 – SSP/PE; ELIZABETH ABDON GOSSON DE MELO, brasileira, casada, economista, inscrita no CPF sob o nº 243.095.834-15 e RG. 336.074 – SSP/RN; e REGINA COELLI ABDON GOSSON SERQUIZ, brasileira, casada, empresária, inscrita no CPF sob o nº 096.368.384-53 e RG. 156.703 – SSP/RN, todos com endereço comercial a Av. Rio Branco, 704 – Sala 104 – Centro – Natal/RN.

Observe-se que o citado documento tem como data 28 de junho de 2010, ou seja, poucos dias antes da venda que ocorreu em 16 de agosto de 2010. Além disso, não há qualquer referência ao Sr. Johnny Hudson, que seria o dono dos imóveis. Atente-se que é neste momento que ocorre a verdadeira negociação sendo acertado o preço, a forma e as condições de pagamento (cláusula 04). Além disso, estavam previstas na cláusula 05 as penalidades devido ao descumprimento de alguma cláusula e desistência.

CLÁUSULA 04 – FORMAS E CONDIÇÕES DE PAGAMENTO:

- PREÇO TOTAL R\$ 700.000,00, (Setecentos Mil Reais), que serão pagos da seguinte forma:
- R\$ 350.000,00 (Trezentos e Cinquenta Mil Reais), neste ato a título de sinal e princípio de pagamento.
- R\$ 350.000,00 (Trezentos e Cinquenta Mil Reais), na lavratura da Escritura Pública. Ficando acertado que no caso de atraso na lavratura da escritura por falta de algum documento da parte do vendedor, não terá acréscimo de multas e juros por este atraso.

CLÁUSULA 05 – DAS PENALIDADES:

A) OS PROMISSÁRIOS COMPRADORES, ocorrendo a falta de liquidação nos seus respectivos vencimentos de qualquer das parcelas do preço ou demais encargos, inclusive se houver descumprimento das demais cláusulas e condições neste instrumento, sujeitar-se-ão ao pagamento de juros moratórios de 1% (um por cento) ao mês ou fração mensal, atualização monetária pelo IGPM (FGV), multa penal de 2% (dois por cento) sobre os valores devidamente corrigidos, além de honorários advocatícios usuais, independentemente de qualquer notificação judicial ou extrajudicial, sem prejuízo das demais cominações previstas neste instrumento.

B) Em caso de desistência por parte da VENDEDORA, esta devolverá os valores recebidos como sinal e princípio de pagamento em dobro. Se a desistência ocorrer por conta dos COMPRADORES, estes perderão o valor dado como sinal e princípio de pagamento,

Como se vê, a compra e venda, verdadeiramente, foi acertada entre a Clarit e os compradores os Srs. Antônio Carlos Barbosa de Melo, Elizabeth Abdon Gosson de Melo e Regina Coeli Abdon Gosson. O Sr. Johnny Hudson não participou materialmente do negócio, só formalmente. Não é possível que alguém venda algum imóvel e o preço, a forma de pagamento e penalidades sejam acertados por outra pessoa. Isto revela que o Sr. Johnny Hudson não era o verdadeiro dono do imóvel.

Atente-se que, nos depoimentos dos compradores consta que todos os pagamentos foram feitos a Clarit, o que se revela em perfeita consonância com o que foi acordado no contrato de Promessa de Compra e Venda.

Na impugnação, a interessada alega que os imóveis foram vendidos aos atuais adquirentes pelo Sr. Johnny Hudson, conforme escritura pública e que as declarações dos adquirentes confirmam tal fato.

Tal alagação não se sustenta, conforme será explicado a seguir.

A Clarit Comercial Ltda, antiga denominação da interessada, adquiriu os imóveis sob análise em 28/06/2007 de Marcone Soares da Silva, Gutemberg Soares da Silva e Rafael Leandro Rosário Silva por R\$ 355.000,00. Tais imóveis foram supostamente vendidos ao Sr. Johnny Hudson pelo valor de R\$ 200.000,00 à vista, conforme Contrato de Promessa de Compra e Venda de Imóveis (fl.2412 a 2.416) e Escritura Pública de Compra e Venda lavrada no 1o Ofício de Notas de Parnamirim-RN (fl. 2320 a 2324). Na Certidão Vintenária (fl. 2389 a 2391) e Escritura Pública de Compra e Venda de Imóvel (fl. 2418 a 2422), registrada no

Livro 608, folha 061, do 1º Ofício de Notas de Parnamirim-RN, datada de 26/07/2010, consta que este teria vendido aos atuais proprietários por R\$ 700.000,00 em 16/08/2010. Este não recolheu o Imposto de Renda sobre o ganho de capital e alegou que não sabia de tal obrigação.

Na realidade, o Sr. Johnny Hudson não recolheu o tributo porque não foi ele quem vendeu os imóveis, que verdadeiramente não lhe pertenciam, não foi ele quem realizou a venda.

Atente-se que a Clarit comprou os imóveis por R\$ 355.000,00 e vendeu os mesmos ao Sr. Johnny Hudson, três anos depois da compra, por apenas R\$ 200.000,00, ou seja, tais imóveis se desvalorizaram bastante.

Repare que o Sr. Johnny Hudson adquiriu os imóveis em 26/07/2010 e que a venda aos atuais proprietários ocorreu em 16/08/2010, ou seja, em menos de 1 mês ele comprou por R\$ 200.000,00 e vendeu por R\$ 700.000,00. Portanto, em curtíssimo espaço de tempo, um imóvel supostamente desvalorizado, teve, “de repente”, uma grande valorização, o que não é razoável de se acreditar.

Outro fato estranho é que a Promessa de Compra e Venda (fl. 2314 a 2.317) foi feita pela Clarit em 28/07/2010, ou seja, a interessada prometeu vender os imóveis aos atuais proprietários dois dias após ter vendido os imóveis. Nesta época os imóveis não mais lhe pertenciam e o Sr. Johnny Hudson aceitou que o antigo proprietário promettesse a terceiros que iria vender seus imóveis. Não é possível que alguém possa prometer que vai vender algo que não é seu ajustando com os compradores os preços e as condições de venda sem qualquer participação do proprietário.

Apesar de constar na escritura que os imóveis pertenciam ao Sr. Johnny Hudson, na verdade os imóveis eram da Clarit, pois somente o verdadeiro dono dos imóveis pode se comprometer os mesmos, ajustar preços e condições pagamento e receber o produto da venda. Na verdade, a Clarit praticou atos próprios de proprietário, não havendo dúvidas que era ela a verdadeira dona dos imóveis.

Destaque-se que os compradores confirmaram que os pagamentos foram feitos a Clarit, os recibos de pagamento do valor da venda foram feitos pela Clarit, podendo ser citado como exemplo recibo que consta na fl. 2344.

Recebemos dos Sr's Antonio Carlos Barbosa de Melo, Elizabeth Abdon Gosson de Melo e Regina Coelli Abdon Gosson Serquiz inscrita, a importância, de R\$ 350.000,00(TREZENTOS E CINQUENTA MIL REIAS) referente ao sinal de pagamento da compra de imóveis na cidade de Parnamirim/ - conforme Contrato de compra e venda assinado entre as partes nesta data; ficando o restante a ser pago no ato da assinatura da escritura. Conf. Recibo, assinamos e damos fé.

Natal-RN, 28 de Junho de 2010



CLARIT COMERCIAL LTDA - EPP
CNPJ: 02898.097/0001-27
JOSÉ CÉSAR DA COSTA CALADO FILHO
CPF: 035.926.784-00

Ressalte-se que os compradores dos imóveis somente disseram que compraram os mesmo do Sr Johnny Hudson, porque constava na escritura que este seria o proprietário dos imóveis.

Atente-se que na impugnação não há qualquer explicação para o fato de a Clarit receber o valor de uma venda de algo que não lhe pertencia, não nenhuma prova que a interessada repassou o dinheiro ao Sr. Johnny Hudson e nem que este lhe devia alguma quantia e que a venda serviria de pagamento de dívida.

Na fl.2354 a 2376, há recibos emitidos pela Clarit informando que recebeu valores relativos a venda dos imóveis para o Sr. Johnny Hudson.

Ocorre que tais documentos não possuem valor probante, posto que, foram feitos pela própria Clarit, através de seu dono, o Sr. José César. Além disso, não há cheques, transferência bancária, nem outro documento que comprovem os pagamentos expressos nos recibos.

Nas fl. 2377 a 2380, há uma Certidão emitida pelo 1º Ofício de Notas informando que os imóveis foram vendidos pelo Sr. Johnny Hudson. Contudo, tais certidões revelam um aspecto somente formal, mas não material. O mesmo raciocínio pode ser feito com relação ao contrato de Promessa de Compra e Venda (fl.2409 a 2411) e a Escritura de Compra e Venda (fl. 2411 a 2416) feita entre a Clarit e o Sr. Johnny Hudson. Houve um ajuste entre as partes para simular a operação.

Na impugnação a interessada alega que o cálculo do ganho de capital não está correto, pois teria que incidir a correção monetária no preço da compra dos imóveis.

Não há sentido em tal alegação, a correção monetária foi extinta em 1995 com o advento da Lei 9249/1995. O art. 4º desta lei revoga tal correção das demonstrações financeiras e o seu parágrafo único veda sua utilização.

Art. 4º Fica revogada a correção monetária das demonstrações financeiras de que tratam a Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, e o art. 1º da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991.

Parágrafo único. Fica vedada a utilização de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras, inclusive para fins societários.

Face o exposto, voto por manter tal item da autuação.

(***)

DA MULTA QUALIFICADA. DO DOLO

O art. 44 da Lei nº 9430/96, com nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007, dispõe sobre as multas nos lançamentos de ofício. O inciso I prevê que a multa será de 75% para os casos de lançamento de ofício. Porém, nos casos de evidente intuito de fraude definido nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, a multa é duplicada, perfazendo o total de 150% , conforme previsão do § 1º deste dispositivo:

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

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...).

O evidente intuito de fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de subtrair, no todo ou em parte, uma obrigação tributária. Deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, mediante a utilização de subterfúgios que escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

O dolo se caracteriza pela má-fé, sendo este o intuito de fraudar, de causar um prejuízo preconcebido na Administração Pública.

O Código Penal define o crime doloso no seu artigo 18, inciso I, e dele, pode-se extrair que dolo ocorre quando há a intenção tanto da prática do ato, quanto do seu resultado lesivo, em outras palavras, a ação é intencionalmente dirigida para aquele resultado. No mesmo dispositivo, dolo eventual pressupõe a consciência que a conduta praticada pode vir a produzir resultado lesivo e o agente assume o risco.

Em qualquer caso, para que se considere a existência de dolo é necessário que o agente disponha, em concreto, da capacidade de antecipação ou previsão das consequências do seu modo de agir.

No caso sob análise, houve a qualificação da multa nas autuações relativas a glosa de custos, PIS/COFINS não cumulativos como decorrência da glosa de custos e omissão de receitas devido ao ganho de capital.

Quanto à glosa de custos e ao PIS/COFINS não cumulativos como decorrência da glosa de custos, não há como se manter a qualificação da multa de ofício.

Analisando-se o processo não se consegue vislumbrar o evidente intuito de fraude e o dolo da interessada. Na verdade, o contribuinte não conseguiu comprovar alguns custos e isto dá ensejo a autuação em si, contudo, não houve a apresentação de documentos falsos ou qualquer outro elemento que caracterize o intuito fraudulento.

Atente-se que se em toda autuação em que não houver comprovações por parte do contribuinte for considerado como intuito de fraude, acabaria a multa de ofício de 75% e todas as multas seriam qualificadas de 150%.

Contudo, com relação à autuação de ganho de capital o raciocínio é diferente.

Neste caso vislumbra-se o intuito de fraudar do contribuinte, estando clara a existência de dolo.

Atente-se, que houve uma simulação, o verdadeiro dono, a Clarit, não aparece formalmente como vendedor dos imóveis para os Srs. Antônio Carlos Barbosa de Melo, Elizabeth Abdon Gosson de Melo e Regina Coeli Abdon Gosson.

Como já foi explicitado anteriormente, foram executados uma série de atos formais, mas sem qualquer vinculação com a verdade material. Os imóveis em comento foram adquiridos pela Clarit por R\$ 355.000,00 em 28/06/2007, porém

foram supostamente vendidos ao Sr. Johnny Hudson em 26/07/2010, três anos após a compra, por apenas R\$ 200.000,00, ou seja, estes imóveis teriam se desvalorizado bastante, de forma a não caracterizar qualquer ganho de capital. Contudo, em 16/08/2010, ou seja, em menos de um mês, há uma enorme valorização dos imóveis e estes são vendidos por R\$ 700.000,00.

Atente-se que o suposto proprietário nunca negociou tal valor com os atuais proprietários, posto que, toda a negociação foi feita pela Clarit, tendo com resultado a Promessa de Compra e Venda datada de 28/07/2010, quando os imóveis já pertenciam ao Sr. Johnny Hudson, o que não parece razoável.

A Clarit prometeu vender algo que não mais lhe pertencia e praticou atos de verdadeiro proprietário, negociando o valor da venda, as condições de pagamento e as penalidades. Além disso, os pagamentos foram feitos a Clarit. Tudo isso ocorreu sem qualquer participação do suposto dono, que aceita que alguém prometa algo que supostamente lhe pertence e ainda não recebe o valor da venda. Tal situação não pode ser aceita como verdadeira.

Observe-se que não foi comprovada materialmente nem a compra dos imóveis pelo Sr. Johnny Hudson, posto que, no processo há apenas recibos feitos pela Clarit, ou seja, feito pela própria interessada, não tendo valor como prova.

Como se vê, o caso sob análise revela a existência de uma série de atos formais, que isoladamente podem até ser legais, mas sem qualquer vinculação com a verdade material, as operações se deram apenas no campo formal.

Isoladamente os atos podem estar de acordo com as exigências formais de alguma norma específica, mas quando se analisa o conjunto os efeitos resultantes podem não surtir os efeitos esperados pelo ordenamento jurídico.

Observe-se que no balancete de suspensão/redução do mês 06/2010 (fl. 1336) não consta no ativo não-circulante o item terrenos, devendo ser ressaltar que neste período a Clarit ainda era proprietária dos terrenos. Nos meses anteriores também não há citação a nenhum terreno, ou seja, os negócios foram feitos a margem da contabilidade.

Juridicamente pode-se definir simulação como a aparência de um negócio jurídico contrário à realidade, destinado a provocar uma ilusão no público, seja por não existir negócio de fato, seja por existir um negócio diferente daquele que se aparenta.

O caso em análise se enquadra perfeitamente no art. 167 do Código Civil. Os fatos comprovam a simulação, posto que, a verdade material é que Clarit e não o Sr. Johnny Hudson, foi quem vendeu os imóveis aos atuais proprietários e fez uma série de atos simulados no sentido de enganar o Fisco de modo que os tributos incidentes sobre o ganho de capital não lhe fossem imputados.

Há de se concluir que a Interessada praticou voluntária e intencionalmente atos que, analisados objetivamente, compõem percurso notoriamente utilizado para

lesar ninguém mais que o Fisco, eis que, tais atos deixam perceber que a Interessada se orientou para a realização da infração, dispondo, em concreto, da capacidade de antecipar e prever as consequências do seu modo de agir, restando caracterizado o intuito de “levar vantagem” em contrapartida do “prejuízo preconcebido”, no caso do Fisco, conforme De Plácido e Silva.

Tal situação enquadra-se perfeitamente no art. 71 da Lei 4502/64, *in verbis*.

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.

Portanto, é cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, para autuação de ganho de capital e 75% para a autuação relativa a glosa de custos.

DA RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO. SOLIDARIEDADE

O Estado quer ver seu crédito satisfeito e, portanto, pode cobrar de outrem não diretamente ligado ao fato jurídico que o deu ensejo, são os casos de solidariedade, sucessão, responsabilidade e substituição.

O artigo 124, I do CTN dispõe que, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Com base no art. 135, III do CTN, assumindo a condição de responsável solidário em relação aos créditos tributários constituídos em nome da interessada, a fiscalização atribuiu ao Sr. José César da Costa Calado Filho a responsabilidade tributária pelos atos praticados em da Clarit.

No caso em comento, a responsabilidade se resume ao caso de ganho de capital, posto que, esta infração teve a qualificação da multa e comprovação de dolo.

O Código Tributário Nacional – CTN determina 3 (três) casos de possibilidade de atribuir-se à responsabilidade pessoal ao sócio, quais sejam:

(i) liquidação de sociedade de pessoas e não possibilidade de pagamento (artigo 134, VII);

(ii) crimes contra a ordem tributária (artigo 137); e

(iii) obrigação tributária gerada por ato ilícito (artigo 135).

A responsabilidade pessoal tributária descrita no artigo 135 do CTN vem sendo utilizada como base de sustentação para inclusão das pessoas dos sócios e dirigentes das empresas como responsáveis pelo crédito tributário:

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

(...)

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

No caso em comento, foi praticado um ato ilícito infringindo a lei. Como já explanado anteriormente, o Sr. José César da Costa Calado Filho era o sócio-gerente da Clarit, sendo a pessoa que geria os negócios da pessoa jurídica, sendo constatado que praticou vários atos que visavam tentar enganar o Fisco. Foi este senhor que fingiu vender os imóveis ao Sr. Johnny Hudson e assinou a Promessa de Compra e Venda dos imóveis aos atuais proprietários, quando supostamente a empresa que ele representava já não seria mais a proprietária dos imóveis, além de não contabilizar as operações de compra e venda dos imóveis, estando caracterizada falta de boa-fé.

A análise de tais atos foi feita no item relativo à qualificação da multa.

Ressalte-se que o Sr. José César, por ser o sócio-gerente da Clarit, tinha interesse comum com o fato gerador da obrigação principal por ser o verdadeiro beneficiário de todas essas operações, ou seja, o dinheiro foi para as suas mãos. Na verdade, ele se utilizou da Clarit, que não tinha como objetivo social a compra e venda de imóveis, para fazer tais operações de seu interesse. Para realizar tal objetivo se utilizou do Sr. Johnny Hudson Damasceno de Souza para de encobrir a alienação de tais imóveis feitas pela Clarit Comercial Eireli para os compradores: Antônio Carlos Barbosa de Melo, Elizabeth Abdon Gosson de Melo e Regina Coeli Abdon Gosson. Os citados negócios jurídicos eram de interesse pessoal do Sr. José César, tanto que, estas operações nunca foram registradas na contabilidade da Clarit, fato que nunca foi negado nas impugnações.

Como já foi explanado em item anterior, houve o evidente intuito de fraude pois foram executados procedimentos intencionais que redundaram na falta de pagamento de ganho de capital. Todos esses atos foram feitos pessoalmente pelo Sr. José César que era quem geria a Clarit, por isso, a responsabilidade é pessoal do sócio-gerente. Ressalte-se que uma empresa só pratica atos através de uma pessoa que tem poderes para isso, que é o gerente. Não é a condição de sócio que o responsabiliza, mas a condição de administrador da sociedade. O Sr. José César praticou atos que resultaram na falta de pagamento de tributo relativo a ganho de capital enquanto pessoa física e não no regular exercício da representação e administração da pessoa jurídica.

Como se vê o Sr. José César teve proveito econômico e participação ativa nos atos ilícitos.

Não se trata de um mero inadimplemento da obrigação, foram praticados uma série de atos premeditados com o intuito de não pagar tributos sobre o ganho de

capital. Como foi o Sr. José César que praticou os atos, a conduta dolosa, portanto, ele é quem é o responsável solidário, plenamente comprovada nos autos.

Quando uma empresa pratica uma sonegação fiscal, o sócio-gerente atuou com excesso de poderes, infringiu a Lei e ao contrato social, porque a grave ilicitude da conduta não deve ser tolerada em qualquer dos universos normativos que prescrevem os limites de atuação

dos administradores.

O interessado alega que houve ausência de motivação para o lançamento, aduz que não foi intimado como pessoa física de ato algum do procedimento fiscal, não lhe tendo sido facultado manifestar-se sobre os documentos utilizados pela Fiscalização.

Tal alegação não se sustenta, a fiscalização expôs claramente as razões de fato e de direito que vem a ser o que se chama motivação. Foi feita uma pesquisa completa sobre as operações de compra e venda de terrenos através de documentos e depoimentos das pessoas que adquiriram os imóveis.

Argumenta que não foi comprovada sua participação na realização do fato gerador e que as condutas ilícitas não lhes foi imputada, salvo quanto à omissão de ganho de capital.

No caso em comento, a responsabilização se refere à infração de ganho de capital, como já explicitado anteriormente. Com relação a esta infração, não há como negar a participação do Sr. José César da Costa Calado Filho nos atos ilícitos, posto que, era ele quem gerenciava a Clarit, os atos foram todos praticados pelo Sr José César por ser o único que tinha meios para isso. Na verdade, o gerente pratica os atos em nome da pessoa jurídica.

Ressalte-se que o Sr. José César da Costa Calado Filho assinou o contrato de compra e venda do imóvel em 2008 para o Sr. Johnny Hudson Damasceno de Souza, os recibos referentes a pagamentos fictícios realizados pelo Sr. Johnny Hudson à Clarit Comercial Eireli, a promessa de compra e venda feita aos Sr. Antônio Carlos Barbosa de Melo, Elizabeth Abdon Gosson de Melo e Regina Coeli Abdon Gosson, numa época em que o dono dos imóveis seria o Sr. Johnny Hudson.

Como se vê, não há dúvidas quanto a participação pessoal do Sr. José César nos atos ilícitos.

Atente-se que os atos ilícitos foram plenamente comprovados, conforme análise feita no item relativo à qualificação da multa. Portanto, não há como se aceitar alegação de não foi comprovada a existência do ato doloso, cabendo plenamente, no caso em comento, o que dispõe o art. 135, III do CTN.

Não há como se acatar a alegação de que não está demonstrada a solidariedade prevista no art. 124, I, do CTN, porque não teria praticado o fato gerador da obrigação tributária.

Atente-se que tal dispositivo dispõe que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. O interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação e que, se constatado, cria a solidariedade, não é um interesse meramente de fato, e sim um interesse jurídico.

Interesse que decorre de uma situação jurídica. O interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador, sendo solidária a pessoa que atua de forma direta, realiza individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras, esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação.

Os sócios-gerentes e os administradores, por se vincularem ativamente às situações ocorridas e aos atos praticados durante sua gestão ou administração, revelariam o “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação”, previsto no inciso I do art. 124 do CTN.

Como já foi explicado, todo o ato ilícito, já exaustivamente analisado, foram praticados pelo Sr. José César, em nome da Clarit. O interesse era dele, tanto que os atos de compra e venda de imóveis não foram registrados na contabilidade da Clarit, o benefício econômico foi do Sr. José César. Este não é um mero participante do resultado, mas, praticou os atos que levaram ao resultado.

Não se sustenta a alegação do interessado de que não é sujeito passivo solidário porque ele não pode ser sujeito passivo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Na verdade, a sujeição decorre de disposição expressa do CTN nos seus artigos 124, I e 135, III. Como já foi amplamente explicado o Sr. José César praticou os atos que resultaram na sonegação fiscal.

Não houve qualquer afronta ao contraditório e a ampla defesa, pois o interessado teve amplo conhecimento da autuação, seja no momento da fiscalização, posto que, era a pessoa que geria a empresa acompanhando tudo o que acontece na mesma, seja após a autuação, pois, toda a acusação está embasada em documentos que constam nos autos. O fato de não ter sido intimado como sujeito passivo solidário não tem qualquer influência na ampla defesa, o que importa é que o interessado teve conhecimento de tudo que lhe está sendo imputado, não importando se foi como representante da empresa ou como sujeito passivo solidário. Aliás, a sujeição passiva solidária só pode ser imputada após a fiscalização ter amplo conhecimento de todos os fatos, o que só ocorre no final da fiscalização.

Ressalte-se que o ar. 3º da Lei 9.430/96 está sendo cumprido, posto que, no momento em que o Sr. José César teve ciência do Auto de Infração ele tem conhecimento sobre todos os atos e decisões proferidos no litígio.

Quanto às prescrições do art. 2º da Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, verifica-se que Sr. José César está incluído no art. 2º, posto que, praticou atos com excesso de poderes, infração à lei e ao contrato social, como demonstrado anteriormente.

Como se vê, está caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art.124 c/c 135, III do CTN.

DOS JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA

A interessada solicita o afastamento da incidência de juros moratórios (decorrentes da SELIC) sobre o crédito gerado pela multa de mora e de ofício, aplicada com base no art. 44 da Lei 9.430/96.

Quanto à incidência dos juros sobre a multa de mora, cabe esclarecer que tal assunto não é objeto do litígio. No auto de infração não consta que estão sendo cobrados juros sobre multa de ofício.

Sobre o assunto juros sobre multa, cabe fazer uma leitura do Código Tributário Nacional.

A multa, apesar de não ser tributo, faz parte do crédito tributário. O artigo 3º exclui as multas da definição de tributo, contudo, os artigos 113, §1º, e 139 informam que estas compõem o crédito tributário, conforme se pode concluir da análise dos artigos abaixo transcritos:

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

“Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º **A obrigação principal** surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.(negrito agora)

Portanto, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário, sendo aplicado às multas de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança dos tributos, como conclui Celso Ribeiro Bastos (Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, Saraiva, 2001, pp. 192 a 194):

Portanto, aplica-se:

“O § 1º do art. 113 recebe duras críticas da doutrina, devido à redação de sua parte final, onde diz que a obrigação principal pode ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária. É que o próprio art. 3º do Código Tributário Nacional determina que o tributo não pode consistir no pagamento de prestação pecuniária sancionatória de ato ilícito. Há o estabelecimento, pelo menos aparente, de verdadeira contradição, por excluir aquele artigo, de maneira cabal, o pagamento das multas como prestação tributária. Com efeito, a afirmação de que a obrigação principal pode versar sobre penalidade pecuniária quadra mal com o anteriormente exposto.

O § 3º do art. 113 visa estabelecer uma sanção destinada a punir aquele que descumpra a obrigação acessória. Escolhe a modalidade de uma penalidade de natureza pecuniária. Até esse ponto os tributaristas marcham concordes. Com efeito, nada mais apropriado do que impor uma sanção pecuniária àquele que descumpra com os deveres acessórios. Mas os mesmos críticos que há pouco encrespavam contra a possibilidade de que a obrigação principal pudesse ter por objeto tanto o pagamento de tributo quanto o de penalidade pecuniária, investem agora contra o fato de a obrigação acessória poder converter-se em principal, quando não cumprida. Parece, com efeito, do estrito ponto de vista lógico, proceder a crítica destes autores. Não há que falar-se em conversão da obrigação acessória em principal, mas sim em sanção. Contudo, a intenção do texto é tão manifesta que acaba por relevar este pectado de ordem lógica. É que resulta claro que o que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável a tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua **cobrança**. O direito tem estas liberdades, que não precisam ser objeto de *escândalo*.” (negrito agora)

Além disso, o caput do art. 161 do CTN, abaixo transcrito, prevê que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta .

“Art. 161. O **crédito** não integralmente pago no vencimento é **acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades** cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”(n/s)

Relembre-se que que o conceito de crédito tributário engloba tributo e multa.

Ressalte-se que o art. 161 do CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício através da expressão “*sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*”.

Como se vê, juros e multa não são excludentes entre si.

Ademais, a exigência de juros de mora está prevista no § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem

a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.” (Grifou-se)

A partir das disposições legais acima, tendo em conta que, em que pese à interpretação contrária pretendida pela defesa, a multa é débito para com a União decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Atente-se que a Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 43, expressamente prevê essa hipótese no caso de multas lançadas isoladamente:

"Art.43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (negrito agora)

Desta forma, conforme demonstrado, mostra-se perfeita a conclusão a que chegou o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02 de abril de 1998:

"3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:

a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;

b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95."

Também nesse sentido, cita-se decisão proferida pelo Primeiro Conselho de Contribuintes:

"JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96." (1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, acórdão 103-22197, sessão de 07/12/2005)

Como se vê, não assiste razão ao contribuinte na alegação de existência de juros sobre multa.

DA CSLL, PIS, COFINS – LANÇAMENTO DECORRENTE

Tendo em vista serem lançamentos reflexos ao do imposto de renda, sendo a impugnação a mesma do IRPJ e ante a íntima relação de causa e efeito, consideram-se procedentes os lançamentos de CSLL, PIS e COFINS.

Pois bem, tendo em vista a matéria mantida em litígio, as razões da DRJ foram suficientemente claras e devem ser mantidas pelos seus próprios fundamentos.

A DRJ fez uma análise detalhada dos custos glosados, mantendo-se apenas aqueles para os quais efetivamente (e confessadamente) o contribuinte não tinha provas.

No que se refere ao ganho de capital a atuação dolosa das partes foi evidente e escancarada, a fiscalização conseguiu comprovar de forma adequada toda simulação dolosa realizada pelas partes.

A Recorrente de forma quase graciosa transferiu o imóvel para uma pessoa física por um valor quase 50% inferior ao custo de aquisição. Por sua vez, a própria recorrente firmou promessa de compra e venda de imóvel que não era mais seu, e recebeu os valores dos pagamentos. Tudo isso realizado por atos diretamente realizados por seu sócio que foi responsabilizado solidariamente.

Assim, entendo que os fatos são suficientes para justificar a qualificação e solidariedade.

Por sua vez, a incidência de juros sobre multa é questão sumulada.

Desta feita, oriento meu voto no sentido de manter a glosa de custos em litígio e a exigência do IR sobre o ganho de capital, com multa qualificada e mantendo-se a responsabilização solidária.

Contudo, existe matéria a ser conhecida de ofício. Entendo que a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%.

Isso porque, a Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que trazia a previsão da multa duplicada. Vejamos a antiga e a nova redação:

Redação dada pela Lei nº 11.488/2007

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Destaca-se que referida lei criou uma nova hipótese de majoração ao patamar de 150%, prevista no inciso VII, mas apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. Esta hipótese trata-se da instituição de uma nova penalidade, e que deve ser aplicada apenas aos fatos geradores ocorrida após a vigência da lei, haja vista, ainda, a necessidade de motivação pela autoridade fiscal.

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

Ainda, no que se refere à alegação de impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício e isolada penso que assiste razão ao Recorrente.

Isto porque, sigo o entendimento acerca da impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Tal fato se deve à conclusão de que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.

Tratando-se, portanto, de aplicação de penalidade, o *ius puniendi* está sujeito a mecanismos e princípios de controle do Poder punitivo do Estado razão pela qual, um único ilícito tributário não pode acarretar duas punições sob pena de *bis in idem*.

Neste ponto me permito valer dos fundamentos aduzidos pelo Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-00.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

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

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

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

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

Diga-se ainda que a questão é objeto de Súmula do CARF nº 105, que entendo permanecer aplicável aos fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.488/07 in verbis:

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.

Outrossim, tal posição encontra guarida em diversas decisões deste Conselho, incluindo-se esta mesma Turma Ordinária e, mais recentemente através de precedente da CSRF de 01/09/2020 através do Acórdão 9101-005.080:

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Quanto ao precedente acima citado, peço vênua para reproduzir a brilhante declaração de voto proferida pela Conselheira Livia de Carli Germano, que já compôs esta TO, e que enfrenta de forma direta e exaustiva o argumento relativo à inaplicabilidade da referida Súmula 105:

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênua, divergi da i. Relatora com relação às exigências das multas isoladas lançadas para o ano calendário de 2007.

Em síntese, tenho orientado meus votos no sentido de que o racional da Súmula CARF n. 105 permanece aplicável mesmo após a alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007, eis que, compreendo, esta modificou apenas o texto normativo, em nada alterando quanto à norma jurídica subjacente.

A redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996 era a seguinte (grifamos):

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

(...)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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

O *caput* do artigo 44 traz a base de cálculo das multas em questão, fazendo menção à “*totalidade de tributo ou contribuição*”.

A uma primeira vista, tal referência parece mesmo se reportar ao valor devido no ajuste anual, inclusive em razão do emprego do termo “totalidade” – de fato, a princípio, parece não fazer sentido pensar que a norma fala em “totalidade de tributo” querendo se referir ao valor da estimativa mensal, eis que não se “totaliza” o valor de um pagamento que é único a cada mês.

A questão é: nesses termos, como compatibilizar o *caput* do dispositivo com os incisos de seu parágrafo primeiro?

Explica-se. O *caput* do artigo 44 prevê que a base de cálculo da multa será “*a totalidade do tributo ou contribuição*”. Se isso significa o valor devido no ajuste anual, qual seria o conteúdo do inciso IV do parágrafo primeiro (acima grifado), em especial considerando: (i) a possibilidade (remota, mas existente) de verificação da ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário (quando ainda não há ajuste anual apurado), e (ii) a previsão de que a multa isolada pode ser exigida “*ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”?

Em ambas as hipóteses acima, teríamos um problema quanto à base de cálculo para a multa isolada a ser aplicada, eis que, (i) no caso de verificação, ainda no curso do ano calendário, de ausência de recolhimento da estimativa mensal, a base de cálculo da multa isolada seria inexistente, e (ii) no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa no ajuste anual, a base de cálculo da multa isolada seria zero.

É dizer, nessas situações, (i) a multa isolada não poderia (impossibilidade prática) ser aplicada antes da entrega da declaração, por ausência de base de cálculo, e (ii) o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º traria uma afirmação em si mesma contraditória, eis que ele estaria dizendo que a multa isolada poderia ser exigida ainda que sua base de cálculo fosse zero.

A MP 303, de 29 de junho de 2006, que perdeu eficácia em 27 de outubro daquele ano, e MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488/2007, alterou o texto legal de maneira que o *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996

deixou de indicar a base de cálculo das multas, sendo certo que a base de cálculo da multa isolada atualmente é, nos termos do inciso II, o valor do pagamento mensal devido. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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)

(...)

A legislação foi alterada sem qualquer previsão expressa de ter sido interpretativa (art. 106 do CTN), o que leva à conclusão de que a alteração, por si só, não teria influência na interpretação a ser dada à legislação vigente anteriormente.

Por oportuno, observo que a circunstância de um texto legal (palavras/literalidade) ter sido alterado nada diz sobre se, de fato, houve alteração da norma jurídica subjacente (isto é, do significado formado a partir da interpretação de tal texto). Isso porque a alteração de um texto normativo pode ser realizada tanto para trazer novo sentido à norma como meramente para fazer com que a literalidade reflita o sentido lógico já contido na norma anterior (neste último caso se compreende a alteração como tendo natureza interpretativa).

No caso, para períodos anteriores a 2007, temos o seguinte dilema: ou (a) se considera que o *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996, quando menciona “*totalidade de tributo ou contribuição*”, está se referindo ao ajuste anual -- hipótese em que (i) não se aplica a multa isolada se verificada no curso do ano calendário, em virtude da ausência de base de cálculo, e (ii) deve ser ignorado o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º (“*ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”), porque contraditório com o *caput*, ou (b) se confere ao *caput* do artigo 44 um sentido diverso, compreendendo-se o significado de “*totalidade de tributo ou contribuição*” como sendo, genericamente, o valor devido que deixou de ser recolhido, e integrando-o de acordo com a hipótese prevista em cada um dos incisos do parágrafo primeiro em questão – assim, para os incisos I e II ele significaria o ajuste anual, enquanto que, para os incisos III e IV, seria o valor do recolhimento mensal devido.

Muitos sustentam que não se pode interpretar que a legislação esteja mencionando “tributo” querendo se referir às estimativas já que, tecnicamente, estas não são tributo mas mera antecipação. Sem embargo, não vejo problemas em tal raciocínio já que, na qualidade de antecipação de uma prestação potencialmente devida, a estimativa tem, em sua origem, a qualidade e a natureza do que busca antecipar.

Portanto, considerando o arrazoado acima, compreendo que a única forma de compatibilizar o trecho final do *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996, em sua redação original, com o trecho final do inciso IV do seu parágrafo 1º, é considerar que a menção do *caput* à “*totalidade de tributo ou contribuição*” deva ser compreendida de forma integrada com os incisos do parágrafo primeiro, sem negar eficácia a nenhuma de suas disposições.

Deste modo, muito embora tal termo se identifique com ao valor devido no ajuste anual nos incisos I e II do parágrafo 1º (o que, inclusive, justificaria a menção ao vocábulo “totalidade”), no caso de ausência de recolhimentos mensais (incisos III e IV do parágrafo 1º), a base de cálculo da multa necessariamente é o valor do recolhimento mensal devido.

Não se nega que o *caput* orienta a matéria a ser tratada na norma, nem o fato de os parágrafos serem dedicados a expressar “*os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida*” (Lei Complementar 95/98, art. 11, III, “c”), não obstante também se deve ter em mente a máxima de hermenêutica segundo a qual a lei não contém palavras inúteis (*verba cum effectu sunt accipienda* – i.e., as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia). Assim, compreendo não ser adequado, especialmente quando possível uma interpretação que pressuponha a coerência do texto normativo, optar por uma interpretação que resulte em se considerar como não escrita a integralidade do trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44, da Lei 9.430/1996.

Tal interpretação revela-se, ainda, coerente com o princípio geral de que, em se tratando de penalidade, a graduação deve levar em conta a gravidade da falta, sendo assim adequado o entendimento de que a multa tenha por base de cálculo o valor da estimativa mensal devida e não recolhida.

Além disso, em se estabelecendo a base de cálculo da penalidade como sendo o valor do recolhimento mensal devido e não realizado, a interpretação se coaduna com a faculdade que se confere ao sujeito passivo de interromper os pagamentos por antecipação quando apure, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso (parágrafo 2º do artigo 39 da Lei 8.383/1991).

É dizer, a multa isolada não poderá ser aplicada na hipótese em que o recolhimento mensal não seja devido -- em razão do levantamento de balancetes de suspensão – e proporcionalmente, em caso de balanços de redução. E isso,

ressalte-se, independentemente de transcrição e tais balancetes no Diário, como enuncia a Súmula CARF 93: “A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa”. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Estas são as razões pelas quais considero também que, de maneira geral, a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual.

Nesse ponto, não ignoro a linha de raciocínio segundo a qual, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa perderia sua eficácia, prevalecendo a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Segundo essa linha, haveria, entre as estimativas e o tributo devido no final do ano, uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, de modo que a multa isolada cobrada em razão da ausência de recolhimento de estimativas apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Não discordo das *premissas* de tal raciocínio, isto é, concordo que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa. Não obstante, compreendo que a *conclusão* a que ele chega não é adequada, e isso essencialmente porque, aqui, não estamos tratando de incidência de principal de tributo, mas de norma que estabelece penalidade.

É dizer, embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (IRPJ/CSLL anual), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais), e a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe logicamente da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que venha a haver tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano, e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido.

Daí porque tais condutas podem ser, como de fato são, penalizadas de forma específica – nos das atuais, a primeira à razão de 50% da estimativa não recolhida e a segunda à razão de 75% do valor do ajuste anual devido.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida *versus* valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena

por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

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

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

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

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

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

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado

nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

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

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

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Com a devida vênias, afastar a aplicação das razões de decidir da referida Súmula uma vez que esta foi editada antes da alteração da redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 promovida pela Lei nº 11.488/2007, como se tal alteração legislativa fulminasse de morte toda a lógica e racionalidade da referida Súmula me parece postura muito perigosa para fins da segurança jurídica.

Nesse ponto, e para entender e compreender as razões de decidir necessário se faz analisar os precedentes que justificaram a produção da referida Súmula, e a conclusão que posso chegar é a de que os fundamentos da *ratio decidendi* permanece intacta e inalterada mesmo com a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Entendo ainda que, a lógica é a mesma no que se refere à aplicação da Súmula Vinculante CARF n. 22 mesmo para exclusões realizadas no âmbito do SIMPLES NACIONAL, muito embora a mesma se refira ao SIMPLES FEDERAL.

Veja que, neste caso específico, o que ocorreu foi sim, de fato, uma mudança completa no regime do Simples Federal, instituído pela Lei nº 9.317/1996, substituído pela LC 123/2006.

O que ocorreu neste exemplo, foi uma completa mudança no regime de tributação diferenciado para os micro e pequenos empresários e, mesmo assim, não são poucos os precedentes deste CARF - e desta mesma TO- que aplicam a mesma *ratio decidendi* da referida Súmula para anular atos de exclusão realizados já no âmbito do novo regime. Para mim deve ser aplicada a mesma lógica.

Diante do exposto, entendo assistir razão ao Recorrente razão pela qual oriento meu voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

Desta feita, oriento meu voto para NÃO CONHECER do recurso de Ofício e, nos termos da faculdade garantida pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), adoto parcialmente a decisão da DRJ como razões de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de negar provimento ao Recurso do responsável solidário e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte, tão somente, para afastar a aplicação da multa isolada e, de ofício, reduzir a multa qualificada para o patamar de 100% por força da aplicação da retroatividade benigna estatuída pela Lei nº 14.689/2023.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

VOTO VENCEDOR

Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Redator designado.

Em que pesem as sempre judiciosas palavras do Relator, o Ilustre Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, tenho posição diametralmente oposta à dele em relação à multa isolada incidente sobre a falta/insuficiência do pagamento de estimativas de IRPJ/CSLL.

Neste tema, me coaduno com as razões adotadas pela decisão recorrida, pois penso estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada, exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

Para tanto, acrescento às bem traçadas linhas da decisão recorrida os seguintes fundamentos para a manutenção da multa isolada conforme foi aplicada pela Autoridade Fiscal.

Historicamente, a matéria foi tratada, de prefácio, no art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, in verbis:

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

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

(...)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

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

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

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

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

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

(...)

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

Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração substancial nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço.

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e

reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, **e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas**, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Tem-se assim que a **multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário**, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a “obrigação de dar” (pagar) o tributo devido, ou seja, é o “*dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei*”¹, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de “obrigação de fazer” e “obrigação de não fazer”, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, “acessórias ao principal”, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no fundo, em “*obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais*”².

Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma “antecipação estimada” do tributo, **a ser apurado como devido, ou não, ao final do período de apuração, que é devida e deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual.**

Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 306-307.

² ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquemático, 4ª. ed. São Paulo: Método, 2010.

(tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual.

Nesta linha, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105, por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Com relação às alegações de impossibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do exercício, bem assim as concernentes à sua exclusão por força da decadência, nada tenho a acrescentar aos bem postos fundamentos esposados pela decisão recorrida, razão pela qual nego provimento ao recurso também nesses pontos.

Por todo o exposto, é forçoso negar-se provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas nos períodos base de 2010 e 2011.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves