



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

Processo nº 10530.727075/2014-19
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-002.783 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2017
Matéria CUSTOS E DESPESAS NÃO COMPROVADOS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
CARBOFLEX PRODUTOS E SERVIÇOS ESPECIAIS LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 135, DO CTN.

O artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, seja de direito ou de fato, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

CUSTOS E DESPESAS. COMPROVAÇÃO.

Os custos e despesas operacionais são dedutíveis na apuração do resultado da pessoa jurídica apenas se devidamente comprovada com documentação hábil e idônea a realização das operações que lhes deu origem.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010

FRAUDE. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A dedução de custos e despesas inexistentes amparada em documentos inidôneos caracteriza o dolo e justifica a imputação da multa qualificada.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na 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.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2010

CSLL.PIS.COFINS. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Aplica-se aos lançamentos tidos como reflexo, o mesmo resultado do julgamento na autuação principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir os coobrigados da relação jurídico-tributária.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Ailton Neves da Silva, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto. Ausente o Conselheiro Marco Rogério Borges.

Relatório

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto - Relator

Trata o presente de autos de infração para cobrança do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, no montante de R\$ 13.853.746,27; aí incluídos multa isolada incidente sobre IRPJ e CSLL devidos a título de estimativas, juros de mora e multa de ofício imputada nos percentuais de 75% e 150%, de acordo com a infração.

De acordo com o Termo de Verificação, tem-se:

1) Comprovação inidônea de compras de bens para revenda:

Constatou-se a comprovação inidônea de compras de produtos para revenda junto às fornecedoras BARUS MINERAÇÃO LTDA - ME (atualmente CONECT INCORPORADORA) e CIMENTAR - INDÚSTRIA DE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA. - ME; pelo fato dessas empresas terem apresentado DIPJs como inativas desde o ano-calendário de 2009, além do objeto social ser absolutamente estranho à atividade de venda de produtos petroquímicos. como seria o caso.

A contribuinte foi intimada a apresentar as cópias de todas as notas fiscais e os comprovantes dos pagamentos das compras feitas junto às empresas acima relacionadas. Em atendimento a intimação foram apresentadas as cópias das notas fiscais, porém, quantos aos pagamentos foram apresentados o seguinte: (i) - cópia de páginas do livro razão analítico referente à conta contábil "1.1.03.01.002 -ADIANTAMENTO BARUS" onde teriam sido registrados uma grande quantidade de pagamentos à Barus e à CIMENTAR; (ii) - declaração da CIMENTAR dando a quitação das notas fiscais listadas e que teria sido feita por meio dos adiantamentos realizados para a empresa Barus e (iii) – documentos eferentes aos adiantamentos mencionados (pagamentos).

Todavia, em relação à comprovação de pagamentos requerida, foi verificado que nenhum dos comprovantes de pagamento enviados se referiam à BARUS, ou mesmo à CIMENTAR.

Não há qualquer menção nesses comprovantes a essas empresas. Nesse sentido, apresentou comprovantes de pagamentos às empresas: (i) - GEO – INDUSTRIA COMERCIO E SERVIÇOS EIRELI - EPP, CNPJ 03.427.588/0001-52; (ii) - BARIO INDUSTRIA COMERCIO E SERVIÇOS LTDA - ME, CNPJ 03.288.850/0001-25 e (iii) - R7 LOGÍSTICA LTDA ME (atualmente TRUQUE INDUSTRIA E SERVIÇOS LTDA), CNPJ 11.416.994/0001-48.

No entendimento do Fisco, a apresentação pela empresa de cópia das notas fiscais requeridas, mas acompanhadas de comprovantes de pagamentos a outras empresas não emitentes das notas fiscais, **representou comprovação inidônea de despesa**, implicando na glosa dessas notas, com revisão da base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS e na apuração do IRPJ e a CSLL.

2) Comprovação inidônea de despesas com aluguel de máquinas:

A contribuinte foi intimada a apresentar cópia das notas fiscais das despesas de aluguel de máquinas e equipamentos informadas nas planilhas enviadas, bem como dos respectivos comprovantes de pagamento e dos contratos de aluguel firmados.

Em relação às notas fiscais 765 e 954 emitidas pelo CNPJ 05.741.713/0001-20, nos valores de R\$ 1.252.800,85 e R\$ 1.214.138,52, respectivamente, não foi apresentado contrato, comprovante de pagamento ou qualquer outro esclarecimento. Foi verificado que a empresa emissora das notas sem comprovação de pagamento não apresenta DIPJs desde o exercício 2009 (ano calendário 2008). Saliente-se que os valores dessas notas são imensamente maiores que os das demais notas de aluguel de máquinas e equipamentos (a maior delas no valor de R\$81.815,00 e as demais não passam de R\$ 6.600,00).

De acordo com o Fisco, a apresentação pela empresa de cópia das notas fiscais requeridas, mas desacompanhadas de comprovantes de pagamentos e dos contratos de aluguel firmados, representou **comprovação inidônea de despesa**, implicando na glosa dessas notas, com revisão da base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS e na apuração do IRPJ e a CSLL.

3) Glosa de notas fiscais canceladas pelo fornecedor:

As notas fiscais 2920 e 4125 no valor de R\$ 14.742,81 e R\$ 14.742,81 respectivamente, emitidas pelo fornecedor BENTONIT, foram informadas pela contribuinte, mas constam como canceladas nos arquivos de notas fiscais eletrônicas do fornecedor. Intimada, a empresa apresentou, em 29/10/14, cópia das notas fiscais referidas onde consta anotado à mão o cancelamento dessas notas. Também não houve qualquer questionamento por parte da empresa em relação a esses cancelamentos.

4) Créditos não comprovados de PIS/Cofins:

As irregularidades supra mencionadas implicaram na desconsideração de parte dos créditos utilizados na apuração do PIS e Cofins não cumulativos e, por consequência, recálculo dessas contribuições.

5) Multa e sujeição passiva:

Para a exigência das irregularidades indicadas nos itens 1 e 2 foi imputada a multa de 150%. Foi exigida multa isolada e lavrado Termo de Sujeição Passiva contra as pessoas físicas EUDALIO REGUEIRA MOREIRA FILHO, CPF 023.945.375-15; (ii) - SERGIO RICARDO CUNHA MOREIRA, CPF 597.698.235-20 e (iii) - MARIO ALFREDO ECHEVARRIA, CPF 124.475.525-72.

Em impugnação, a interessada suscita a nulidade do procedimento em relação à glosa de despesas com aluguel de máquinas por ter sido adotado arbitramento sem previsão legal.

Quanto à aquisição de produtos para a revenda, tece longo arrazoado para defender que não pode ser punida por irregularidades cadastrais dos fornecedores. Para comprovar que a operação de aquisição de baritina efetivamente ocorreu apresenta os seguintes documentos: cópias das notas fiscais de compra; das de venda; cópia dos Livros de Registro de Saídas e de Entradas.

Sustenta que não poderia vender o que não tem e, portanto, as vendas realizadas comprovariam a aquisição anterior do produto. Esclarece que os pagamentos a

terceiros teriam sido feitos por indicação dos próprios fornecedores que, agora, apresentaram declaração de quitação.

Em relação às despesas com aluguel de máquinas e equipamentos, reclama contra o ilegal arbitramento e solicita a recomposição da base de cálculo, eis que apenas uma parcela das notas fiscais sob exame foi apropriada no ano-calendário.

Questiona a multa isolada pela impossibilidade de cobrança em concomitância com a multa de ofício exigida junto com o tributo e defende a inexistência de evidente intuito de fraude que justificasse a imputação da multa isolada.

No que se refere à responsabilização dos sócios, sustenta que para imputação da responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN, é necessário averiguar se determinado ato que originou o crédito tributário decorreu de ato da pessoa jurídica ou das pessoas físicas. Afinal, se um ato ilícito foi praticado pela pessoa jurídica, a responsabilidade não pode atingir diretores, gerentes e representantes legais.

Aduz que apenas se o sócio-administrador pratica um ato doloso que acarrete imposição tributária, sem respeitar os limites da sua competência definida na lei, no contrato social, ou nos estatutos, ele estará realizando um ato pessoal, e por isto a responsabilidade tributária recairá sobre si.

Defende que isso não ocorreu no presente caso, e, se é assim, os sócios da contribuinte são partes manifestamente ilegítimas para figurarem no pólo passivo da relação jurídica tributária em face da inaplicabilidade do art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

Por fim, reclama pela impossibilidade de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo prolatou o Acórdão 16-73.376, pelo qual acolheu parcialmente a impugnação para manter na base de cálculo da exigência referente à glosa de despesas com aluguel apenas os valores comprovadamente deduzidos no ano-calendário.

Devidamente cientificada, a interessada apresentou recurso voluntário ratificando em essência as razões expeditas na peça impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente legitimado em relação à pessoa jurídica autuada e aos coobrigados e, sendo assim, dele conheço.

A arguição de **nulidade do procedimento por indevido arbitramento** não merece prosperar. Ressaltando que os erros de apuração já foram corrigidos pela decisão recorrida, a apuração do resultado não ocorreu pela sistemática do lucro arbitrado, o que inclusive já foi ressaltado pela decisão recorrida. Em argumentação confusa, a interessada suscita a ocorrência do que seria um "arbitramento transversal", figura essa que esse relator humildemente admite desconhecer. Ocorreu, no caso, que a dedução de alguns custos e despesas referentes a operações que restaram não comprovadas foram glosadas pela Fiscalização pelo singelo motivo que não se pode computar no resultado valores que não estejam embasados por documentação hábil e idônea. Simples assim.

Em relação à irregularidade decorrente da **comprovação inidônea de compras de produtos para revenda**, diante das notas fiscais apresentadas o Fisco constatou que os supostos fornecedores tinham registro de atividade incompatível com as operações sob exame e entregaram DIPJ como inativa no período auditado. Além disso, não foi demonstrada a quitação de nenhuma das compras eis que o pagamentos apresentados como prova beneficiaram terceiros.

Na defesa foram apresentados como prova da realização das operações de compra o Livro de Entradas e o Livro de Saídas, nesse último caso sob o argumento de que não poderia ser dada saída a produtos inexistentes no estoque.

A jurisprudência desta Corte aceita a dedução do custo referente à aquisição de mercadorias ainda que seja constatada irregularidade cadastral no fornecedor, DESDE QUE SEJA EFETIVAMENTE COMPROVADA A OPERAÇÃO.

A nota fiscal por si só não cumpre esse mister. A demonstração do pagamento isoladamente também não seria o bastante, ressaltando-se quanto a esse ponto fato absolutamente fora da normalidade que é o pagamento efetuado a terceiros estranhos à operação sob a singela justificativa de que teria sido orientado pelo vendedor a fazê-lo, mas sem apresentar justificativa negocial para tal. Assim, não há como dar valor à declaração de quitação emitida pelos supostos fornecedores.

Pelo até aqui exposto, não haveria elementos que pudessem corroborar a realização das operações.

Ainda assim, o principal argumento de defesa consiste na existência de volume de vendas que indicaria a aquisição prévia dos produtos vendidos ou, em termos mais simples, "só poderia sair aquilo que entrou".

Para demonstrar essa tese foram trazidos aos autos os Livros de Entradas e de Saídas que registram as notas fiscais mas também não são suficientes para atestar a

argumentação de que "só poderia sair aquilo que entrou" tendo em vista que não indicam a quantidade do produto comprada ou vendida.

Por outro lado, uma comparação entre a relação de notas fiscais de compra e de venda traz resultados esclarecedores.

Praticamente todas as notas fiscais de compras que não foram contestadas pela Fiscalização indicam uma quantidade adquirida variável entre 27 (vinte e sete) e 30 (trinta) toneladas de produto. Já as notas fiscais tidas como inidôneas referem-se a quantidades entre 200 (duzentas) e 2500 (duas mil e quinhentas) toneladas por nota fiscal, ou seja, quantidades de produto muito maiores.

Sob esse prisma, para que a alegação da interessada pudesse ser tida como razoável, as vendas deveriam guardar compatibilidade com a quantidade adquirida. De fato essa compatibilidade ocorre, mas justamente com as quantidades indicadas nas notas fiscais que não foram contestadas. O volume de saída do produtos é coerente com o ingresso registrado nos documentos fiscais idôneos, sem levar em consideração as quantidades indicadas nas notas contestadas. Se, por hipótese e apenas por hipótese, todas as compras fossem tidas como realizadas, ter-se-ia na verdade não vendas efetiva, mas um grande estoque de produtos.

Sendo assim, a alegação do sujeito passivo é insubsistente.

No que se refere às **despesas com aluguel de equipamento**, a única alegação do sujeito passivo consistiu em ter apropriado apenas uma parcela dos valores, questão essa avaliada e acatada pela decisão recorrida, tendo sido objeto de recurso de ofício.

Pelo exame dos autos constata-se que, de fato, o sujeito passivo apropriou os valores em questão a medida em que foram pagos, praticamente um regime de caixa. Independentemente dessa contabilização estar ou não correta, fato é que apenas os valores pagos impactaram o resultado.

Por esse motivo agiu bem a decisão recorrida em ajustar a glosa aos valores deduzidos, motivo pelo qual NEGO PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO.

Já quanto aos valores referentes às compras canceladas, não foi apresentada defesa, limitando-se a interessada a afirmar que se constitui em simples equívoco. sob essa égide a matéria foi tratada pela Fiscalização eis que, para essa irregularidade, não houve imputação da multa qualificada.

Quanto à **multa qualificada**, foi imputada sobre as irregularidades onde não foi demonstrada a realização das operações que geraram custos e despesas. Sendo assim, as notas fiscais que ampararam tais valores são documentos inidôneos e prova material do dolo. A dedução de custos ou despesas inexistentes e o registro contábil amparado em documentação fiscal graciosa, enquadra o sujeito passivo nas disposições dos art. 71 e 72, da Lei nº 4.502/64.

Correta a imputação da multa qualificada.

Em relação à **multa isolada**, o pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de

apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

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

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

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

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

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

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

(....)

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

(....)

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

(.....) (grifo acrescido)

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

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

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

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

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(.....)

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

(.....)

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

(.....) (grifo acrescido)

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

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

(.....)

Nada obstante, 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, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, 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 regradada 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.

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

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou

inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.² (destaques acrescidos).

Estariamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

¹ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

² Idem, Idem

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

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À MP Nº 351/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Quanto à incidência dos **juros de mora sobre a multa de ofício**, cabe simplesmente registrar que o acórdão apresentado pela interessada para reforçar a defesa contém entendimento superado e a jurisprudência atual desta Corte é unânime em reconhecer a incidência dos juros de mora sobre a multa, como se pode ver abaixo em julgados recentíssimos de **todas** as turmas da CSRF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).

No que tange à responsabilidade dos sócios, o art. 135 estabelece hipóteses de responsabilização pela prática de atos infracionais ali descritos. Para aplicação desse dispositivo é necessário preliminarmente que seja identificado expressamente qual ato infracional gerou o enquadramento e quem o praticou. Mas não é só isso.

O artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo.

Importante destacar que a infração à lei capaz de gerar a responsabilidade do administrador é aquela de natureza societária. Afinal, o que objetiva este artigo é justamente responsabilizar o administrador que age à revelia dos interesses da sociedade, e a forma com a

qual ele age de tal modo seria descumprindo as normas societárias que prescrevem que a sua atuação deve observar os interesses da empresa, dentro de determinados limites.³

Sob essa ótica, com todo respeito à autoridade lançadora entendo que não houve a identificação da prática de atos pelos sócios administradores que justificasse a responsabilização nos termos efetuados. Afirma a autoridade fiscal:

[...]

A empresa contribuinte fiscalizada apresentou cópias de notas fiscais como comprovação de despesas deduzidas da base de cálculo do IRPJ/CSLL e de despesas utilizadas na base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS. Todavia, intimada a apresentar comprovação de pagamento dessas despesas, não apresentou qualquer documento hábil. Por conta disso, tais notas fiscais foram consideradas comprovação inidônea de despesas. As pessoas a seguir, na condição de sócios administradores da empresa contribuinte, ao apresentarem tais documentos inidôneos, praticaram infração à legislação tributária, e, nos termos do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), foram colocados na condição responsáveis solidários pelos créditos lançados:

{...}

Vê-se que, no que se refere à matéria tributável a descrição das irregularidades envolve exclusivamente a omissão de receitas pela pessoa jurídica inclusive de forma a justificar a qualificação da multa, mas não trata da individualização de conduta dos sócios administradores voltada ao prejuízo da empresa, motivo pelo qual acato a exclusão dos coobrigados da relação jurídico-tributária.

De todo o exposto, em resumo do meu posicionamento quanto ao mérito da exigência, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir os coobrigados da relação jurídico-tributária. Essa decisão aplica-se aos lançamentos de CSLL, PIS e Cofins, pela relação de causa e efeito que os une à tributação do IRPJ.

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto

³ BARCELOS, Soraya Marina. A responsabilidade dos administradores prevista no art. 135, III do CTN: hipótese de responsabilidade solidária, subsidiária ou exclusiva?. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 3089, 16 dez. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20662>>. Acesso em: 23 dez. 2013.

