



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11070.720186/2016-85
ACÓRDÃO	1001-003.489 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ULLMANN EMPREENDIMENTOS AGRÍCOLAS LTDA.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

GANHO DE CAPITAL.

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.

OMISSÃO DE RECEITAS.

Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL.

No caso de lançamento de ofício, é aplicada a multa 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.

LANÇAMENTO REFLEXO.

O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento do recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 2 de setembro de 2024

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva.

RELATÓRIO

Auto de Infração

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com a exigência do crédito tributário apurado no regime de lucro real no valor de R\$1.154.719,66 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada e multa de ofício isolada por ausência de recolhimento de estimativa referente ao ano-calendário de 2012, e-fls. 288-294:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

INFRAÇÃO: APURAÇÃO A MENOR DO GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DA TERRA NUA E OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE RURAL.

Apuração a menor do ganho de capital na alienação da terra nua, bem como a omissão de receitas da atividade rural na venda de benfeitorias, com a consequente falta de recolhimento do IRPJ, conforme Termo de Constatação Fiscal e demais documentos e planilhas em anexo.

Houve compensação de prejuízos de períodos anteriores.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2012	290.778,59	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

Artigos 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 288 e 418 do RIR/99.

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função dos balanços de suspensão ou redução.

Fato Gerador	Multa
31/05/2012	264.909,79

30/06/2012 62.602,95

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/05/2012 e 30/06/2012:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foi constituído o seguinte crédito tributário pelo lançamento de ofício formalizado neste processo:

O Auto de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com a exigência do crédito tributário apurado no regime de lucro real no valor de R\$2.174.142,51 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada e multa de ofício isolada por ausência de recolhimento de estimativa referente ao anos-calendário de 2012, e-fls. 296-304:

INFRAÇÃO: APURAÇÃO A MENOR DO GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DA TERRA NUA E OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE RURAL.

Apuração a menor do ganho de capital na alienação da terra nua, bem como a omissão de receitas da atividade rural na venda de benfeitorias, com a consequente falta de recolhimento da CSLL, conforme Termo de Constatação Fiscal e demais documentos e planilhas em anexo.

Houve compensação de base negativa de períodos anteriores.

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/12/2012	632.631,77	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96

Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 39 da Medida Provisória nº 563/12.

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução.

Fato Gerador	Multa
31/05/2012	351.326,35
30/06/2012	23.105,31

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/05/2012 e 30/06/2012:

Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/072007

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 39 da Medida Provisória nº 563/12.

Representação Fiscal para Fins Penais

A Representação Fiscal para Fins Penais está formalizada no processo apenso nº 11070.720316/2016-80, e-fls. 286 e 438:

Em decorrência da prática dolosa como crime de sonegação fiscal praticada pela Ullmann, conforme acima mencionado, fatos estes que em tese configuram crimes contra a ordem tributária, definidos na Lei nº 8.137/90, tornou-se necessária a formalização de processo de Representação Fiscal para Fins Penais, por esta fiscalização, a fim de dar conhecimento ao Ministério Público Federal dos crimes praticados pela fiscalizada. [...]

PROCESSO DE REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

Contra a Ordem Tributária: 11070-720.316/2016-80

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 4ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-71.220, de 26.01.2017, fls. 447-459:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

MULTA QUALIFICADA

Somente é cabível a aplicação de multa qualificada quando se comprovar que o sujeito passivo praticou ato doloso tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA.

A lei estabelece que, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa exigida isoladamente sobre os valores devidos, e não recolhidos, a título das estimativas mensais, estando o contribuinte sujeito à apuração do lucro real anual, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, no ano-calendário correspondente.

As multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração e não incidem sobre a mesma base de cálculo, são inteiramente diversas e previstas em lei.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Acórdão

Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar PROCEDENTE EM PARTE a impugnação, mantendo PARCIALMENTE o crédito tributário exigido. [...]

III - CONCLUSÃO

Assim, encaminho o meu voto no sentido de julgar procedente a impugnação para afastar a qualificação da multa de ofício e improcedente no que diz respeito à exigência da multa isolada.

Por consequência, a multa de ofício deve ser no percentual de 75%, sendo exonerado o crédito tributário a seguir demonstrado:

IRPJ R\$ 218.083,94

CSLL R\$ 474.473,83

TOTAL EXONERADO R\$ 692.557,77.

Recurso Voluntário

Notificada em 31.01.2017, fls. 460, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 24.02.2017, fls. 462-478, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

III — DOS FUNDAMENTOS DO RECURSO.

Evidentemente que o exposto na impugnação, deixou clara a situação fática e o entendimento dominante no CARF e nos Tribunais Judiciais, quanto a questão de aplicação de MULTA DE OFÍCIO e MULTA ISOLADA, concomitantemente.

Entretanto, faz-se necessário, para uma análise coerente do presente recurso, atentar-se ao disposto na legislação, ou seja, na Lei no 9.430/96, que regulamenta o assunto, ora em debate.

Com relação ao lançamento de ofício da multa isolada trazemos a descrição dos fatos no Termo de Constatação fiscal, bem como o embasamento aplicado, [...]

Com relação ao lançamento da multa isolada, a interpretação aplicada para o dispositivo legal que trata da aplicação desta multa (art. 44, inciso II, letra "b" da lei no 9.430/96) foi abstraído de um todo da legislação tributária, com análise literal do dispositivo legal em questão.

Para entendermos o espírito aplicado pelo legislador na criação da multa isolada, incidente sobre falta de recolhimento do Imposto de Renda apurado com base nas regras do carnê-leão, bem como sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, no caso de pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real Anual é preciso analisar a legislação detalhadamente.

O dispositivo legal que criou a multa isolada estará completando 20 (vinte) anos no mês de dezembro/2016, e ainda continua trazendo dúvida quanto a sua aplicação, para isto, iremos reproduzir a redação original do art. 44 da Lei 9.430/96 e a nova redação dada pela Lei 11.488/2007. [...]

As principais alterações trazidas pela Lei no 11.488/2007, se refere à redução do percentual da multa isolada para 50%, e a disposição da multa isolada no inciso II, onde na redação original tratava da multa qualificada de 150%.

Analisando a disposição da nova redação do art. 44 da Lei no 9.430/96, verificamos que a multa normal do lançamento de ofício consta do inciso "I". Já a multa qualificada de 150% continua tendo como base legal o inciso "I" agora com a sua duplicação contida no § P. Segundo alguns doutrinadores a alteração se fez necessária haja vista que se um lançamento de ofício realizado como multa qualificada de 150%, cuja base legal era o art. 44, inciso II da Lei no 9.430/96, fosse julgado inconsistente à aplicação da multa qualificada, em tese, este lançamento teria a sua multa reduzida a "zero", pois, o julgado não pode alterar o enquadramento legal. Com a nova redação se for considerada inconsistente a multa qualificada de 150%, o julgador está anulando a aplicação do § 1º, continua válido o inciso "I" do art. 44 da Lei 9.430/96. [...]

Na interpretação da legislação tributária devemos ter presente a correlação que a mesma possui com os outros ramos do direito, valendo-se de conceitos dos demais ramos do direito, devendo também atender aos princípios gerais do direito e as demais normas do próprio direito tributário.

No caso do lançamento em tela, houve um bis in idem, ou seja, foi imposta a multa isolada de 50%, incidente sobre os valores das estimativas mensais de IRPJ e CSLL não recolhidas, mais a multa qualificada do lançamento de ofício de 150%, ou seja, sobre os valores devidos incidiu um total de multa de 200%, o que é considerado confisco com base no

entendimento do STF que se pronunciou no sentido de que a multa máxima está limitada a 100 % do valor dos tributos e contribuições devidas.

Ademais, não há discordância de que a multa isolada de 50% deve ser aplicada sobre a falta de recolhimento do Imposto de Renda - IR apurado com base nas regras do carnê-leão ou das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL não recolhidas, mas tão somente nas situações em que o IR do carnê-leão e as estimativas mensais do IRPJ e da CSLL foram declaradas e não ocorreu o seu recolhimento, ou também nas situações em que o IR do carnê-leão e as estimativas mensais de IRPJ e CSLL não foram apuradas, sendo que no final do ano também não foi apurado IR (carnê-leão), IRPJ e CSLL devidos.

Nestas duas situações é devida a multa isolada, o que é muito diferente da situação do lançamento da multa isolada em concomitância com a multa de ofício tida na mesma infração apurada.

Aliás, neste sentido colaciona-se a Súmula 105, do Carf, embora emitida antes da Lei no 11.488/2007, aplica-se ao caso [...]

No Judiciário, a controvérsia já está pacificada, no sentido de que não se pode aplicar, concomitantemente, a multa de ofício e a multa isolada pela lógica do princípio da consunção, neste sentido colaciona-se decisões do STJ e do TRF04 [...].

Este foi o julgamento do recurso especial apresentado pela fazenda contra acórdão do TRF4, que julgou pela impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício, aplicando o Princípio da Consunção, em que a infração mais grave absorve a de menor gravidade.

Conforme se vê, o recorrente apenas pretende que seja interpretada a Lei 9.430/96, no que tange a aplicação da multa isolada, de acordo com os princípios que norteiam a legislação tributária.

Aliás, princípios estes devidamente acolhidos, no Poder Judiciário, não podendo, um órgão, como a Receita Federal, interpretar a lei de forma incoerente, e com demasiado prejuízo ao contribuinte.

Por isso, roga-se aos Senhores Conselheiros, para que analisem os dispositivos mencionados, e cheguem à mesma conclusão do recorrente, de que não há como incidir a multa isolada e a multa de ofício, ao mesmo tempo, sendo esta a forma correta de interpretar a Lei nº 9.430/96. [...]

Já é pacífico e comum, o entendimento que pode o Conselho de Contribuintes pronunciar-se a respeito de conformidade de lei ou ato normativo com preceitos emanados da Constituição Federal.

Não havendo óbice, portanto, ao acolhimento dos argumentos deste recurso.

Aliás, a decisão de primeira instância, que ora se combate, entendeu haver óbice à análise da matéria, ante ao estatuído na IN SRF no 93, de 24/12/1997, fato que não serve para balizar, o julgamento que se pretende com o presente recurso.

Assim, a coerência e a justiça impõem, no presente caso, que a lei deve ser interpretada, de acordo com os princípios básicos do sistema tributário.

Destarte, com escoro na interpretação dominante sobre a matéria, objeto do presente recurso, não pode ser exigida concomitantemente a MULTA ISOLADA e a MULTA DE OFÍCIO, devendo, por isso, ser cancelada MULTA ISOLADA, como medida salutar de justiça.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

IV — DO REQUERIMENTO FINAL.

ANTE AO EXPOSTO, demonstrada a insubsistência e a improcedência da ação fiscal, espera e requer seja recebido e provido o presente recurso, cancelando-se o crédito tributário reclamado.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Delimitação da Lide

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame do mérito das exigências de IRPJ e de CSLL relativamente ao ganho de capital referente ao ano-calendário de 2012 formalizado no presente processo em 25.11.2011 (art. 15, art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 02 de março de 1972). As alegações pertinentes à qualificação da multa de ofício proporcional e à multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas não podem ser analisadas, uma vez que essas exigências foram afastadas pelo Acórdão da 4ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-71.220, de 26.01.2017, fls. 447-459.

Nulidade do Auto de Infração e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

O Auto de Infração foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia. As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da

Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação às atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos em observância aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Ganho de Capital

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

O Código Tributário Nacional determina:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época, prevê:

Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24). [...]

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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31). [...]

Art. 541. A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de quinze por cento sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, apurado de conformidade com este Decreto (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º). [...]

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42):

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas ou rendimentos.

Parágrafo único. Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.

Consta no Termo de Constatação Fiscal, e-fls. 261-284:

1. Dos Fatos:

1.1 – A fiscalizada não formalizou laudo de reavaliação do imobilizado, conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0003 (fl. 159).

1.2 – A redução do capital social, no valor de R\$ 33.339.000,00, foi aprovada pelos sócios, por entenderem que o mesmo é excessivo em relação ao objeto da sociedade, conforme Ata da Assembleia Geral nº 01 (fl. 161).

1.3 – Nas matrículas 7153, 7154, 7155, 15899, 15900, 15901, 15902, 15903 e 15904 (fls. 92/143), constam os registros de desincorporação de bens da fiscalizada para os sócios Wilson Ullmann, Luiz Zigoski, Paulo Alberto Grechi, Irineu Ullmann e Rubem Ullman, [...]

1.4 – Na escritura pública de compra e venda (fls. 59/91), ocorreu a venda de bens, benfeitorias e equipamentos, pelo valor de R\$ 51.000.000,00, dos sócios da fiscalizada para a empresa Caiapó [...]

1.5 – Não foi localizada, nas matrículas 7153, 7154, 7155, 15899, 15900, 15901, 15902, 15903 e 15904 (fls. 92/143), a desincorporação para os sócios dos equipamentos que foram vendidos para a empresa Caiapó pelo valor de R\$ 6.000.000,00.

1.6 – Apesar da venda total dos bens ter ocorrido entre os sócios da fiscalizada e a empresa Caiapó, conforme escritura pública de compra e venda (fls. 59/91), o pagamento ocorreu da seguinte forma: R\$ 15.000.000,00 foram transferidos, via TED, diretamente da empresa Caiapó para a fiscalizada (fls. 144/145) e R\$ 36.000.000,00 foram transferidos, via TED, diretamente da empresa Caiapó para o sócio Wilson Ullmann (fl. 146).

1.7 – A fiscalizada apurou ganho de capital no valor de R\$ 1.114.530,77, referente a desincorporação das benfeitorias para os sócios, conforme conta 3.01.03.04 – ganho de capital extraída do livro razão com suas contrapartidas, [...]

1.8 – Na escritura de compra e venda (fl. 81), a venda dos equipamentos ocorreu entre os sócios da fiscalizada e a empresa Caiapó, pelo valor de R\$ 6.000.000,00.

1.9 – Conforme pode ser observado na conta 3.01.03.04 – ganho de capital, extraída do livro razão juntamente com suas contrapartidas, ocorreu a venda dos equipamentos, no valor de R\$ 6.000.000,00, diretamente entre a fiscalizada e a empresa Caiapó, com a apuração de um ganho de capital no valor de R\$ 3.306.509,38 [...]

1.9 – Em resposta ao Termo de Diligência Fiscal nº 200 01, a empresa Caiapó Agronegócio Ltda forneceu o Instrumento Particular de Promessa de Compra e Venda, o Instrumento Particular de Cessão e o Primeiro Termo Aditivo ao Instrumento Particular de Promessa de Compra e Venda (fls. 174/193). Em síntese, a negociação contida nos documentos citados acima ocorreu da seguinte forma:

a) em 10 de fevereiro de 2012, a empresa Ullmann e seus sócios firmaram o instrumento particular de promessa de compra e venda (fls. 174/186) com a empresa Tamboril Agronegócio Ltda, dos bens constantes no item 1.3, pelo valor de R\$ 51.000.000,00, a ser pago da seguinte forma: R\$ 15.000.000,00 será depositado na conta corrente nº 11.000-0, agência 0795-1, do Banco do Brasil S.A., de titularidade da fiscalizada; R\$ 36.000.000,00 será depositado em conta de titularidade de um ou mais dos promitentes vendedores.

b) em 24 de fevereiro de 2012, a empresa Tamboril cedeu a sua posição de promitente compradora para a empresa Caiapó Agronegócio Ltda, conforme instrumento particular de cessão (fls. 187/188).

c) em 15 de março de 2012, a empresa Ullmann e seus sócios firmaram o primeiro termo aditivo ao instrumento particular de promessa de compra e venda (fls. 189/193) com a empresa Caiapó, alterando a data de pagamento da segunda parcela no valor de R\$ 36.000.000,00.

1.10 - os sócios da fiscalizada, no ano de 2012, eram os seguintes:

[Wilson Ullmann, Luiz Zigoski, Paulo Alberto Grechi, Irineu Ullmann, Rubem Ullmann]
[...]

1.11 – os sócios informaram, conforme demonstrativos de apuração dos ganhos de capital contidos nas DIRPF 2013, ano calendário 2012, que a alienação dos bens para a Caiapó ocorreu do dia 10 de fevereiro de 2012, pelos valores listados na tabela abaixo. Além disso, a tabela também consolida o imposto pago em virtude do ganho de capital: [...]

1.12 – a fiscalizada informou, conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0007 (fls. 199/214), que utilizou a depreciação incentivada para as benfeitorias e equipamentos vendidos para a Caiapó. Informou ainda que os equipamentos foram vendidos diretamente para a Caiapó, ou seja, não foram desincorporados.

2. Da análise dos fatos:

Analisando a redução do capital social (fato 1.2), observa-se que a mesma fora efetuada pelos sócios por considerarem que o capital é excessivo em relação ao objeto da sociedade. A desincorporação dos bens, citados no item 1.3, ocorreu nos dias 03 de março de 2012 e 19 de março de 2012, conforme matrículas dos bens (fls. 92/143). No dia 10 de maio de 2012, conforme Escritura Pública de Compra e Venda, os sócios venderam os mesmos bens constantes no item 1.3 para a empresa Caiapó Agronegócios Ltda. As despesas com corretagem, conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0008, ocorreu pelo valor de R\$ 2.250.000,00, pago pelos sócios para as empresas Sassi & Sassi Ltda (CNPJ 07.733.308/0001-95), Antonioli Advogados (CNPJ 07.705.321/0001-30) e Pierini Intermediações Imobiliárias Ltda (CNPJ 12.621.726/0001-20) (fls. 217/231).

Ocorre que, pelos documentos fornecidos pela Caiapó, firmou-se em 10 de fevereiro de 2012, entre a Ullmann, seus sócios e a Caiapó um instrumento particular de promessa de compra e venda (item 1.9), no valor de R\$ 51.000.000,00, sendo que parte deste valor (R\$ 15.000.000,00) foi depositado via TED diretamente em uma conta corrente da fiscalizada. Cabe ressaltar que, em 03 de março de 2012 e 19 de março de 2012, conforme matrículas dos bens (fls. 92/143), ocorreu a desincorporação destes bens da fiscalizada para seus sócios, ou seja, data posterior ao instrumento particular citado acima.

Analisando as Declarações de Informações sobre Movimentação Financeira (DIMOF) da fiscalizada, dos sócios e dos seus cônjuges e filhos, observa-se em fevereiro houve um

crédito de R\$ 15 milhões na conta da Ullmann (entre outras movimentações), sendo que houve a saída desse dinheiro (débito de 19 milhões).

Contudo, a saída de dinheiro da fiscalizada não foi para os sócios ou seus cônjuges ou seus filhos, já que em fevereiro e março não ocorreu créditos de grandes valores nas contas das pessoas físicas, com exceção do sócio Wilson Ullmann que recebeu a segunda parcela da venda dos bens, no valor de R\$ 36 milhões. [...]

Desta forma, a fiscalizada não transferiu o valor da primeira parcela para seus sócios ou cônjuges ou filhos (o que poderia caracterizá-lo apenas como um intermediário da transação) mas utilizou o valor para pagar suas obrigações. Na DIPJ 2013, ano-calendário 2012, verificou-se que o passivo da fiscalizada reduziu em aproximadamente R\$ 15 milhões nas rubricas relativas ao financiamento de curto prazo e de longo prazo, conforme tabela abaixo. Tal situação corrobora para o fato da fiscalizada ter utilizado parte do valor da venda dos bens (R\$ 15 milhões) para pagar suas obrigações. [...]

Sobre a redução do capital social O artigo 1.082 da Lei 10.406 (Código Civil), de 10 de janeiro de 2002, diz o seguinte:

Art. 1.082. Pode a sociedade reduzir o capital, mediante a correspondente modificação do contrato:

I - depois de integralizado, se houver perdas irreparáveis;

II - se excessivo em relação ao objeto da sociedade.

Conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0003 (fato 1.2) houve redução do capital social pelos sócios, no valor de R\$ 33.339.000,00, por entenderem que o mesmo é excessivo em relação ao objeto da sociedade. Como a primeira parcela da venda dos bens, no valor de R\$ 15 milhões, foi depositada na conta da fiscalizada e utilizada para pagar suas obrigações, não é aceitável afirmar que o capital era excessivo em relação ao objeto da sociedade. Portanto, a fiscalizada não atendeu a nenhuma das hipóteses do artigo 1.082 do código civil, não sendo cabível a desincorporação dos bens para fins tributários.

Portanto, resta claro que a venda da terra nua e das benfeitorias ocorreu a partir de um planejamento tributário abusivo, ou seja, com a tributação no ganho de capital da pessoa jurídica para a pessoa física, que é menor. Os motivos que justificam a simulação de um negócio para pagar menos imposto e contribuição, ou um planejamento tributário abusivo, que já foram apreciados anteriormente, podem ser resumidos nos cinco itens abaixo listados:

1 – Houve a redução do capital social, através da desincorporação da terra nua e benfeitorias, por considerar que o capital é excessivo em relação ao objeto da sociedade, conforme Ata da Assembleia Geral nº 01. Os bens foram vendidos para a Caiapó e parte do valor recebido pela venda (R\$ 15 milhões) foi depositado e utilizado pela fiscalizada, demonstrando que o capital não era excessivo para ser totalmente desincorporado.

2 – O crédito de R\$ 15 milhões, depositado na conta da Ullmann, não foi posteriormente transferido para seus sócios ou seus conjugues ou seus filhos, mas sim utilizado para pagar suas obrigações.

3 – A desincorporação dos bens para os sócios ocorreu nos dias 03 de março de 2012 e 19 de março de 2012. Porém, em 10 de fevereiro de 2012 (data anterior a desincorporação), a fiscalizada e seus sócios firmaram um instrumento particular de promessa de compra e venda com a empresa Tamboril, o que resta estranho o fato de inicialmente a fiscalizada ter realizado uma negociação com a Caiapó, em seguida ter desincorporado os bens para seus sócios e após isto os sócios terem vendido os bens para a Caiapó.

4 – Os equipamentos foram vendidos diretamente pela fiscalizada para a Caiapó, pelo valor de R\$ 6 milhões, apesar de constar na escritura pública que a venda ocorrera entre seus sócios e a Caiapó, pelo valor total de R\$ 51 milhões, que inclui os equipamentos.

5 – A apuração do ganho de capital e o recolhimento do imposto de renda na venda da terra nua foi efetuada pelos sócios, através de suas Declarações de Ajuste Anual, ano-calendário 2012.

Na incorporação de reserva de reavaliação, ocorrida em 13 de outubro de 2006 a fiscalizada, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0003 (fls. 158/159), informou que não formalizou laudo na época da reavaliação do imobilizado. Portanto, o ganho de capital na venda da terra nua será calculado pela diferença entre o valor de venda para a Caiapó, que equivale a R\$ 40.000.000,00 (tabela do item 1.4), e o valor com a incorporação da reserva de reavaliação, que corresponde a R\$ 29.339.000,00 (tabela do item 1.3).

Com relação às benfeitorias contidas na matrícula 7154, desincorporadas pelo valor de R\$ 4.000.000,00 (item 1.3) e vendidas pelo valor de R\$ 5.000.000,00 (item 1.4), conforme a conta 3.01.03.04 – ganho de capital, extraída do livro razão com suas contrapartidas, verifica-se que a fiscalizada apurou ganho de capital no valor de R\$ 1.114.530,77, referente a desincorporação das benfeitorias para os sócios. Porém, já fora demonstrado anteriormente que não é cabível para fins tributários a desincorporação dos bens pela fiscalizada.

Além disso, conforme o parágrafo 1º, inciso I, do artigo 61 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR (Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999), o valor da alienação dos bens utilizados, exclusivamente, na exploração da atividade rural, exceto o valor da terra nua, integra a receita bruta da atividade rural.

Portanto, o valor da alienação das benfeitorias para a Caiapó, pelo valor de R\$ 5.000.000,00, constitui receita bruta da atividade rural para a fiscalizada.

Art. 61. A receita bruta da atividade rural é constituída pelo montante das vendas dos produtos oriundos das atividades definidas no art. 58, exploradas pelo próprio produtor-vendedor.

§ 1º Integram também a receita bruta da atividade rural:

III - o valor da alienação de bens utilizados, exclusivamente, na exploração da atividade rural, exceto o valor da terra nua, ainda que adquiridos pelas modalidades de arrendamento mercantil e consórcio; [...]

Da mesma forma que as benfeitorias, o valor de venda dos equipamentos, no total de R\$ 6.000.000,00 (item 1.4), constitui receita bruta da atividade rural.

Cabe observar que, na escritura pública de compra e venda (fls. 59/91), os equipamentos foram vendidos pelos sócios da fiscalizada para a Caiapó, pelo valor de R\$ 6.000.000,00. Porém, nas matrículas (fls. 92/143), não aparece a desincorporação dos equipamentos da fiscalizada para os sócios. Para corroborar com tal informação, na conta 3.01.03.04 – ganho de capital (item 1.9), a venda dos equipamentos ocorreu diretamente entre a fiscalizada e a empresa Caiapó, pelo valor de R\$ 6.000.000,00, com a apuração de um ganho de capital no valor de R\$ 3.306.509,38. Além disso, conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0007, a fiscalizada informou que os equipamentos foram vendidos diretamente da empresa fiscalizada para a Caiapó.

Conforme o artigo 512 do RIR, os prejuízos apurados pela pessoa jurídica que explorar atividade rural poderão ser compensados com o resultado positivo obtido em períodos de apuração posteriores, não se lhe aplicando o limite previsto no artigo 510 do RIR.

Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

§ 1º O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação.

§ 2º Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 são passíveis de compensação na forma deste artigo, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

§ 3º O limite previsto no caput não se aplica à hipótese de que trata o inciso I do art. 470.

De acordo com o artigo 314 do RIR, é prevista a depreciação incentivada na atividade rural. Tal dispositivo foi utilizado pela fiscalizada nas benfeitorias e equipamentos vendidos (item 1.12), conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0007 (fls. 199/214). Baseado na listagem de equipamentos e benfeitorias fornecida pela fiscalizada (fls. 203/214), foi adicionada na parte “A” do LALUR (fl. 42) os valores a depreciar dos equipamentos e benfeitorias vendidos para a Caiapó.

Art. 314. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural (art. 58), para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição. Com isto, o lucro real obtido pela fiscalizada após as adições e exclusões foi de R\$ 11.157.881,74 (fl. 42). Este valor foi totalmente compensado pelos prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores, conforme parte “B” do LALUR (fls. 43/44) [...].

Desta forma, desconsiderando a desincorporação da terra nua, das benfeitorias e dos equipamentos para seus sócios, para fins de tributação do IRPJ e CSLL, pelos motivos anteriormente explicados, tem-se os seguintes valores a serem considerados como ganho de capital na venda para a Caiapó da terra nua e como receita bruta da atividade rural na venda para a Caiapó das benfeitorias e equipamentos: [...]

Analisando as Declarações de Ajuste Anual, ano-calendário 2012, dos sócios Irineu Ullmann, Luiz Zigoski, Paulo Alberto Grechi, Rubem Ullmann e Wilson Ullmann observa-se que foram pagos, a título de ganho de capital pela venda dos bens desincorporados, os seguintes valores relativos ao imposto de renda: [...]

Como para fins tributários os valores do imposto de renda recolhidos pelos sócios referem-se ao mesmo fato, que foi a venda dos bens para a Caiapó, tais montantes serão imputados por esta fiscalização como recolhidos pela própria pessoa jurídica, para o cálculo do IRPJ a pagar. O referido aproveitamento de créditos já fora analisado pelo extinto Conselho de Contribuintes (atual CARF) que considerou como válido o aproveitamento dos valores recolhidos a título de IRPJ com os valores devidos a título de IRPF. [...]

Com as receitas obtidas na venda da terra nua, dos equipamentos e das benfeitorias, com os valores do IRPF recolhidos como ganho de capital na venda dos bens para a Caiapó e tendo em vista que a sistemática de tributação da Ullmann, durante o período fiscalizado, foi com base no lucro real, consolidou-se os valores devidos de IRPJ e CSLL, dentro do período em análise [...]

Nas linhas 66, 70 e 72 da Demonstração do Resultado acima, consta a receita pela venda da terra nua (R\$ 40.000.000,00), seu valor contábil (R\$ 29.339.000,00) e as despesas com corretagem pagas pelos sócios (R\$ 2.250.000,00). Na linha 43 e na coluna Atividade Rural, foi acrescentado como receita da atividade rural o valor de R\$ 1.000.000,00, relativo à diferença entre o valor de venda das benfeitorias (R\$ 5.000.000,00) e o valor da desincorporação das benfeitorias (R\$ 4.000.000,00). [...]

Como todo o saldo de prejuízo fiscal, no ano-calendário de 2012, foi compensado para o cálculo do IRPJ e da CSLL, temos que a parte B do LALUR, que controla os valores que constituirão ajuste do Lucro Líquido de Exercícios Futuros, ficará conforme as tabelas abaixo, que deverá ser retificada pela fiscalizada [...]

No presente caso restaram comprovados o ganho de capital apurado a menor e a omissão de receitas da atividade rural, falta de declaração ou declaração inexata, fato que justifica o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração.

Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. O procedimento fiscal decorre de expressa previsão legal que é de observância obrigatória pela autoridade tributária, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional).

No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo fático-probatório de suas alegações, porém não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural. A proposição da Recorrente, por conseguinte, não pode ser sancionada.

Multa de Ofício Proporcional

A Recorrente apresenta alegações em face a exigência da multa de ofício proporcional.

Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade procedente da lei em razão do inadimplemento de uma obrigação legal principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. [...]

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

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

Trata-se de responsabilidade objetiva do agente por infrações fiscais que independe da intenção do agente, em face da qual inexistente mitigação, ressalvando disposições em contrário da legislação de regência (art. 112, art. 136 e art. 137 e do Código Tributário Nacional).

No lançamento de ofício está afastada a aplicação da multa de mora que pressupõe o pagamento espontâneo e fora do prazo legal do tributo antes do início de qualquer procedimento fiscal em relação à matéria e ao período tratado nos autos (art. 7º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

No presente caso houve constituição do crédito tributário pelo lançamento direto de modo que está correta a aplicação da multa de ofício proporcional no percentual de 75% (setenta e cinco por cento). A proposição da Recorrente, por conseguinte, não pode ser sancionada.

Declaração de Concordância

Consta no Acórdão da 4ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-71.220, de 26.01.2017, fls. 447-459, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

II – DO MÉRITO

A) DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

A impugnante afirma que não existe vedação legal para a operação de desincorporação. Em verdade, a fiscalização não defende esta tese.

Afirma que “a fiscalizada não atendeu a nenhuma das hipóteses do artigo 1.082 do código civil, não sendo cabível a desincorporação dos bens para fins tributários”.

Sob este entendimento lavrou o competente auto de infração para exigência dos tributos devidos, com o qual a interessada concordou, não apresentando impugnação contra esta conclusão fiscal.

Por outro lado, a fiscalização entendeu ter havido simulação nas operações efetuadas, registrando:

“A simulação praticada pela empresa na venda de seus bens, com o intuito de pagar menos imposto ou contribuição, pode ser demonstrada com os fatos citados anteriormente bem como com um breve resumo listado abaixo:”

Portanto, é contra a qualificação da multa que a impugnante se insurge.

Reconhece que as operações realmente existiram, foram devidamente documentadas, os lançamentos contábeis pertinentes foram providenciados, as operações foram indicadas nas declarações de imposto de renda dos sócios, nos exatos valores constantes das escrituras públicas e o ganho de capital apurado e recolhido.

Complementa que o valor de R\$ 15 milhões fora utilizado para liberar as hipotecas existentes nas matrículas dos imóveis, de forma a permitir a transferência dos bens para os sócios. Assim, de fato, a desincorporação somente poderia ter sido efetuada depois do recebimento da primeira parcela da empresa compradora.

Por tudo que se encontra exposto nas peças fiscais, concluo por aceitar o argumento da impugnante de que não há que se falar em planejamento tributário abusivo, simulação ou fraude.

B) DO CANCELAMENTO DA MULTA ISOLADA

Contesta a contribuinte a aplicação das multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas, alegando, substancialmente, a sua inaplicabilidade em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura do auto de infração e a impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício.

A Lei nº 9.430, de 1996, na sua redação original dispunha que:

“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, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

§ 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;”

Com as alterações introduzidas por leis editadas posteriormente, o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1994, passou a apresentar a seguinte redação:

“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: (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; (Incluída 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. (Incluída pela Lei nº 11.488, 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 2007)”

Como se vê, a nova redação, no que concerne à falta ou insuficiência de recolhimento das antecipações por estimativa, manteve a sanção, mas reduziu o seu percentual de 75% para 50%.

A teor do então artigo 44, §1º, IV, da Lei nº 9.430/1996, e da redação atual do inciso II, aliena b, desse mesmo artigo, a multa isolada é devida em função da falta ou insuficiência de pagamento do imposto devido pelo regime de estimativa.

Por outro lado, a multa isolada e a multa de ofício não incidem sobre a mesma base de cálculo.

Com efeito, a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo contribuinte, que, no caso, tendo em vista a sua opção pelo regime de estimativa, é apurado ao final do ano-calendário com base no resultado final auferido pelo contribuinte.

Já a multa isolada, por seu turno, incide sobre o valor do pagamento mensal. Com a vigência da Lei nº 11.488, de 2007, a qual alterou a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, a distinção entre as bases de cálculo dessas multas ficou evidente.

Em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração e não incidem sobre a mesma base de cálculo. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum bis in idem.

Portanto, não se pode concluir que estaria havendo excesso punitivo. O sujeito passivo cometeu dois atos ilícitos, tipificados em lei, em face dos quais a norma prevê penas distintas.

Sempre que não forem recolhidos o IRPJ e a CSLL devidas por estimativa, o contribuinte faltoso estará sujeito, no caso de lançamento de ofício, à multa isolada de 50% sobre o montante não recolhido. A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL. Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração, a penalidade é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final da apuração, mas sim pela falta de cumprimento de obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal.

De outro lado, a lei não limita a imposição da multa aos casos em que o lançamento de ofício se faz antes do término do período de apuração. Tanto é assim que comina a multa até mesmo na hipótese de o contribuinte ter apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ajuste anual, enquanto resultado tributário negativo é circunstância que somente se verifica após o encerramento do período de apuração.

Para a autoridade julgadora administrativa de primeira instância, essa conclusão não consiste em mera interpretação, mas tem o caráter de norma vinculante, em virtude de a Instrução Normativa SRF nº 93, de 24.12.1997, dispor textualmente que:

“Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.”

III - CONCLUSÃO

Assim, encaminho o meu voto no sentido de julgar procedente a impugnação para afastar a qualificação da multa de ofício e improcedente no que diz respeito à exigência da multa isolada.

Assim sendo, o Acórdão da 4ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-71.220, de 26.01.2017, fls. 447-459, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Responsabilidade por Infrações

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). O Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”. “As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN” (Agravo em Recurso Especial nº 2554882/SP).

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Lançamento Reflexo

O nexo causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo (art. 9º do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972). O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Dispositivo

Em assim sucedendo, voto em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento do recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva