



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 13074.721452/2024-92 |
| ACÓRDÃO | 1202-002.158 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 22 de outubro de 2025 |
| RECURSO | DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTES | MANETONI DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS SIDERURGICOS IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2019, 2020, 2021, 2022

MULTA QUALIFICADA. DOLO SONEGATÓRIO.

Presente o dolo sonegatório, evidenciado pela forma reiterada de confissão de débitos, ano a ano, em somente 10% dos valores apurados na ECF, bem assim da escrituração de valores não pagos de estimativas, nas apurações de todos os anos-calendários, cabível a qualificação da multa de ofício.

MULTA ISOLADA POR ESTIMATIVAS NÃO-PAGAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n. 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.

RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. ART. 135, III, DO CTN.

Devem ser responsabilizados pessoalmente os sócios-administradores, subscritores das escritas fiscais e beneficiários da distribuição de lucros de que resultou o pagamento a menor de tributos, evidenciando o dolo sonegatório.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos acima identificados.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; ao recurso voluntário dos coobrigados Antonio Gomes Perianes Neto e José Manuel Miranda e ao recurso voluntário da pessoa jurídica autuada em relação à imputação da

multa qualificada. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário da pessoa jurídica atuada em relação à cobrança da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Fellipe Honório Rodrigues da Costa e André Luis Ulrich Pinto e a Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiróz (Relatora) que votaram por cancelar essa exigência. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ – Relatora

Assinado Digitalmente

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício e voluntários, interpostos por MANETONI DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS SIDERURGICOS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA e pelos sócios responsáveis JOSÉ MANOEL MIRANDA e ANTÔNIO GOMES PERIANES NETO, em face do Acórdão n. 106-048.491 – 12ª TURMA/DRJ06, que deu parcial provimento às impugnações dos sujeitos passivos, para, nos termos do dispositivo decisório:

- manter em sua integralidade os autos de infração lavrados, IRPJ, CSLL e respectivas Multas aplicadas, de Ofício e Isolada, além dos respectivos juros moratórios;
- manter a responsabilidade pessoal e solidária atribuída aos sócios administradores, Srs. Antônio Gomes Perianes Neto e José Manuel Miranda;
- excluir do polo passivo do lançamento a pessoa jurídica Indústria Metalúrgica Sul Fluminense LTDA e o contador, Sr. Luis Antônio Pucineli.

Segundo consta do Relatório de Lançamento (fls. 39-65), a pessoa jurídica recorrente foi autuada em decorrência de procedimento de auditoria interna de DCTF, que culminou na lavratura dos autos de Infração de IRPJ, CSLL e multa isolada (fls. 2 a 38), decorrente da falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL (art.44, II, b, da Lei n. 9.430/96), e da Falta de declaração de tributos e informações falsas (art.44, I, §1º, VI, da Lei n. 9.430/96).

Abaixo, o resumo das divergências encontrada entre a DCTF e as escriturações EFD e ECF do contribuinte:

| Ano | Diferença EFD ICMS/IPI x DCTF (IPI) | Diferença EFD-contribuicoes x DCTF | Diferença ECF x DCTF | Total NAO Declarado | Quantidade de Períodos Omissos |
|------|-------------------------------------|------------------------------------|----------------------|---------------------|--------------------------------|
| 2019 | 27.470,85 | 0,00 | 13.106.034,87 | 13.133.505,72 | 12,00 |
| 2020 | 23.383,66 | 0,00 | 16.169.921,13 | 16.193.304,79 | 12,00 |
| 2021 | 0,00 | 0,00 | 25.811.526,92 | 25.811.526,92 | 12,00 |
| 2022 | 394.771,76 | 0,00 | 0,00 | 394.771,76 | 5,00 |

Apesar de devidamente intimado sobre tais inconsistências, o sujeito passivo não se manifestou, não regularizou as divergências constatadas e não recolheu os tributos e encargos devidos.

O relatório fiscal registra, ainda, que o sujeito passivo declarou alguns valores de estimativa de IRPJ e CSLL em sua escrituração contábil fiscal – ECF (registros N630- IRPJ, N670-CSLL e L100), os quais não foram objeto de confissão em DCTF, não sendo localizados também os pagamentos devidos nos sistemas da RFB; que os valores pagos, quando houve, foram realizados em exatamente 10% do valor que foi declarado na escrita; tal situação implicou a qualificação da multa de ofício, entendendo-se a ocorrência da supressão do tributo mediante ato doloso, com *evidente intuito de fraude*.

Inconformado com o Acórdão de Impugnação, a pessoa jurídica autuada interpôs recurso voluntário (fls. 600-637), pretendendo *“que sejam reconhecidas a desqualificação da multa de ofício, a aplicação do Princípio da Consunção para afastar a cumulação das multas isolada e de ofício. Ainda, se reivindica a conversão do julgamento em diligência em relação à dedutibilidade das despesas”*.

Afirmou a impossibilidade de equiparar a suposta falta de declaração/pagamento à fraude/sonegação para qualificar a multa, e que não restaram individualizadas as condutas que ensejariam o reconhecimento da presença do dolo de fraude, sonegação ou conluio a justificar a penalidade no patamar aplicado.

Defende que, em observância ao princípio da consunção, a multa de ofício deve absorver a multa isolada, dada a “conexão” existente entre as condutas de recolher as estimativas mensais e a de recolher o tributo devido quando do ajuste anual, sendo aquela primeira conduta preparatória dessa segunda.

Por fim, requereu a “*conversão do julgamento em diligência para verificação das despesas dedutíveis, que integram o aspecto quantitativo da autuação, impondo a necessidade de apreciação, conforme art. 18 do Decreto n. 70.235/ 1972, para afastar eventual nulidade absoluta do lançamento*”.

As pessoas físicas recorrentes, em suas razões (fls. 518-556 e 559-597), repisam tudo quanto consta da peça recursal da empresa autuada, acrescentando, em relação às suas responsabilidades, que não restaram suficientemente individualizadas as suas condutas, não sendo suficiente a mera referência aos atos de administração e gestão para incluí-los na autuação. Pedem, assim, a exclusão da responsabilidade que lhes foi atribuída com fundamento no art. 135, III, do CTN.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Liana Carine Fernandes de Queiroz** (Relatora):

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, e tendo em vista da alçada prevista na Portaria MF nº 2/2023, vigente na data deste julgamento (Súmula CARF n. 177), conheço do recurso de ofício.

Quanto aos recursos voluntários, são tempestivos e preenchem os demais requisitos legais para serem admitidos, razão pela qual também deles conheço.

1 DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS INTERPOSTOS PELA PESSOA JURÍDICA AUTUADA E PELOS RESPONSÁVEIS PESSOAS FÍSICAS, JOSÉ MANOEL MIRANDA E ANTÔNIO GOMES PERIANES NETO

1.1 PRELIMINARMENTE: DO REQUERIMENTO DA BAIXA DOS AUTOS EM DILIGÊNCIA PARA A QUE SEJA PROCEDIDA A DEDUÇÃO DE DESPESAS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

Sustentam os recorrentes que, quando da autuação, não foram consideradas as despesas dedutíveis, dispostas no RIR/18, por não estarem escrituradas; asseveram que a existência de tais despesas é o que justifica as diferenças apuradas entre as receitas declaradas na ECF e o valor dos débitos confessados na DCTF; que, no caso, houve um mero erro contábil, quando do preenchimento da ECF, ao não escriturar as despesas que foram abatidas das receitas, na apuração da base de cálculo que foi utilizada para a confissão dos débitos em DCTF.

Certo, contudo, que, em sede de litígio administrativo, não é possível a coleta de documentos e informações contábeis que não constam das escritas do contribuinte, para, somente agora, pretender classifica-las na apuração das bases de cálculo dos tributos devidos, que foram declarados e confessados de forma inconsistente pela autuada.

Vale ressaltar que a recorrente sequer atendeu às intimações fiscais havidas no curso da fiscalização, quando intimada a justificar as divergências havidas entre as DCTFs e a ECFs do períodos fiscalizados.

Ainda, as informações e documentos que a recorrente pretende que sejam consideradas sequer constam dos autos, não foram trazidos pela autuada nem mesmo quando da apresentação de seu recurso, nessa instância recursal, o que seria imprescindível para a pretensa conversão deste julgamento em diligência.

Destaque-se que, a teor dos artigos 15 e 16 do Decreto n. 70.235, de 1972, caberia à impugnante trazer, juntamente com suas alegações, todos os documentos que lhes confirmam força probante, o que incorreu na espécie.

Assim, estar-se diante pedido de diligência desacompanhado de quaisquer elementos probatórios relacionadas às despesas que pretende deduzir; ausentes tais elementos, não há como se pode cogitar da existência de um lançamento incorreto, a maior, que tenha sido realizado pela autoridade fiscal (objeto deste reexame), em decorrência de equívoco na **base de cálculo utilizada na apuração – que é a constante das ECFs transmitidas pela recorrente.**

Indefiro, portanto, o pedido de conversão do presente julgamento em diligência.

1.2 MÉRITO DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

1.2.1 DA MULTA QUALIFICADA. DOLO SONEGATÓRIO.

Alegam as recorrentes que a mera constatação da omissão de receita ou de rendimentos, ou a existência de erros escriturais, não são suficientes à qualificação da multa de ofício; invocam, em seus arrazoados, o teor das Súmulas Carf ns. 14 e 25, cujos teores destaco abaixo:

Súmula CARF n. 14.

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF n. 25.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária

a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Contudo, o caso não é de aplicação da qualificadora por mera omissão de receitas; as súmulas referenciadas não tratam da situação denotada do presente processo.

No caso em apreço, a fiscalização constatou que a empresa recorrente declarou, nas ECFs em auditoria, **pagamentos das estimativas de IRPJ e CSLL inexistentes, não localizados no sistema da Receita Federal, como se realizados no valor total apurado na ECF**; a tabela abaixo exemplifica a ocorrência, demonstrando a dedução, do resultado do ano-calendário 2019, dos valores incorretos, que foram registrados nos livros N630-IRPJ, N670-CSLL e L100 das ECFs:

Cálculo dos tributos NÃO declarados e NÃO recolhidos do ajuste anual do IRPJ e CSLL

| Descrição (ECF-N630) Ajuste anual IRPJ - AC2019 | Valor | Valor ajustado |
|--|---------------|----------------|
| BASE DE CÁLCULO DO IRPJ | 42.900.767,54 | 42.900.767,54 |
| IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL | | |
| À Alíquota de 15% | 6.435.115,13 | 6.435.115,13 |
| Adicional | 4.266.076,75 | 4.266.076,75 |
| DEDUÇÕES | | |
| (-) Operações de Caráter Cultural e Artístico | - | - |
| (-) Programa de Alimentação do Trabalhador | - | - |
| (-) Desenvolvimento Tecnológico Industrial / Agropecuário | - | - |
| (-) Atividade Audiovisual | - | - |
| (-) Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente | - | - |
| (-) Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso (Lei nº 12.213/2010, art. 3º) | - | - |
| (-) Atividades de Caráter Desportivo | - | - |
| (-) Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica - PRONON (Lei nº 12.715/2012, arts. 1º e 4º) | - | - |
| (-) Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência - PRONAS/PCD (Lei nº 12.715/2012, arts. 3º e 4º) | - | - |
| (-) Valor da Remuneração da Prorrogação da Licença-Maternidade e da Licença-Paternidade (Lei nº 11.770/2008, art. 5º) | - | - |
| (-) Crédito Presumido de 9% Sobre a Parcela dos Lucros Auferidos no Exterior (Art. 28, da Instrução Normativa 1.520/2014) | - | - |
| (-) Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014 | - | - |
| (-) Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte no Exterior Incidente Sobre os Dividendos no Caso do Art. 88 da Lei nº 12.973/2014 | - | - |
| (-) Programa Rota 2030 - Mobilidade e Logística - Despesa Operacional do Período (Art. 11 da Lei nº 13.755/2018) | - | - |
| (-) Programa Rota 2030 - Mobilidade e Logística - Parcela Excedente de Períodos Anteriores (Art. 11, § 3º da Lei nº 13.755/2018) | - | - |
| (-) Isenção e Redução do Imposto | - | - |
| (-) Redução por Reinvestimento | - | - |
| (-) Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital | - | - |
| (-) Imposto de Renda Retido na Fonte | - | - |
| (-) Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações Federais (Lei nº 9.430/1996, art. 64) | - | - |
| (-) Imposto de Renda Retido na Fonte pelas Demais Entidades da Administração Pública Federal (Lei nº 10.833/2003, art. 34) | - | - |
| (-) Imposto Pago Incidente sobre Ganhos no Mercado de Renda Variável | - | - |
| (-) Imposto de Renda Mensal Efetivamente Pago por Estimativa | 10.701.191,88 | 1.070.119,18 |
| (-) Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada | - | - |
| IMPOSTO DE RENDA A PAGAR | | |
| IMPOSTO DE RENDA SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUSTO EFETIVO | - | - |
| IMPOSTO DE RENDA POSTERGADO DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES | - | - |
| | | |
| | | |
| | | |
| Valor DCTF | - | - |
| Total NÃO declarado a lançar | - | 9.631.072,70 |
| Multa (100%) | - | 9.631.072,70 |
| TOTAL a lançar | - | 19.262.145,40 |

O contexto da autuação, então, revela que as inconsistências evidenciadas em auditoria não podem ser consideradas meros erros ou inexatidões; além das **informações de pagamentos inexistentes que foram escrituradas**, restou demonstrada a prática reiterada da autuada em confessar seus débitos de IRPJ e CSLL (tributos objeto da presente autuação) em DCTF nos valores correspondentes a exatos 10% (dez por cento) dos débitos informados nas ECF.

Destaco, abaixo, as tabelas que integram o anexo II do Relatório Fiscal, fls. 153-155), que demonstram referida prática:

- IRPJ:

Estimativas NÃO recolhidas de IRPJ e CSLL

Comparação entre o valor declarado em DCTF e escriturado em ECF, com o valor efetivamente recolhido no período.

| Divergência entre valores declarados em DCTF e ECF (N630 e N670) - IRPJ/CSLL estimativa | | | | | | |
|---|-------------|---------------|--------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| Período de apuração | Tributo | Débito (DCTF) | Valor ECF | Valor recolhido | Valor NÃO recolhido | Multa (50%) |
| jan/19 | IRPJ (2362) | 105.388,55 | 1.053.885,53 | 105.388,55 | 948.496,98 | 474.248,49 |
| fev/19 | IRPJ (2362) | 73.235,38 | 732.353,80 | 73.235,38 | 659.118,42 | 329.559,21 |
| mar/19 | IRPJ (2362) | 88.333,11 | 883.331,14 | 88.333,11 | 794.998,03 | 397.499,02 |
| abr/19 | IRPJ (2362) | 93.425,05 | 934.250,47 | 93.425,05 | 840.825,42 | 420.412,71 |
| mai/19 | IRPJ (2362) | 90.873,09 | 908.730,89 | 90.873,09 | 817.857,80 | 408.928,90 |
| jun/19 | IRPJ (2362) | 73.433,31 | 734.333,12 | 73.433,31 | 660.899,81 | 330.449,91 |
| jul/19 | IRPJ (2362) | 99.174,21 | 991.742,12 | 99.174,21 | 892.567,91 | 446.283,96 |
| ago/19 | IRPJ (2362) | 101.789,21 | 1.017.892,05 | 101.789,21 | 916.102,84 | 458.051,42 |
| set/19 | IRPJ (2362) | 103.441,14 | 1.034.411,45 | 103.441,14 | 930.970,31 | 465.485,16 |
| out/19 | IRPJ (2362) | 95.949,69 | 959.496,88 | 95.949,69 | 863.547,19 | 431.773,60 |
| nov/19 | IRPJ (2362) | 86.067,47 | 860.674,68 | 86.067,47 | 774.607,21 | 387.303,61 |
| dez/19 | IRPJ (2362) | 59.008,97 | 590.089,75 | 59.008,97 | 531.080,78 | 265.540,39 |
| TOTAL | | | | 1.070.119,18 | 9.631.072,70 | 4.815.536,35 |

| Divergência entre valores declarados em DCTF e ECF (N630 e N670) - IRPJ/CSLL estimativa | | | | | | |
|---|-------------|---------------|--------------|---------------------|----------------------|---------------------|
| Período de apuração | Tributo | Débito (DCTF) | Valor ECF | Valor recolhido | Valor NÃO recolhido | Multa (50%) |
| jan/20 | IRPJ (2362) | 108.446,89 | 1.084.468,90 | 108.446,89 | 976.022,01 | 488.011,01 |
| fev/20 | IRPJ (2362) | 72.658,14 | 726.581,36 | 72.658,14 | 653.923,22 | 326.961,61 |
| mar/20 | IRPJ (2362) | 66.880,10 | 668.801,05 | 66.880,10 | 601.920,95 | 300.960,48 |
| abr/20 | IRPJ (2362) | 57.561,36 | 575.613,56 | 57.561,36 | 518.052,20 | 259.026,10 |
| mai/20 | IRPJ (2362) | 64.062,23 | 640.622,33 | 64.062,23 | 576.560,10 | 288.280,05 |
| jun/20 | IRPJ (2362) | 80.165,70 | 801.657,00 | 80.165,70 | 721.491,30 | 360.745,65 |
| jul/20 | IRPJ (2362) | 127.813,58 | 1.278.135,80 | 127.813,58 | 1.150.322,22 | 575.161,11 |
| ago/20 | IRPJ (2362) | 134.474,69 | 1.344.746,87 | 134.474,69 | 1.210.272,18 | 605.136,09 |
| set/20 | IRPJ (2362) | 148.558,93 | 1.485.589,30 | 148.558,93 | 1.337.030,37 | 668.515,19 |
| out/20 | IRPJ (2362) | 152.441,87 | 1.524.418,70 | 152.441,87 | 1.371.976,83 | 685.988,42 |
| nov/20 | IRPJ (2362) | 157.348,58 | 1.573.485,76 | 157.348,58 | 1.416.137,18 | 708.068,59 |
| dez/20 | IRPJ (2362) | 150.024,63 | 1.500.246,32 | 150.024,63 | 1.350.221,69 | 675.110,85 |
| TOTAL | | | | 1.320.436,70 | 11.883.930,25 | 5.941.965,13 |

| Divergência entre valores declarados em DCTF e ECF (N630 e N670) - IRPJ/CSLL estimativa | | | | | | |
|---|-------------|---------------|--------------|---------------------|----------------------|---------------------|
| Período de apuração | Tributo | Débito (DCTF) | Valor ECF | Valor recolhido | Valor NÃO recolhido | Multa (50%) |
| jan/21 | IRPJ (2362) | 170.047,42 | 1.700.474,20 | 170.047,42 | 1.530.426,78 | 765.213,39 |
| fev/21 | IRPJ (2362) | 167.424,59 | 1.674.245,90 | 167.424,59 | 1.506.821,31 | 753.410,66 |
| mar/21 | IRPJ (2362) | 198.323,30 | 1.983.233,00 | 198.323,30 | 1.784.909,70 | 892.454,85 |
| abr/21 | IRPJ (2362) | 179.184,96 | 1.791.849,62 | 179.184,96 | 1.612.664,66 | 806.332,33 |
| mai/21 | IRPJ (2362) | 203.949,69 | 2.039.496,86 | 203.949,69 | 1.835.547,17 | 917.773,59 |
| jun/21 | IRPJ (2362) | 195.398,59 | 1.953.985,90 | 195.398,59 | 1.758.587,31 | 879.293,66 |
| jul/21 | IRPJ (2362) | 190.525,75 | 1.905.257,51 | 190.525,75 | 1.714.731,76 | 857.365,88 |
| ago/21 | IRPJ (2362) | 187.563,46 | 1.875.634,55 | 187.563,46 | 1.688.071,09 | 844.035,55 |
| set/21 | IRPJ (2362) | 174.074,77 | 1.740.747,74 | 174.074,77 | 1.566.672,97 | 783.336,49 |
| out/21 | IRPJ (2362) | 154.776,91 | 1.547.769,12 | 154.776,91 | 1.392.992,21 | 696.496,11 |
| nov/21 | IRPJ (2362) | 149.776,91 | 1.497.769,10 | 149.776,91 | 1.347.992,19 | 673.996,10 |
| dez/21 | IRPJ (2362) | 137.103,23 | 1.371.032,35 | 137.103,23 | 1.233.929,12 | 616.964,56 |
| TOTAL | | | | 2.108.149,58 | 18.973.346,27 | 9.486.673,14 |

- CSSL:

| Divergência entre valores declarados em DCTF e ECF (N630 e N670) - IRPJ/CSLL estimativa | | | | | | |
|---|-------------|-----------------|-------------|-------------------|-----------------------|---------------------|
| Período de apuração -> | Tributo -> | Débito (DCTF) - | Valor ECF - | Valor recolhido - | Valor NÃO recolhido - | Multa (50%) - |
| jan/19 | CSLL (2484) | 38.011,88 | 380.118,79 | 38.011,88 | 342.106,91 | 171.053,46 |
| fev/19 | CSLL (2484) | 26.436,74 | 264.367,37 | 26.436,74 | 237.930,63 | 118.965,32 |
| mar/19 | CSLL (2484) | 31.871,92 | 318.719,21 | 31.871,92 | 286.847,29 | 143.423,65 |
| abr/19 | CSLL (2484) | 33.705,02 | 337.050,17 | 33.705,02 | 303.345,15 | 151.672,58 |
| mai/19 | CSLL (2484) | 32.786,31 | 327.863,12 | 32.786,31 | 295.076,81 | 147.538,41 |
| jun/19 | CSLL (2484) | 26.507,99 | 265.079,92 | 26.507,99 | 238.571,93 | 119.285,97 |
| jul/19 | CSLL (2484) | 35.774,72 | 357.747,16 | 35.774,72 | 321.972,44 | 160.986,22 |
| ago/19 | CSLL (2484) | 36.716,11 | 367.161,14 | 36.716,11 | 330.445,03 | 165.222,52 |
| set/19 | CSLL (2484) | 37.310,81 | 373.108,12 | 37.310,81 | 335.797,31 | 167.898,66 |
| out/19 | CSLL (2484) | 34.613,89 | 346.138,88 | 34.613,89 | 311.524,99 | 155.762,50 |
| nov/19 | CSLL (2484) | 31.056,29 | 310.562,89 | 31.056,29 | 279.506,60 | 139.753,30 |
| dez/19 | CSLL (2484) | 21.315,23 | 213.152,31 | 21.315,23 | 191.837,08 | 95.918,54 |
| TOTAL | | | | 386.106,91 | 3.474.962,17 | 1.737.481,09 |

| Divergência entre valores declarados em DCTF e ECF (N630 e N670) - IRPJ/CSLL estimativa | | | | | | |
|---|-------------|-----------------|-------------|-------------------|-----------------------|---------------------|
| Período de apuração -> | Tributo -> | Débito (DCTF) - | Valor ECF - | Valor recolhido - | Valor NÃO recolhido - | Multa (50%) - |
| jan/20 | CSLL (2484) | 39.112,88 | 391.128,80 | 39.112,88 | 352.015,92 | 176.007,96 |
| fev/20 | CSLL (2484) | 26.228,93 | 262.289,29 | 26.228,93 | 236.060,36 | 118.030,18 |
| mar/20 | CSLL (2484) | 24.148,84 | 241.488,38 | 24.148,84 | 217.339,54 | 108.669,77 |
| abr/20 | CSLL (2484) | 20.794,09 | 207.940,88 | 20.794,09 | 187.146,79 | 93.573,40 |
| mai/20 | CSLL (2484) | 23.134,40 | 231.344,04 | 23.134,40 | 208.209,64 | 104.104,82 |
| jun/20 | CSLL (2484) | 28.931,65 | 289.316,52 | 28.931,65 | 260.384,87 | 130.192,44 |
| jul/20 | CSLL (2484) | 46.084,89 | 460.848,89 | 46.084,89 | 414.764,00 | 207.382,00 |
| ago/20 | CSLL (2484) | 48.482,89 | 484.828,87 | 48.482,89 | 436.345,98 | 218.172,99 |
| set/20 | CSLL (2484) | 53.553,22 | 535.532,15 | 53.553,22 | 481.978,93 | 240.989,47 |
| out/20 | CSLL (2484) | 54.951,07 | 549.510,73 | 54.951,07 | 494.559,66 | 247.279,83 |
| nov/20 | CSLL (2484) | 56.717,49 | 567.174,88 | 56.717,49 | 510.457,39 | 255.228,70 |
| dez/20 | CSLL (2484) | 54.080,87 | 540.808,67 | 54.080,87 | 486.727,80 | 243.363,90 |
| TOTAL | | | | 476.221,22 | 4.285.990,88 | 2.142.995,44 |

| Divergência entre valores declarados em DCTF e ECF (N630 e N670) - IRPJ/CSLL estimativa | | | | | | |
|---|-------------|-----------------|-------------|-------------------|-----------------------|---------------------|
| Período de apuração -> | Tributo -> | Débito (DCTF) - | Valor ECF - | Valor recolhido - | Valor NÃO recolhido - | Multa (50%) - |
| jan/21 | CSLL (2484) | 61.289,07 | 612.890,71 | 61.289,07 | 551.601,64 | 275.800,82 |
| fev/21 | CSLL (2484) | 60.344,85 | 603.448,52 | 60.344,85 | 543.103,67 | 271.551,84 |
| mar/21 | CSLL (2484) | 71.468,39 | 714.683,88 | 71.468,39 | 643.215,49 | 321.607,75 |
| abr/21 | CSLL (2484) | 64.578,59 | 645.785,87 | 64.578,59 | 581.207,28 | 290.603,64 |
| mai/21 | CSLL (2484) | 73.493,89 | 734.938,87 | 73.493,89 | 661.444,98 | 330.722,49 |
| jun/21 | CSLL (2484) | 70.415,49 | 704.154,92 | 70.415,49 | 633.739,43 | 316.869,72 |
| jul/21 | CSLL (2484) | 68.661,27 | 686.612,71 | 68.661,27 | 617.951,44 | 308.975,72 |
| ago/21 | CSLL (2484) | 67.594,84 | 675.948,43 | 67.594,84 | 608.353,59 | 304.176,80 |
| set/21 | CSLL (2484) | 62.738,92 | 627.389,19 | 62.738,92 | 564.650,27 | 282.325,14 |
| out/21 | CSLL (2484) | 55.791,69 | 557.916,88 | 55.791,69 | 502.125,19 | 251.062,60 |
| nov/21 | CSLL (2484) | 53.991,69 | 539.916,88 | 53.991,69 | 485.925,19 | 242.962,60 |
| dez/21 | CSLL (2484) | 49.429,17 | 494.291,65 | 49.429,17 | 444.862,48 | 222.431,24 |
| TOTAL | | | | 759.797,86 | 6.838.180,65 | 3.419.090,33 |

Diante de tais fatos é que a fiscalização entendeu configurada a ocorrência de fraude e sonegação, havendo por dolosa a conduta do sujeito passivo em reduzir os valores tributos devidos, mediante a prestação de informações falsas em suas declarações.

Por conseguinte, a multa de ofício foi qualificada, com fundamento no art. 44, I, § 1º, VI, da Lei n. 9.430/96, incluído pela Lei n. 14.689/23, c/c art. 72 da Lei n. 4.502/64; destas constatações decorreu também a responsabilização tributária dos sócios, fundada em ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Não há como prosperar, portanto, o pedido de exclusão da qualificadora.

1.2.2 DA MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO.

Insurgem-se também os recorrentes contra a aplicação da multa isolada – prevista no art. 44, II, “b”, da Lei n. 9.430/96, com a redação da dada pela Lei n. 11.488/07 –, em 50% sobre as estimativas não recolhidas, aplicada de forma concomitante com a multa de ofício, por falta de pagamento dos tributos IRPJ e CSLL apurados nos ajustes anuais dos anos-calendários objeto da auditoria.

A respeito da impossibilidade da concomitância na aplicação das referidas penalidades, em aplicação do princípio da consunção, salutar citar, em rememorar histórico, o voto do Conselheiro Marcos Vinicius Neder, constante do Acórdão CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, do antigo Conselho de Contribuintes:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA

— Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. **A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo**

recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

A discussão tem lugar no estudo do direito sancionatório e, na época em que prolatado o acórdão acima referido – paradigmático para o estudo desta matéria – havia por eleito um critério temporal referente ao lançamento como baliza para a aplicação da multa isolada do art. 44, II, b, da Lei n. 9.430/96 (em sua redação original) e da multa de ofício por falta de pagamento dos tributos nos ajustes anuais.

Haveria de se aplicar a multa isolada pela falta do pagamento das estimativas acaso o lançamento fosse efetuado antes do encerramento do ano-calendário e, portanto, antes da apuração do valor do ajuste – de modo que não configurada a hipótese de multa de ofício.

Diversa a situação em que os lançamentos são realizados após o encerramento do ano-calendário – maior parte dos casos, à evidência. Nesses, a base de cálculo da multa a ser lançada haveria de se limitar aos valores do IRPJ e de CSLL devidos no ajuste, ou melhor: à diferença entre a estimativa efetivamente recolhida e o valor do ajuste; se sobre tal diferença já houvesse o lançamento de multa de ofício proporcional, nenhuma multa isolada poderia ser constituída. Consoante essa linha de raciocínio, se houvesse apuração de prejuízo fiscal no exercício, ao final do ano-calendário, sequer haveria de se falar na aplicação de multa isolada pelo não recolhimento das estimativas (v. g. Acórdão CSRF 01-04.930, de 12/04/2004).

Com a Medida Provisória n. 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007, ficou superada essa interpretação; passe-se a não mais cogitar de que a multa isolada, para ser lançada, dependa da existência de valores de IRPJ e de CSLL devidos no ajuste.

A reforma legislativa de 2007, contudo, no meu entender, não passou a permitir a concomitância das penalidades – antes já entendidas como inconciliáveis; o racional que ensejou o enunciado na Súmula 105 do CARF (“*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*”) não restou abalado.

O que ficou afastada foi a limitação – que antes se interpretava existente – a que a multa isolada somente fosse aplicada sobre eventual valor que tivesse deixado de ser recolhido em vista do resultado apurado no ajuste anual – somente teria lugar (em lançamento relativo a exercício encerrado) se, após o encerramento do exercício, as estimativas recolhidas resultassem em montante menor que o devido no período.

Não houve de prosperar a interpretação “consequencialista pragmática”, que propunha a exclusão da incidência da multa isolada – apartando-se da legalidade estrita, orientando-se por olhar lançado para o resultado do exercício – quando constatada a inexistência de diferença de tributo na apuração de ajuste do ano-calendário.

Decerto, a omissão de receita (ou a dedução indevida de despesas para o recolhimento de estimativas com base em balanços de suspensão ou redução) é conduta que pode resultar no não-recolhimento das estimativas, bem como o não-pagamento dos valores dos tributos que seriam devidos do ajuste.

Quando a conduta omissiva não repercutir no valor do ajuste, a falta do recolhimento das estimativas há de ser punida pela incidência da multa isolada. Todavia, se esta falta repercutir integralmente no ajuste, com a aplicação da multa de ofício sobre os valores objeto do lançamento pela fiscalização, certo que essa punição deve absorver – por ser inclusive mais elevada – a punição prevista para o caso de não recolhimento das estimativas mensais.

Adotando referido entendimento cito o percuciente voto da relatoria Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, proferido em 7 de junho de 2024, destacado do Acórdão n. 9101-007.040-CSRF/1ª Turma (Processo n. 10530.721458/2015-56, Recurso Especial do Procurador):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO Pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo.

Concluo, portanto, pela impossibilidade de concomitância da incidência das multas de ofício e isolada ao presente caso, devendo subsistir apenas a multa de ofício aplicada, provendo-se os recursos nesta parte.

1.2.3 DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS-ADMINISTRADORES

Em relação à responsabilidade dos sócios administradores, Srs. Antônio Gomes Perianes Neto e José Manuel Miranda, uma vez presente o dolo sonegatório, evidenciado por tudo quanto examinado no item 1.2.1 deste voto, e sendo os recorrentes os sócios-administradores da empresa autuada, não há reparos a fazer na autuação.

Registre-se que a administração da sociedade pelos ora responsabilizados não é controvertida. Ainda, está expressamente prevista que será exercida em conjunto, por ambos os sócios, no artigo 8º da Cláusula 4ª (Da Administração Social) do Contrato Social registrado na JUCESP (anexo II e item 30 do Relatório de Lançamento):

CLÁUSULA 4ª
Da Administração Social
Art. 8º - A administração da sociedade caberá ambos aos sócios, que farão uso da firma para a prática dos seguintes atos:

Registre-se que, tanto as ECFs quanto as DCTFs foram assinadas eletronicamente pelos sócios administradores da pessoa jurídica à época (além de seu contador).

Nesse sentido, o art. 135, inciso III, do CTN, dispõe que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, no qual se enquadram os sócios-administradores da autuada, os Srs. Antônio Gomes Perianes Neto e José Manuel Miranda, ora recorrentes.

Por tais razões, há de ser mantida a responsabilidade pessoal constante dos autos.

2 DO RECURSO DE OFÍCIO

No Acórdão recorrido, houve a exclusão da responsabilidade de pessoa jurídica havida como integrante de grupo econômico, a Indústria Metalúrgica Sul Fluminense LTDA - CNPJ n. 11.701.126/0005-33, bem assim do contador da autuada principal, o Sr. Luis Antônio Pucineli.

Quanto à pessoa jurídica Indústria Metalúrgica sul Fluminense LTDA, irreparável o acórdão da DRJ, eis que, para a responsabilização de pessoa jurídica diversa, não basta que pertença ao mesmo grupo econômico, sendo imprescindível a demonstração de que tenham realizado, conjuntamente, a situação configuradora do fato gerador – ou a existência, ao menos, em uma interpretação extensiva da norma de sujeição passiva, de confusão patrimonial, o que não foi sequer ilado pela fiscalização.

Insuficiente, nesse sentido, o fundamento da autuação para a responsabilização da empresa terceira: somente o fato de possuírem os mesmos sócios, objetivo social, endereço de e-mail, etc; não restando afigurada a solidariedade, ademais, prevista no art. 124, III, do CTN.

No que se refere ao contador da empresa, o Sr. Luis Antônio Pucineli, igualmente não há como ser responsabilizado pelos fatos apurados neste processo; com efeito, somente atuou como contratado pela pessoa jurídica autuada a partir de 26 de janeiro de 2022 e, portanto,

em momento posterior aos fatos trazidos na autuação; repise-se que os fatos concernem aos anos-calendários 2018, 2019, 2020 e 2021.

Por fim, destaque-se que, no item 42 do Relatório de Lançamento, há a indicação de que o contador que assinou as ECFs auditadas foi o Sr. Felipe Vieira Gonçalves Santos – que não foi incluído como responsável nas autuações em exame.

Assim, deve ser desprovido o recurso de ofício.

3 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto pelo conhecimento e provimento parcial dos recursos voluntários, somente para excluir a multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício; e pelo conhecimento e desprovimento do recurso de ofício.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Leonardo de Andrade Couto**, redator designado:

Peço vênia à I. Relatora para manifestar divergência em relação à concomitância da multa isolada com a multa de ofício exigida junto com o tributo.

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 (destaque acrescido):

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;

(.....)

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 Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção (destaque acrescido):

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.

(.....)

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.

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.

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.

Estaríamos 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.

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 LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto