



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                                                               |
|--------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>13074.722166/2023-63</b>                                                                   |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1102-001.577 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA                                          |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 11 de dezembro de 2024                                                                        |
| <b>RECURSO</b>     | DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO                                                                        |
| <b>RECORRENTES</b> | LEVIAN PARTICIPACOES E EMPREENDIMENTOS S.A. E RESPONSÁVEIS<br>TRIBUTÁRIOS<br>FAZENDA NACIONAL |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2020, 2021

ESTIMATIVAS DECLARADAS E NÃO PAGAS. DEDUTIBILIDADE.

Estimativas que se encontravam declarados em DCTF devem ser deduzidas para fins de lançamento de ofício do IRPJ do referido ano, sob pena de haver cobrança em duplicidade.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

RESPONSABILIDADE. SÓCIO-GERENTE.

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Súmula n. 430 do STJ.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

*Assinado Digitalmente*

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

*Assinado Digitalmente*

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy José Gomes de Albuquerque, Fenelon Moscoso de Almeida, Cristiane Pires Mcnaughton, Gustavo Schneider Fossati e Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de recurso de ofício e de recurso voluntário (e-fls. 817 e ss) em que a contribuinte se insurge contra decisão no Acórdão da DRJ (e-fls. 757 e ss) que considerou procedente em parte os lançamentos, conforme dispositivo:

Em face do exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL às impugnações, para:

a) exonerar a contribuinte dos créditos de IRPJ e de CSLL, respectivamente, nos valores de R\$ 32.242.683,81 e R\$ 12.791.807,69 , como também, das multas *ad valorem* sobre eles incidentes, objetos dos autos de infração a fls. 2/15 e 16/29;

b) exonerar a contribuinte dos seguintes créditos de multa isolada:

(...)

c) manter os seguintes créditos de multa isolada:

- Multa por falta de IRPJ/Estimativa de Jan/21.....R\$ 684.256,32

- Multa por falta de IRPJ/Estimativa de Mar/21.....R\$ 1.307.469,73

- Multa por falta de IRPJ/Estimativa de Abr/21.....R\$ 3.059.059,33

- Multa por falta de CSLL/Estimativa de Jan/21.....R\$ 247.015,46

- Multa por falta de CSLL/Estimativa de Mar/21.....R\$ 471.936,90

- Multa por falta de CSLL/Estimativa de Abr/21.....R\$ 1.101.751,60

d) afastar a responsabilidade tributária de Alessandro Poli Veronesi e Francisco José Ritondaro.

Assim dispôs em relatório a decisão recorrida (e-fls. 757 e ss):

Versa o presente processo sobre impugnações apresentadas pela contribuinte, Levian e Participações e Empreendimentos S.A., e pelos responsáveis tributários: Alessandro Poli Veronezi e Francisco José Ritondaro, em face dos autos de infração de:

a) **Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas - IRPJ**, (a fls. 2 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 72.800.995,19 (lucro real anual), sendo assim descrito o fato apurado:

**"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO**

Imposto de renda recolhido a menor conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador

31/12/2020

31/12/2021

(...)

**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 da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Fato Gerador

31/05/2018

31/03/2019

30/04/2019

31/05/2019

30/06/2019

30/11/2019

31/01/2021

31/03/2021

30/04/2021";

**b) Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL** (a fls. 16 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 29.716.565,13 (base ajustada anual), sendo assim descrito o fato apurado:

“CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS

**INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO COMPROVADOS**

Glosa de custos em face de utilização de notas fiscais irregulares na apuração dos custos da fiscalizada, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal no 1, parte integrante deste auto de infração.

Fato Gerador

31/12/2020

31/12/2021

(...)

**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 da glosa de custo, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal no 1, parte integrante deste auto de infração."

Fato Gerador

31/05/2018

31/03/2019

30/04/2019

31/05/2019

30/06/2019  
31/08/2019  
30/09/2019  
30/11/2019  
31/01/2021  
31/03/2021  
30/04/2021".

**A contribuinte (Levian) e o responsável tributário Francisco Ritondaro foram cientificados dos lançamentos em 17/02/2023, conforme AR respectivamente a fls. 293 e 292. Por sua vez, o responsável tributário Alessandro Veronezzi foi cientificado dos lançamentos em 22/03/2023 (Termo a fls. 294).**

**A contribuinte apresentou a impugnação a fls. 298 e segs., em 22/03/2023 (Termo a fls. 296), na qual aduz as seguintes razões de defesa:**

"4. PRELIMINARMENTE – NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO – VIOLAÇÃO AOS LIMITES DE JURISDIÇÃO E ÀS NORMAS DE COMPETÊNCIA – VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA MOTIVAÇÃO DOS ATOS ADMINISTRATIVOS

A Impugnante é pessoa jurídica de direito privado estabelecida na Capital do Estado de São Paulo desde novembro de 1989, tendo como objeto social as atividades de locação de imóveis construídos ou adquiridos, a administração de bens próprios, a participação em outras sociedades e demais atividades complementares e correlatas, tendo sempre cumprido com todas as suas obrigações fiscais.

No entanto, a Impugnante foi surpreendida pela lavratura dos autos de infração ora impugnados, eis que vinculados à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santo André/SP e ao Procedimento Fiscal no 08.1.14.00- 2023.00014:

(...)

A uma, porque como explicitado no tópico anterior, **não consta dos autos de infração lavrados o código de acesso do Procedimento Fiscal, impedindo a consulta aos termos e limites que autorizaram o início da fiscalização.**

E, a duas, porque **não consta em nenhum ponto dos autos de infração qual o ato que autorizou a fiscalização da Impugnante e a subsequente lavratura de auto de infração por autoridade diversa à de seu domicílio fiscal.**

Houve, assim, violação no que tange aos limites de competência envolvidos, bem como aos parâmetros de impessoalidade e objetividade técnica exigidos na seleção e preparo da ação fiscal.

Isso porque **a empresa fiscalizada está sediada na Comarca da Capital/SP, e não no Município de Santo André**, o que, de imediato, impende para que fosse fiscalizada e, se o caso, autuada pela Delegacia da Receita Federal vinculada ao seu domicílio fiscal, e não de outra localidade com a qual não guarda nenhum vínculo.

Assim, o **Delegado da RFB em Santo André/SP não é autoridade competente para distribuir o procedimento fiscal e, portanto, deve o Procedimento Fiscal no 08.1.14.00-2023-00014 ser cancelado para, se o caso, ser iniciado o Procedimento Fiscal pela autoridade efetivamente competente.**

O Processo Administrativo Federal é regulamentado pelo Decreto no 70.235, de 06/03/1972, bem como pela Lei n. 9.784/1999, que preveem:

(...)

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal, por sua vez, foi regulamentado pela Receita Federal do Brasil por meio da **Portaria RFB no 6.478, de 29/12/2017** (DOU 02/01/2018 – legislação vigente e aplicável na data da lavratura do TDPF em tela). Vejamos:

(...)

Assim, à primeira vista, **de fato o Delegado da Receita Federal pode expedir o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal. Porém, sua competência está limitada às suas atribuições regimentais, que estão previstas na Portaria MF no 284, de 27/07/2020, que aprovou o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil:**

(...)

Vemos, portanto, que o Delegado da Receita Federal do Brasil tem competência para “fiscalizar”, desde que no âmbito de SUA respectiva jurisdição/região fiscal. A “jurisdição” ou “região fiscal”, por sua vez, é fixada pela **Portaria RFB no 1.215, de 23/07/2020, que, em seu artigo 2o, determina que “as áreas de jurisdição fiscal quanto aos tributos administrados pela RFB, exceto os relativos a comércio exterior, estão definidas conforme o disposto no Anexo I desta Portaria.”** (grifamos e destacamos)

**Como a Impugnante está estabelecida no Município de São Paulo, Capital do Estado de São Paulo, o Anexo I impôs:**

(...)

**Diante disso, a única conclusão possível é a de que a Delegacia competente para fiscalizar a Impugnante é a DERAT/SP.**

Além da DERAT e embora não indicado no mencionado Anexo I, também poderia ser competente para fiscalizar a Impetrante a DEFIS/SP. Notadamente, as competências da DERAT e da DEFIS são delimitadas pela Portaria SRRF08 no 61, de 03/08/2016:

(...) No presente caso, como se comprova pelos atos constitutivos da Impugnante, seu objeto social é de atividades de locação de imóveis construídos ou adquiridos, a administração de bens próprios, a participação em outras sociedades e demais atividades complementares e correlatas. Assim, por óbvio, **suas atividades não estão dentre as relacionadas nos Anexos IV e V da Portaria RFB no 2.466, de 28 de dezembro de 2010, de modo que a Impugnante está sob a jurisdição da DERAT e da DEFIS, cada uma dentro de suas atribuições.**

E, nos termos da Portaria MF no 284, de 27/07/2020, que aprovou o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, são competências da DERAT e da DEFIS:

(...)

Portanto, da leitura atenta dos dispositivos legais acima colacionados, pode-se extrair o seguinte:

1) A autoridade competente para a fiscalização de tributos é a do domicílio do contribuinte, ou a autoridade que possua jurisdição sobre o domicílio tributário do contribuinte;

2) A delegação de competências é possível, desde que publicada em veículo oficial e devidamente justificada;

**3) O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização – TDPF-F, mesmo quando executado por outra unidade integrante da mesma Região Fiscal, com expressa delegação, pressupõe a observância ao princípio da motivação dos atos administrativos e, nesse sentido, exige a apresentação em seu bojo de argumentação suficiente que fundamente tal cumprimento por autoridade administrativa diversa;**

**4) O Delegado da Receita Federal do Brasil em Santo André/SP, em que pese tenha autorização para distribuir Procedimentos Fiscais, consoante inciso XI do artigo 7º da Portaria RFB no 6.478, de 29/12/2017, tem sua competência limitada às suas atribuições regimentais, as quais são regulamentadas na Portaria MF no 284, de 27/07/2020;**

**5) A Portaria MF no 284, de 27/07/2020 inclui no rol de atribuições da DRF as atividades de gerência e execução das atividades de fiscalização, desde que no âmbito da respectiva jurisdição/região fiscal;**

**6) A jurisdição é regulamentada expressamente pela Portaria RFB no 1.215, de 23/07/2020 e seus Anexos, os quais indicam que a DRF de Santo André/SP não tem jurisdição sobre o Município de São Paulo, cujas únicas unidades responsáveis, para o caso da Impugnante, são a DERAT e a DEFIS.**

7) Conforme a delimitação das competências da DERAT e da DEFIS pelos artigos 291 e 292 da Portaria MF no 284, de 27/07/2020, em combinação à expressa disposição dos artigos 3º e 4º da **Portaria SRRF08 no 61**, de 03/08/2016, vemos que a Delegacia competente para fiscalizar a Impugnante é a DEFIS/SP, isto é, a Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo, localizada na Av. Pacaembu, nº 715, 5º andar, sala 512, Pacaembu, São Paulo/SP, CEP 01234-001.

**No caso em tela, contudo, vemos que houve inobservância ao regramento supra, na medida em que não constou em nenhum ponto dos autos de infração nenhuma justificativa que autorizasse a delegação de competência, fosse tal justificativa simples ou de caráter legal. Em verdade, a delegação aqui carece de qualquer respaldo, já que não foi feita por Portaria nem qualquer outro ato oficial que lhe revestisse de valor. Tampouco, frise-se, houve cientificação da Impugnante quanto a qualquer ato nesse sentido.**

É dizer, não apenas foi violado o princípio da motivação que deve reger todos os atos administrativos, como, a fundo, o desrespeito é patente à legalidade per si, à qual, sabemos, a Autoridade Administrativa deve estrita observância, sob pena de invalidade do ato e responsabilidade de seu autor, de modo que qualquer ação estatal sem o correspondente calço legal, ou que exceda ao âmbito demarcado pela lei, é injurídica e passível de anulação.

**Assim, porque a Delegacia da RFB em Santo André/SP não é competente para a distribuição de procedimento fiscal, tampouco para o processamento de fiscalização contra a Impugnante em ato delegatário da competência da autoridade do domicílio da Impugnante, deve ser reconhecida a nulidade que**

**maculou o Procedimento Fiscal, com a consequente anulação dos autos de infração ora rebatidos, para, se o caso, ser iniciado o Procedimento Fiscal pela autoridade efetivamente competente.**

**5. PRELIMINARMENTE – NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO – AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL – CERCEAMENTO DE DEFESA**

As autuações ora impugnadas são nulas de todo direito, eis que descrevem apenas genericamente os fatos e supostas infrações praticadas pela Impugnante.

Constou como narrativa do Auto de Infração do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ:

(...)

Entretanto, da simples leitura de tais narrativas, vê-se que há violação ao regramento aplicável à lavratura de autos de infração, em decorrência da ausência de observância aos ditames legais vigentes, implicando em cerceamento de defesa da Impugnante e efetiva violação aos princípios da estrita legalidade e da motivação. Afinal, o artigo 10 do Decreto no 70.235/1972 impõe:

(...)

Por sua vez, o artigo 50, inciso LV, da Constituição Federal, estabelece que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Ou seja, “às partes em litígio devem ser assegurados todos os meios necessários à articulação de suas pretensões, à comprovação dos fatos sobre os quais estas se fundam e à reforma de decisões eventualmente equivocadas”<sup>4</sup>.

O artigo 37 da Constituição Federal, por sua vez, traz as premissas às quais a Administração Pública é vinculada, dentre as quais está o princípio da estrita legalidade, que, na seara pública, impõe que o agente apenas poderá agir se a lei assim determinar/permitir.

E, justamente por isso, “um auto de infração, por exemplo, deve conter detalhamento a descrição do fato imputado ao sujeito passivo, gerador do dever de pagar o tributo ou a multa então lançados, bem como dos dispositivos legais que a Administração entende aplicáveis. A falta desses requisitos, porque dificulta ou até inviabiliza a defesa do sujeito passivo, é causa para nulidade da autuação”.

(...)

Com efeito, qualquer infração que se pretenda imputar a outrem deve ser típica. Isto é, deve adequar-se de forma pormenorizada à proibição legalmente insculpida, não se admitindo a imputação vaga, imprecisa, ou transcrição de texto de lei, que impossibilite ou dificulte o exercício de defesa.

Isso porque a autuação formalizada por Agente Administrativo é dotada de fé pública, restando ao autuado a incumbência de comprovar a inexistência das condutas que lhe foram atribuídas.

Entretanto, o Ilustre AFRFB limitou-se a descrever de forma genérica as alegadas infrações supostamente cometidas pela Impugnante, deixando de indicar, no corpo do Auto de Infração, a própria matéria tributável e a legislação de regência que autorizaria o referido lançamento, prejudicando sobremaneira o conhecimento

inequívoco dos fatos e formulação das justificativas que amparam o proceder da empresa Autuada.

Ora, trata-se de Auto de Infração lavrado, basicamente, diante das alegações de “falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada” e “falta de recolhimento da contribuição social sobre a base estimada”.

Contudo, em momento nenhum os fatos objeto da autuação foram concatenados de maneira lógica, que possibilitasse a compreensão do requerente e, portanto, viabilizasse sua defesa.

Com efeito, não há descrição PRECISA dos fatos mencionados, bem como, em momento nenhum, há menção satisfatória a toda a documentação comprobatória dos lançamentos contábeis supostamente ensejadores das autuações lavradas.

Há, portanto, falha na fundamentação e na motivação do ato administrativo rebatido, incorrendo no cerceamento ao direito de defesa da Impugnante, bem como na nulidade dos Autos de Infração.

Por todo o exposto, em razão da inadequada descrição dos fatos tributáveis, que acarreta o cerceamento do direito de defesa da Impugnante, e como não há o detalhamento acima especificado nos Autos de Infração lavrados, assim como da ausência de demonstração do enquadramento na hipótese legal adotada como fundamento para a autuação, resta caracterizada a violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional e ao artigo 10, incisos III e IV, do Decreto no 70.235/1972 e, por consequência, são nulos os Autos de Infração impugnados, nos termos do artigo 59 do Decreto no 70.235/1972 e do artigo 50 da Lei no 9.784/1999.

## **6. DO DIREITO – DA EXIGÊNCIA DÚPLICE DOS TRIBUTOS E NÃO CONSIDERAÇÃO PELO FISCO DAS IMPORTÂNCIAS RETIDAS NA FONTE**

Todos os valores exigidos a título de IRPJ estimativa e a título de CSLL estimativa nos autos de infração ora impugnados já foram constituídos por meio de declaração entregue pela Impugnante, conforme recibos de entrega de DCTF e situações fiscais anexos (Docs. 01, 02 e 03).

A esse respeito, consta do relatório fiscal:

(...)

Notadamente, o único motivo pelo qual o valor das estimativas anuais está apontado como “R\$0,00” nas ECFs é o fato de que se exige no campo da ECF que seja indicado o valor efetivamente pago de CSLL e IRPJ, no entanto, os valores não foram pagos, já que foi apurado prejuízo.

Ocorre que, obviamente, isso não tem o condão de modificar os valores de tributos já declarados e constituídos por meio das DCTFs, afinal, essa é a declaração para tal finalidade.

Inclusive, considerando a ficha N620, linha 20, de dezembro, onde consta o valor da estimativa de meses anteriores, o saldo fica negativo:

(...)

Vê-se, assim, que a fiscalização simplesmente está “cobrando” os tributos do ano sem considerar que as estimativas mensais foram declaradas, de modo que se a Impugnante lançasse novamente os valores de estimativas anuais, haveria lançamento dúplice do valor devido.



Sendo assim, manter a exigência aqui lançada de tributos que já foram declarados e efetivamente constituídos pela Impugnante, ainda que inadimplidos, implica em exigência dúplice, o que é vedado pela legislação.

Além disso, não considerou a fiscalização os valores retidos na fonte sobre as receitas oferecidas à tributação.

Dessa forma, há evidente erro de cálculo na apuração fiscal, conforme a seguir demonstrado:

(...)

No quadro acima pode-se constatar que o fisco (i) considerou apenas o IR Fonte do mês de dezembro de 2020 e não o total anual e, além disso, (ii) não descontou os valores que já estão sendo cobrados através das DCTFs.

(...)

Da mesma forma, em 2021 o fisco não considerou no cálculo do imposto devido os valores que já constam como débito a título de estimativa através das DCTFs. Evidentemente, se os valores não forem considerados a Impugnante terá que pagar duas vezes o mesmo imposto, uma vez pelo valor declarado em DCTF e outra vez pela cobrança feita através do auto de infração.

(...)

O mesmo ocorre em relação a CSLL. Se não descontado o valor já debitado através da DCTF a título de antecipação, haverá dúplice cobrança da contribuição, uma vez pela DCTF e outra vez pelo auto de infração.

(...)

Requer-se, assim, sejam extirpados dos autos de infração os valores relativos ao IRPJ, à CSLL e os reflexos decorrentes de tais valores.

## **7. DO DIREITO – DA ILEGALIDADE DA MULTA DO ARTIGO 44, INCISO II, ALÍNEA “B” DA LEI N. 9.430/1996**

Os autos de infração de multa e juros exigidos isoladamente relativos ao IRPJ e à CSLL tiveram como fundamento o artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei no 9.430/1996, que prevê:

(...) Ou seja, foi imposta multa decorrente de suposta falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL naqueles meses em que houve recolhimento a menor no ano-calendário, ainda que tenha ocorrido, posteriormente, a correção mediante recolhimento a maior.

Trata-se de exigência ilegal e que parte de uma visão equivocada da sistemática de incidência desses tributos. Com efeito, a própria Receita Federal do Brasil firmou entendimento no Parecer Normativo Cosit no 02/2018 no sentido de não ser possível a cobrança dos tributos por estimativa mensal antes do término de apuração da CSLL ou do IRPJ.

Isso porque, quando ocorrido o fato gerador dos referidos tributos, será apurado o crédito tributário a pagar ou haverá a formação de saldo negativo. Se houver imposto a pagar, apenas o tributo não recolhido no ajuste deverá ser devidamente cobrado. Se houver saldo negativo utilizado como crédito para compensação, a diferença não recolhida será apurada em declaração de compensação (Dcomp) não homologada.

E, no presente caso, a Impugnante apurou saldo negativo tanto para o IRPJ como para a CSLL, sendo esse o motivo da ausência de recolhimento de tributo.

Além disso, como constou da página 1 do relatório fiscal, os valores das estimativas mensais foram objeto de parcelamento firmado perante a PGFN, de modo que, se estavam parcelados os valores das estimativas mensais e, ainda, foi apurado saldo negativo para o IRPJ e para a CSLL, é inadmissível que seja imposta multa isolada contra a Impugnante sobre o valor dos pagamentos mensais.

Assim, não houve falta de recolhimento ou recolhimento a menor das estimativas a ensejar a aplicação da multa prevista no artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei no 9.430/1996, pois, à evidência, não foi alterado o resultado final do período, quer se tenha apurado valor a ser recolhido no ajuste, prejuízo fiscal, ou, ainda, saldo negativo a ser recuperado.

Além disso, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (acórdão 1301-004.3047) entende pelo afastamento da multa isolada na estimativa, pois, "a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano", sendo o bem jurídico mais importante a efetivação da arrecadação tributária atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário.

De outra parte, convém destacar que também há *bis in idem* e efetiva finalidade arrecadatória e confiscatória na aplicação de multa isolada para tributo que já é punido com multa de mora pelo atraso no recolhimento. Nesse sentido, é a jurisprudência pacífica de nossos tribunais:

(...)

Ora, se já foi aplicada a multa de mora pelo pagamento a destempo, não se pode admitir a aplicação de multa isolada punitiva se, de fato, houve declaração do tributo e, pago a destempo, já foi onerado com juros e multa de mora.

Dessarte, também no mérito deverão ser cancelados os autos de infração ora impugnados, o que se requer.

#### 8. DO PEDIDO

Por todo o exposto e por todo o mais que certamente será suprido pelos dignos Julgadores, requer a Impugnante sejam recebidas e processadas as razões desta Impugnação e, em as acolhendo, dignem-se determinar o CANCELAMENTO dos Autos de Infração, com o consequente arquivamento do processo, reconhecendo: (1) a nulidade da autuação pela ausência de indicação do código de acesso ao Procedimento Fiscal; (2) a nulidade da autuação pela violação às normas de competência e jurisdição; (3) a nulidade da autuação pela ausência de demonstração da ocorrência do fato gerador; (4) a nulidade da autuação pela duplicidade na exigência, eis que foram lançados de ofício tributos efetivamente já declarados pela Impugnante em sua DCTF; (5) a ilegalidade do lançamento, diante da ilegalidade da multa do artigo 44, II, "b" da Lei no 9.430/1999."

**O responsável tributário Francisco Ritondaro apresentou a impugnação a fls. 726 e segs., em 22/03/2023 (Termo a fls. 725), na qual aduz as seguintes razões de defesa:**

#### **4. PRELIMINARMENTE – DA NULIDADE PELA AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO ESPECÍFICA DA HIPÓTESE LEGAL DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

"Como narrado brevemente nos fatos desta Impugnação, afirmou-se que haveria responsabilidade solidária do Impugnante nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional para fatos de período que sequer ocupava cargo de diretor, o que não pode ser mantido.

Com efeito, há nulidade insanável nos autos de infração lavrados, na medida em que, ao indicar o fundamento legal da responsabilidade solidária do Impugnante foi apontado apenas e tão somente o artigo 135 do Código Tributário Nacional, sem a indicação expressa de qual hipótese de responsabilidade seria aplicável ao Impugnante:

(...)

Ou seja, mesmo que se analise apenas o caput do mencionado artigo, ele contém as hipóteses de (1) excesso de poderes, (2) infração de lei, (3) infração de contrato social e (4) infração de estatutos.

E, como visto da transcrição do tópico de responsabilidade tributária do auto de infração, este foi completamente genérico.

No entanto, o inciso IV do artigo 10 do Decreto no 70.235/1972 exige a OBRIGATÓRIA indicação da disposição legal infringida, com o detalhamento a ela inerente, além de descrição do fato, do que decorre que a indicação de artigo que contém várias hipóteses de responsabilidade, sem a expressa indicação da que seja efetivamente aplicável ao caso, incorre em violação ao princípio da estrita legalidade e da motivação. Verbis:

(...)

Por sua vez, o artigo 5o, inciso LV, da Constituição Federal, estabelece que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Ou seja, “às partes em litígio devem ser assegurados todos os meios necessários à articulação de suas pretensões, à comprovação dos fatos sobre os quais estas se fundam e à reforma de decisões eventualmente equivocadas”.

O artigo 37 da Constituição Federal, por sua vez, traz as premissas às quais a Administração Pública é vinculada, dentre as quais está o princípio da estrita legalidade, que, na seara pública, impõe que o agente apenas poderá agir se a lei assim determinar/permitir.

(...)

E, justamente por isso, “um auto de infração, por exemplo, deve conter detalhamento a descrição do fato imputado ao sujeito passivo, gerador do dever de pagar o tributo ou a multa então lançados, bem como dos dispositivos legais que a Administração entende aplicáveis. A falta desses requisitos, porque dificulta ou até inviabiliza a defesa do sujeito passivo, é causa para nulidade da autuação”.

Ainda, Hugo de Brito Machado Segundo conclui brilhantemente que “não supre a exigência de fundamentação a mera referência lacunosa a uma ‘diferença de imposto apurada’, ou outras frases igualmente vagas, que se enquadrariam a qualquer autuação, e por isso mesmo não fundamentam validamente nenhuma”.

Com efeito, qualquer infração que se pretenda imputar a outrem deve ser típica. Isto é, deve adequar-se de forma pormenorizada à proibição legalmente insculpida, não

se admitindo a imputação vaga, imprecisa, ou transcrição de texto de lei, que impossibilite ou dificulte o exercício de defesa.

Isso porque a autuação formalizada por Agente Administrativo é dotada de fé pública, restando ao autuado a incumbência de comprovar a inexistência das condutas que lhe foram atribuídas.

Todavia, como demonstrado acima, os autos de infração lavrados são absolutamente genéricos, sem detalhamento no próprio auto quanto à hipótese de responsabilidade aplicável ao Impugnante.

Há, portanto, falha na fundamentação e na motivação do ato administrativo rebatido, incorrendo no cerceamento ao direito de defesa do Impugnante, bem como na nulidade dos Autos de Infração.

Além disso, o Impugnante sequer era diretor da empresa contribuinte no período dos fatos, de modo que seria necessário, também por tal motivo, demonstrar qual conduta irregular teria praticado para sua responsabilização como solidário.

Por todo o exposto, como não há o detalhamento da hipótese legal de responsabilização tributária do Impugnante no corpo dos Autos de Infração lavrados, resta caracterizada a violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional e ao artigo 10, incisos III e IV, do Decreto no 70.235/1972 e, por consequência, são nulos os Autos de Infração impugnados, nos termos do artigo 59 do Decreto no 70.235/1972 e do artigo 50 da Lei no 9.784/1999.

## **5. DO DIREITO – DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO IMPUGNANTE**

Caso não sejam os autos de infração anulados pela fatal deficiência de sua fundamentação, o que se admite apenas por amor à argumentação, ainda assim deverá ser cancelada a responsabilização solidária imputada ao Impugnante, diante da ausência de qualquer das hipóteses do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Para a responsabilização com base no dispositivo acima transcrito é imprescindível a demonstração do excesso de poderes ou da infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, na medida em que o artigo 135 do Código Tributário Nacional “contempla normas de exceção, pois a regra é a responsabilidade da pessoa jurídica, e não das pessoas físicas dela gestoras. Trata-se de responsabilidade exclusiva de terceiros que agem dolosamente, e que, por isso, substituem o contribuinte na obrigação, nos casos em que tiverem praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”

(...) Com o máximo acatamento, embora extremamente criativas as razões do relatório fiscal, estas não são legais, tampouco jurídicas, sendo impossível a responsabilização pretendida do Impugnante na condição de responsável solidário pelo tributo.

De início, deve-se destacar que o Impugnante não era diretor na época dos fatos geradores, de modo que é IMPOSSÍVEL qualquer pretensa responsabilização como solidário de ato para o qual não poderia ter contribuído. Assim, requer-se sejam imediatamente canceladas as autuações por esse motivo.

Prosseguindo na análise das autuações lavradas, deve-se enfrentar o óbvio. Há declaração de todos os tributos elencados nos autos de infração, eis que foram devidamente constituídos pela entrega das DCTFs do período, condição essa, inclusive, expressamente admitida no relatório fiscal. Com efeito, as multas por

estimativa decorrem do não pagamento de valores efetivamente declarados e constituídos.

Assim, na verdade houve mero inadimplemento, não havendo qualquer infração à lei nesse aspecto, já que a “reprimenda” legal para o inadimplemento tributário é automática e compreende o acréscimo de juros e multa de mora ao tributo não pago. No entanto, é absolutamente descompassada da lei a pretensão de responsabilizar POR INFRAÇÃO À LEI mero inadimplemento.

De outra parte, mas ainda enfrentando os pontos de obviedade ululante da incorreta responsabilização do Impugnante, oportuno consignar que também não há nenhuma infração à lei no que se refere à responsabilização por tributo supostamente não declarado do período de 2020 e 2021.

Isso porque as DCTFs fazem prova do incontroverso FATO de que todo o tributo, inclusive o IRPJ e a CSLL relativos a estimativa anual, foram efetivamente declarados pela empresa contribuinte. Isto é, a pretensão do fisco é o lançamento arbitrário e ilegal de DUPLA COBRANÇA do valor do tributo.

Afinal, vê-se do relatório fiscal que a alegação de não declaração da ECF não se sustenta quando se confronta o mencionado documento com a DCTF. Ora, o campo de valores da estimativa anual na ECF apenas está “R\$0,00” porque em tal escrituração há a exigência de indicação do valor efetivamente pago, o que não existe, já que houve prejuízo.

No entanto, os aludidos valores foram integralmente declarados na DCTF – que é a declaração que constitui o crédito tributário – havendo, no máximo, inadimplemento de tributo, mas não ausência de declaração.

Sendo assim, se não há tributo não declarado, é impossível constituir em duplicidade, pela via do lançamento de ofício, o IRPJ e a CSLL já constituído pelo contribuinte quando da entrega da declaração, o que, mais uma vez, impõe o reconhecimento de que não houve nenhuma ilegalidade no agir do Impugnante para atrair a responsabilidade solidária prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

De outra parte, não foi demonstrada nenhuma fraude, tampouco violação à lei hábil a justificar a responsabilização pessoal do Impugnante pelos lançamentos ora impugnados, afinal, lembramos, a imputação de responsabilidade tributária pessoal nos termos do artigo 135 depende necessariamente da comprovação do dolo na prática do “ato infracional” e, se sequer houve comprovação do ato, tampouco se há falar em comprovação do dolo do Impugnante.

(...)

É dizer. Não basta a inadimplência “aprovada” na “aprovação de contas” da empresa como defendeu a fiscalização para a ocorrência de infração à lei. A inadimplência deve DECORRER DO ATO ILÍCITO QUE LHE PRECEDA, o que, destaque-se, não foi demonstrado em nenhum momento nem nas autuações lavradas, tampouco no relatório fiscal que lhe acompanhou.

E o mencionado raciocínio se completa pela esclarecida análise de Renato Lopes Becho quanto à abrangência da responsabilidade apontada no caput do artigo 135 do Código Tributário Nacional “pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados”, pois, de tal expressão, “podemos visualizar, efetivamente, duas regras matrizes tributárias, uma lícita, outra ilícita. A primeira, para prosseguirmos no exemplo aventado, gera faturamento para a pessoa jurídica, o

que é lícito. Todavia, como o faturamento gerado decorreu da prática de atos com infração de lei, contrato social e estatuto, há a segunda regra matriz. Esta decorre de um ilícito não tributário, mas que gera efeitos fiscais: a imputação da responsabilidade ao terceiro e não mais ao contribuinte”.

Ou seja, mesmo sob a ótica da atuação societária dos dirigentes, apenas a ANORMALIDADE das operações levadas a cabo pelo profissional pode sujeitá-lo a eventual responsabilização.

Mas, se, como in casu, houve operação normal e inclusive declaração de todos os tributos, mas mero inadimplemento, não há nenhum ato infracional OCASIONADOR do inadimplemento hábil a impor a responsabilização pessoal do Impugnante.

Por fim, também é fundamental destacar o entendimento do Colendo Conselho Superior de Recursos Fiscais no sentido de que só cabe a responsabilização dos sócios e/ou dirigentes por infrações de suas companhias se a fiscalização comprovar que houve interesse comum e individualizar a conduta de cada um deles:

(...)

Destarte, por qualquer ótica que se analise os lançamentos realizados, e pela ausência dos requisitos ensejadores da responsabilização tributária pelo artigo 135, inciso III, é imperativo o cancelamento das autuações lavradas quanto ao Impugnante.

#### **6. DO DIREITO – DA ILEGALIDADE DA MULTA DO ARTIGO 44, INCISO II, ALÍNEA “B” DA LEI N. 9.430/1996**

Os autos de infração de multa e juros exigidos isoladamente relativos ao IRPJ e à CSLL tiveram como fundamento o artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei no 9.430/1996, que prevê:

(...)

Ou seja, foi imposta multa decorrente de suposta falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL naqueles meses em que houve recolhimento a menor no ano-calendário, ainda que tenha ocorrido, posteriormente, a correção mediante recolhimento a maior.

Trata-se de exigência ilegal e que parte de uma visão equivocada da sistemática de incidência desses tributos.

Com efeito, a própria Receita Federal do Brasil firmou entendimento no Parecer Normativo Cosit no 02/2018 no sentido de não ser possível a cobrança dos tributos por estimativa mensal antes do término de apuração da CSLL ou do IRPJ.

Isso porque, quando ocorrido o fato gerador dos referidos tributos, será apurado o crédito tributário a pagar ou haverá a formação de saldo negativo. Se houver imposto a pagar, apenas o tributo não recolhido no ajuste deverá ser devidamente cobrado. Se houver saldo negativo utilizado como crédito para compensação, a diferença não recolhida será apurada em declaração de compensação (Dcomp) não homologada.

E, no presente caso, a empresa contribuinte apurou saldo negativo tanto para o IRPJ como para a CSLL, sendo esse o motivo da ausência de recolhimento de tributo.

Além disso, como constou da página 1 do relatório fiscal, os valores das estimativas mensais foram objeto de parcelamento firmado perante a PGFN, de modo que, se

estavam parcelados os valores das estimativas mensais e, ainda, foi apurado saldo negativo para o IRPJ e para a CSLL, é inadmissível que seja imposta multa isolada sobre o valor dos pagamentos mensais.

Assim, não houve falta de recolhimento ou recolhimento a menor das estimativas a ensejar a aplicação da multa prevista no artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei no 9.430/1996, pois, à evidência, não foi alterado o resultado final do período, quer se tenha apurado valor a ser recolhido no ajuste, prejuízo fiscal, ou, ainda, saldo negativo a ser recuperado.

Além disso, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (acórdão 1301-004.30411) entende pelo afastamento da multa isolada na estimativa, pois, "a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano", sendo o bem jurídico mais importante a efetivação da arrecadação tributária atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário.

De outra parte, convém destacar que também há bis in idem e efetiva finalidade arrecadatória e confiscatória na aplicação de multa isolada para tributo que já é punido com multa de mora pelo atraso no recolhimento.

(...)

Ora, se já foi aplicada a multa de mora pelo pagamento a destempo, não se pode admitir a aplicação de multa isolada punitiva se, de fato, houve declaração do tributo e, pago a destempo, já foi onerado com juros e multa de mora.

Dessarte, também no mérito deverão ser cancelados os autos de infração ora impugnados, o que se requer.

#### 7. DO PEDIDO

Por todo o exposto e por todo o mais que certamente será suprido pelos dignos Julgadores, requer o Impugnante sejam recebidas e processadas as razões desta Impugnação e, em as acolhendo, dignem-se determinar o CANCELAMENTO da responsabilidade tributária imputada ao Impugnante, eis que ausentes os requisitos ensejadores de tal responsabilização nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional pela ausência de prova de qualquer violação ao regramento vigente, reconhecendo-se, ainda, a ilegalidade do lançamento, diante da ilegalidade da multa do artigo 44, II, "b" da Lei no 9.430/1999."

O responsável tributário Alessandro Veronezi apresentou a impugnação a fls. 703 e segs., em 22/03/2023 (Termo a fls. 702), na qual aduz as seguintes razões de defesa:

#### "3. PRELIMINARMENTE – CERCEAMENTO DE DEFESA

Não consta dos autos de infração lavrados, tampouco do relatório fiscal, o código de acesso necessário para consulta do Impugnante ao inteiro teor do

Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal que originou o lançamento, embora tal informação seja essencial para a mencionada finalidade:

(...)

Como a função do MPF é "delimitar as verificações a serem exercidas pelo auditor durante o procedimento de fiscalização", com "previsão de cientificação e controle da programação dos trabalhos fiscais pelo contribuinte"<sup>2</sup>, é incontestável sua importância para fins de motivação dos atos fiscalizatórios que o sucederem, bem



como para a integral observância aos princípios do devido processo legal, da motivação, contraditório e ampla defesa.

No entanto, a ausência de tal informação, qual seja, o “código de acesso”, maculou de nulidade os autos de infração lavrados, já que o Impugnante está impedido de consultar os limites da ordem de fiscalização.

Sendo assim, requer-se sejam anulados os autos de infração em virtude da ausência de informação essencial que impede a consulta ao “primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente” nos termos do inciso I do artigo 7º do Decreto no 70.235/1972.

Alternativamente, deverão ser retificados os autos lavrados para que neles conste a informação deficitária, devolvendo-se o prazo de impugnação.

#### 4. PRELIMINARMENTE – DA NULIDADE PELA AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO ESPECÍFICA DA HIPÓTESE LEGAL DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Como narrado brevemente nos fatos desta Impugnação, afirmou-se que haveria responsabilidade solidária do Impugnante nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional, o que não pode ser mantido.

Com efeito, há nulidade insanável nos autos de infração lavrados, na medida em que, ao indicar o fundamento legal da responsabilidade solidária do Impugnante foi apontado apenas e tão somente o artigo 135 do Código Tributário Nacional, sem a indicação expressa de qual hipótese de responsabilidade seria aplicável ao Impugnante:

(...)

Ou seja, mesmo que se analise apenas o caput do mencionado artigo, ele contém as hipóteses de (1) excesso de poderes, (2) infração de lei, (3) infração de contrato social e (4) infração de estatutos.

E, como visto da transcrição do tópico de responsabilidade tributária do auto de infração, este foi completamente genérico.

No entanto, o inciso IV do artigo 10 do Decreto no 70.235/1972 exige a OBRIGATÓRIA indicação da disposição legal infringida, com o detalhamento a ela inerente, além de descrição do fato, do que decorre que a indicação de artigo que contém várias hipóteses de responsabilidade, sem a expressa indicação da que seja efetivamente aplicável ao caso, incorre em violação ao princípio da estrita legalidade e da motivação. Verbis:

(...) Por sua vez, o artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, estabelece que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Ou seja, “às partes em litígio devem ser assegurados todos os meios necessários à articulação de suas pretensões, à comprovação dos fatos sobre

os quais estas se fundam e à reforma de decisões eventualmente equivocadas”<sup>3</sup>.

O artigo 37 da Constituição Federal, por sua vez, traz as premissas às quais a Administração Pública é vinculada, dentre as quais está o princípio da estrita legalidade, que, na seara pública, impõe que o agente apenas poderá agir se a lei assim determinar/permitir.



E, justamente por isso, “um auto de infração, por exemplo, deve conter detalhamento a descrição do fato imputado ao sujeito passivo, gerador do dever de pagar o tributo ou a multa então lançados, bem como dos dispositivos legais que a Administração entende aplicáveis. A falta desses requisitos, porque dificulta ou até inviabiliza a defesa do sujeito passivo, é causa para nulidade da autuação”.

Ainda, Hugo de Brito Machado Segundo conclui brilhantemente que “não supre a exigência de fundamentação a mera referência lacunosa a uma ‘diferença de imposto apurada’, ou outras frases igualmente vagas, que se enquadrariam a qualquer autuação, e por isso mesmo não fundamentam validamente nenhuma”.

Com efeito, qualquer infração que se pretenda imputar a outrem deve ser típica. Isto é, deve adequar-se de forma pormenorizada à proibição legalmente insculpida, não se admitindo a imputação vaga, imprecisa, ou transcrição de texto de lei, que impossibilite ou dificulte o exercício de defesa.

Isso porque a autuação formalizada por Agente Administrativo é dotada de fé pública, restando ao autuado a incumbência de comprovar a inexistência das condutas que lhe foram atribuídas.

Todavia, como demonstrado acima, os autos de infração lavrados são absolutamente genéricos, sem detalhamento no próprio auto quanto à hipótese de responsabilidade aplicável ao Impugnante.

Há, portanto, falha na fundamentação e na motivação do ato administrativo rebatido, incorrendo no cerceamento ao direito de defesa do Impugnante, bem como na nulidade dos Autos de Infração.

Por todo o exposto, como não há o detalhamento da hipótese legal de responsabilização tributária do Impugnante no corpo dos Autos de Infração lavrados, resta caracterizada a violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional e ao artigo 10, incisos III e IV, do Decreto no 70.235/1972 e, por consequência, são nulos os Autos de Infração impugnados, nos termos do artigo 59 do Decreto no 70.235/1972 e do artigo 50 da Lei no 9.784/1999.

## 5. DO DIREITO – DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO IMPUGNANTE

Caso não sejam os autos de infração anulados pela fatal deficiência de sua fundamentação, o que se admite apenas por amor à argumentação, ainda assim deverá ser cancelada a responsabilização solidária imputada ao Impugnante, diante da ausência de qualquer das hipóteses do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Para a responsabilização com base no dispositivo acima transcrito é imprescindível a demonstração do excesso de poderes ou da infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, na medida em que o artigo 135 do Código Tributário Nacional “contempla normas de exceção, pois a regra é a responsabilidade da pessoa jurídica, e não das pessoas físicas dela gestoras.

Trata-se de responsabilidade exclusiva de terceiros que agem dolosamente, e que, por isso, substituem o contribuinte na obrigação, nos casos em que tiverem praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

(...)

Com o máximo acatamento, embora extremamente criativas as razões do relatório fiscal, estas não são legais, tampouco jurídicas, sendo impossível a

responsabilização pretendida do Impugnante na condição de responsável solidário pelo tributo.

De plano, deve-se enfrentar o óbvio. Há declaração de todos os tributos elencados nos autos de infração, eis que foram devidamente constituídos pela entrega das DCTFs do período, condição essa, inclusive, expressamente admitida no relatório fiscal ao afirmar que o Impugnante era o responsável por assinar tal documento.

Com efeito, as multas por estimativa decorrem do não pagamento de valores efetivamente constituídos.

Assim, na verdade houve mero inadimplemento, não havendo qualquer infração à lei nesse aspecto, já que a “reprimenda” legal para o inadimplemento tributário é automática e compreende o acréscimo de juros e multa de mora ao tributo não pago. No entanto, é absolutamente descompassada da lei a pretensão de responsabilizar POR INFRAÇÃO À LEI mero inadimplemento.

De outra parte, mas ainda enfrentando os pontos de obviedade ululante da incorreta responsabilização do Impugnante, oportuno consignar que também não há nenhuma infração à lei no que se refere à responsabilização por tributo supostamente não declarado do período de 2020 e 2021.

Isso porque as DCTFs fazem prova do incontroverso FATO de que todo o tributo, inclusive o IRPJ e a CSLL relativos a estimativa anual, foram efetivamente declarados pela empresa contribuinte. Isto é, a pretensão do fisco é o lançamento arbitrário e ilegal de DUPLA COBRANÇA do valor do tributo.

Afinal, vê-se do relatório fiscal que a alegação de não declaração da ECF não se sustenta quando se confronta o mencionado documento com a DCTF.

Ora, o campo de valores da estimativa anual na ECF apenas está “R\$0,00” porque em tal escrituração há a exigência de indicação do valor efetivamente pago, o que não existe, já que houve prejuízo.

No entanto, os aludidos valores foram integralmente declarados na DCTF – que é a declaração que constitui o crédito tributário – havendo, no máximo, inadimplemento de tributo, mas não ausência de declaração.

Sendo assim, se não há tributo não declarado, é impossível constituir em duplicidade, pela via do lançamento de ofício, o IRPJ e a CSLL já constituído pelo contribuinte quando da entrega da declaração, o que, mais uma vez, impõe o reconhecimento de que não houve nenhuma ilegalidade no agir do Impugnante para atrair a responsabilidade solidária prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

De outra parte, não foi demonstrada nenhuma fraude, tampouco violação à lei hábil a justificar a responsabilização pessoal do Impugnante pelos lançamentos ora impugnados, afinal, lembramos, a imputação de responsabilidade tributária pessoal nos termos do artigo 135 depende necessariamente da comprovação do dolo na prática do “ato infracional” e, se sequer houve comprovação do ato, tampouco se há falar em comprovação do dolo do Impugnante.

(...)

É dizer. Não basta a inadimplência “aprovada” na “aprovação de contas” da empresa como defendeu a fiscalização para a ocorrência de infração à lei. A inadimplência deve DECORRER DO ATO ILÍCITO QUE LHE PRECEDA, o que, destaque-se,

não foi demonstrado em nenhum momento nem nas autuações lavradas, tampouco no relatório fiscal que lhe acompanhou.

E o mencionado raciocínio se completa pela esclarecida análise de Renato Lopes Becho<sup>9</sup> quanto à abrangência da responsabilidade apontada no caput do artigo 135 do Código Tributário Nacional “pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados”, pois, de tal expressão, “podemos visualizar, efetivamente, duas regras matrizes tributárias, uma lícita, outra ilícita. A primeira, para prosseguirmos no exemplo aventado, gera faturamento para a pessoa jurídica, o que é lícito. Todavia, como o faturamento gerado decorreu da prática de atos com infração de lei, contrato social e estatuto, há a segunda regra matriz. Esta decorre de um ilícito não tributário, mas que gera efeitos fiscais: a imputação da responsabilidade ao terceiro e não mais ao contribuinte”.

Ou seja, mesmo sob a ótica da atuação societária dos dirigentes, apenas a ANORMALIDADE das operações levadas a cabo pelo profissional pode sujeitá-lo a eventual responsabilização.

Mas, se, como in casu, houve operação normal e inclusive declaração de todos os tributos, mas mero inadimplemento, não há nenhum ato infracional OCASIONADOR do inadimplemento hábil a impor a responsabilização pessoal do Impugnante.

Por fim, também é fundamental destacar o entendimento do Colendo Conselho Superior de Recursos Fiscais no sentido de que só cabe a responsabilização dos sócios e/ou dirigentes por infrações de suas companhias se a fiscalização comprovar que houve interesse comum e individualizar a conduta de cada um deles:

(...)

Destarte, por qualquer ótica que se analise os lançamentos realizados, e pela ausência dos requisitos ensejadores da responsabilização tributária pelo artigo 135, inciso III, é imperativo o cancelamento das autuações lavradas quanto ao Impugnante.

#### 6. DO DIREITO – DA ILEGALIDADE DA MULTA DO ARTIGO 44, INCISO II, ALÍNEA “B” DA LEI Nº 9.430/1996

Os autos de infração de multa e juros exigidos isoladamente relativos ao IRPJ e à CSLL tiveram como fundamento o artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei no 9.430/1996, que prevê:

(...)

Ou seja, foi imposta multa decorrente de suposta falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL naqueles meses em que houve recolhimento a menor no ano-calendário, ainda que tenha ocorrido, posteriormente, a correção mediante recolhimento a maior.

Trata-se de exigência ilegal e que parte de uma visão equivocada da sistemática de incidência desses tributos.

Com efeito, a própria Receita Federal do Brasil firmou entendimento no Parecer Normativo Cosit no 02/2018 no sentido de não ser possível a cobrança dos tributos por estimativa mensal antes do término de apuração da CSLL ou do IRPJ.

Isso porque, quando ocorrido o fato gerador dos referidos tributos, será apurado o crédito tributário a pagar ou haverá a formação de saldo negativo. Se houver

imposto a pagar, apenas o tributo não recolhido no ajuste deverá ser devidamente cobrado. Se houver saldo negativo utilizado como crédito para compensação, a diferença não recolhida será apurada em declaração de compensação (Dcomp) não homologada.

E, no presente caso, a empresa contribuinte apurou saldo negativo tanto para o IRPJ como para a CSLL, sendo esse o motivo da ausência de recolhimento de tributo.

**Além disso, como constou da página 1 do relatório fiscal, os valores das estimativas mensais foram objeto de parcelamento firmado perante a PGFN, de modo que, se estavam parcelados os valores das estimativas mensais e, ainda, foi apurado saldo negativo para o IRPJ e para a CSLL, é inadmissível que seja imposta multa isolada sobre o valor dos pagamentos mensais.**

Assim, não houve falta de recolhimento ou recolhimento a menor das estimativas a ensejar a aplicação da multa prevista no artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei no 9.430/1996, pois, à evidência, não foi alterado o resultado final do período, quer se tenha apurado valor a ser recolhido no ajuste, prejuízo fiscal, ou, ainda, saldo negativo a ser recuperado.

Além disso, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (acórdão 1301-004.30410) entende pelo afastamento da multa isolada na estimativa, pois, "a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano", sendo o bem jurídico mais importante a efetivação da arrecadação tributária atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário.

De outra parte, convém destacar que também há bis in idem e efetiva finalidade arrecadatória e confiscatória na aplicação de multa isolada para tributo que já é punido com multa de mora pelo atraso no recolhimento.

(...)

Ora, se já foi aplicada a multa de mora pelo pagamento a destempo, não se pode admitir a aplicação de multa isolada punitiva se, de fato, houve declaração do tributo e, pago a destempo, já foi onerado com juros e multa de mora.

Dessarte, também no mérito deverão ser cancelados os autos de infração ora impugnados, o que se requer.

#### 7. DO PEDIDO

Por todo o exposto e por todo o mais que certamente será suprido pelos dignos Julgadores, requer o Impugnante sejam recebidas e processadas as razões desta Impugnação e, em as acolhendo, dignem-se determinar o CANCELAMENTO da responsabilidade tributária imputada ao Impugnante, eis

que ausentes os requisitos ensejadores de tal responsabilização nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional pela ausência de prova de qualquer violação ao regramento vigente, reconhecendo-se, ainda, a ilegalidade do lançamento, diante da ilegalidade da multa do artigo 44, II, "b" da Lei no 9.430/1999."

Acórdão da DRJ (nº 101-025.327 - 9ª TURMA DA DRJ01 – de 10 de agosto de 2023, e-fls. 757 e ss) julgou procedente em parte a impugnação que contestava o lançamento de ofício . O Acórdão referido assim resumiu as razões da decisão, em ementa:

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2020, 2021

ESTIMATIVAS DECLARADAS E NÃO PAGAS. DEDUTIBILIDADE.

OS IRPJ/ESTIMATIVA que se encontravam declarados em DCTF devem ser deduzidos para fins de lançamento de ofício do IRPJ do referido ano, sob pena de haver cobrança em duplicidade.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Data do fato gerador: 31/05/2018, 31/03/2019, 30/04/2019, 31/05/2019, 30/06/2019, 30/11/2019, 31/01/2021, 31/03/2021, 30/04/2021

IRPJ/ESTIMATIVA E CSLL/ESTIMATIVA PARCELADOS. MULTA ISOLADA. INDEVIDA.

Se os créditos relativos aos IRPJ/Estimativa estavam parcelados e assim, com as suas exigibilidades suspensas, é indevido o lançamento da multa isolada por falta de seus pagamentos.

Cientificado da Decisão de Primeira instância em 28/08/2023 (e-fls. 810), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 22/09/2023 (e-fls. 815 e ss) em que repete as razões levadas à Primeira Instância, e destaca:

(...)

Ademais, especificamente quanto aos períodos de janeiro, março e abril de 2021, cujas multas isoladas foram mantidas pelo acórdão recorrido porque, diferentemente dos demais períodos lançados, não teriam sido parcelados, convém esclarecer que os montantes relativos ao IRPJ/Estimativa e CSLL/Estimativa de tais períodos também foram parcelados, pois foram incluídos em transação individual formalizada pelo grupo econômico que a Recorrente integra, conforme comprova o incluso Termo de Transação Individual (Doc. 01) e o detalhamento abaixo colacionado, disponível às fls. 68 do referido documento que instrui o presente recurso:

(...)

**VOTO**

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Nos termos do Decreto nº 70.235/1972, art. 34, inc. I e da Portaria MF nº 02/2023, cabe recurso de ofício (remessa necessária) ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

(CARF) sempre e quando “a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).”

No caso, exonerou-se a contribuinte dos créditos de IRPJ e de CSLL, respectivamente, nos valores de R\$ 32.242.683,81 e R\$ 12.791.807,69, como também, das multas *ad valorem* sobre eles incidentes, objetos dos autos de infração a fls. 2/15 e 16/29, além de multas isoladas relativas a 2018 e 2019.

Assim, em atenção à previsão dos dispositivos retromencionados e em convergência com a Súmula CARF nº 103, que prevê que “para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”, verifica-se que os valores exonerados estão acima do limite legal. Desta forma, conheço do recurso de Ofício.

O recurso voluntário é tempestivo. Atendidos os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Não há reparos a fazer no Acórdão Recorrido. A exoneração empreendida fundamentou-se na constatação de que

- a) no momento do lançamento da multa da isolada, eram objeto de parcelamento na PFN os créditos relativos aos IRPJ/Estimativa e CSLL/Estimativa referentes aos anos calendários 2018 e 2019, e estavam com as suas exigibilidades suspensas, razão pela qual não podiam ser objeto de lançamento da multa isolada por falta de pagamento.
- b) os registros das ECF (fls. 607, 630, 657 e 682) confirmou que a Recorrente não deduziu os IRPJ/Estimativas e CSLL/Estimativas no cálculo do IRPJ a pagar e CSLL a pagar dos anos de 2020 e 2021, porém como esses valores se encontravam declarados em DCTF, haveria a necessidade de realizar as deduções para fins de lançamento de ofício do IRPJ e CSLL, sob pena de haver cobrança em duplicidade. Mas, a Autoridade lançadora não deduziu do IRPJ e CSLL lançados tal valor;
- c) no cálculo do IRPJ do ano de 2020 e 2021, a Autoridade Fiscal deduziu apenas o IRRF do mês de dezembro.

Também devem ser mantidas as multas isoladas por não pagamento de IRPJ/Estimativa e CSLL/Estimativa referentes ao ano calendário 2021, pois na data da ciência do auto de infração não havia parcelamento dos créditos destas estimativas. Não socorre a Recorrente a alegação de que, especificamente quanto aos períodos de janeiro, março e abril de 2021, os montantes relativos ao IRPJ/Estimativa e CSLL/Estimativa de tais períodos também teriam sido parcelados, pois, conforme atesta o Termo de Transação Individual, tal requerimento deu-se em 30/05/2023 (e-fl. 835), bem posterior à ciência do lançamento das multas respectivas, de 17/02/2023 (e-fl. 292).

Quanto à responsabilização pelo art. 124, II, do CTN, a Autoridade Lançadora lança mão do art. 158 da Lei 6.404/76, para justificar a sua aplicação. Mas, a aplicação do art. 124, II, do CTN depende de uma lei que defina terceiro como responsável solidário e que este esteja também vinculado ao fato gerador, conforme exigido pelo art. 128 do CTN. Concorro com a Primeira Instância de que o art. 158 da Lei n. 6.404/76 não define uma responsabilidade solidária, mas uma responsabilidade pessoal do administrador da companhia, logo, totalmente indevida a aplicação

conjunta do art. 124, II, do CTN com o art. 158 da Lei das S.A. Além disso, a responsabilização tributária pessoal do administrador é regulada pelo art. 135, III, do CTN, não se aplicando, em matéria tributária, a norma societária do art. 158.

Desta forma, deve-se manter o afastamento das responsabilidades tributárias de Alessandro Poli Veronesi e Francisco José Ritondaro.

Assim, adiro integralmente ao decidido na Primeira Instância, motivo pelo qual reproduzo seus termos como razão de decidir:

(...)

I - DAS ESTIMATIVAS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa No mérito, vale antecipar o ponto da defesa, no qual a impugnante alega o seguinte: "Além disso, como constou da página 1 do relatório fiscal, os valores das estimativas mensais foram objeto de parcelamento firmado perante a PGFN, de modo que, se estavam parcelados os valores das estimativas mensais e, ainda, foi apurado saldo negativo para o IRPJ e para a CSLL, é inadmissível que seja imposta multa isolada contra a Impugnante sobre o valor dos pagamentos mensais.". De fato, consta a seguinte informação no Relatório Fiscal: "O contribuinte foi objeto de COBRANÇA (processos 13074.729538/2021-11 e 13074.764465/2022-94), conforme previsto na IN RFB 1.599/2015 e IN RFB 1.787/2018 no qual foi informado da falta de pagamento de estimativas de IRPJ e CSLL, sob pena de lançamento da multa prevista na Lei 9.430/96, Art.44, II, b, sendo concedido prazo para regularização. O contribuinte se manifestou, solicitando urgência no envio dos processos à PGFN para inscrição dos débitos em dívida ativa para então proceder à transação tributária. Os processos contendo os débitos de estimativa (13074.729534/2021-32 e 13074.764454/2022-12) encontram-se atualmente no âmbito da PGFN. No entanto, parte dos débitos constantes do processo 13074.764454/2022-12 foram transferidos para o processo 13074.764465/2022-94 e encontram-se ainda no âmbito da Receita Federal, conforme tela abaixo:

Processo: 13074-764.454/2022-12  
Interessado: CNPJ: 58.487.141/0001-60 - LEVIAN PARTICIPACOES E EMPREENDIMENTOS S.A.  
CNPJ Adquirido: 00.000.000/0000-00 - null

#### Termo de Transferência de Crédito Tributário

Informe que em 27/12/2022 foi(foram) transferido(s) deste para o processo nº 13074-764.465/2022-94, o(s) crédito(s) tributário(s) discriminado(s) abaixo:

| CT/Componentes |         |         |                     |                         |                     | Valor inicial      |                   | Valor transferido  |                   |
|----------------|---------|---------|---------------------|-------------------------|---------------------|--------------------|-------------------|--------------------|-------------------|
| Receita        | PA/EX   | Periodo | Expressão Monetária | Vencimento do Principal | Vencimento da Multa | Valor do Principal | % Multa Vinculada | Valor do Principal | % Multa Vinculada |
| 5993-01        | 01/2021 | MENSAL  | REAL / BRASIL       | 26/02/2021              |                     | 1.368.512,65       |                   | 1.368.512,65       |                   |
| 5993-01        | 03/2021 | MENSAL  | REAL / BRASIL       | 30/04/2021              |                     | 2.614.939,45       |                   | 2.614.939,45       |                   |
| 5993-01        | 04/2021 | MENSAL  | REAL / BRASIL       | 31/05/2021              |                     | 6.118.118,67       |                   | 6.118.118,67       |                   |
| 2484-01        | 01/2021 | MENSAL  | REAL / BRASIL       | 26/02/2021              |                     | 494.030,93         |                   | 494.030,93         |                   |
| 2484-01        | 03/2021 | MENSAL  | REAL / BRASIL       | 30/04/2021              |                     | 943.873,79         |                   | 943.873,79         |                   |
| 2484-01        | 04/2021 | MENSAL  | REAL / BRASIL       | 31/05/2021              |                     | 2.203.503,21       |                   | 2.203.503,21       |                   |

Em que pese o parcelamento dos débitos encaminhados à PGFN, faz-se necessário o lançamento da multa isolada decorrente do não recolhimento das estimativas de CSLL e IRPJ. Além disso, o contribuinte foi intimado no processo 13074.764432/2022-44 a declarar em DCTF uma série de débitos que se encontravam omissos. Apesar de a maioria desses débitos terem sido declarados, ainda não foram declarados os débitos anuais de CSLL e IRPJ dos anos de 2020 e 2021, motivo pelo qual serão inseridos no auto de infração de que trata o presente processo." Ao se cotejar a planilha acima (créditos que ainda estavam na RFB) com a planilha a fls. 34, chega-se à conclusão que, no momento do



lançamento da multa da isolada, eram objeto de parcelamento na PFN os créditos relativos aos seguintes IRPJ/Estimativa e CSLL/Estimativa:

| PA/EX  | Código de Receita | Descrição Receita        | Saldo Devedor | Valor Multa      |
|--------|-------------------|--------------------------|---------------|------------------|
| mar/19 | 2484              | CSLL - DEMAIS ESTIMATIVA | 342.100,59    | R\$ 171.050,30   |
| abr/19 | 2484              | CSLL - DEMAIS ESTIMATIVA | 1.023.390,70  | R\$ 511.695,35   |
| mai/18 | 2484              | CSLL - DEMAIS ESTIMATIVA | 2.056.462,84  | R\$ 1.028.231,42 |
| mai/19 | 2484              | CSLL - DEMAIS ESTIMATIVA | 91.346,49     | R\$ 45.673,25    |
| jun/19 | 2484              | CSLL - DEMAIS ESTIMATIVA | 316.059,06    | R\$ 158.029,53   |
| ago/19 | 2484              | CSLL - DEMAIS ESTIMATIVA | 73.045,97     | R\$ 36.522,99    |
| set/19 | 2484              | CSLL - DEMAIS ESTIMATIVA | 1.428.139,74  | R\$ 714.069,87   |
| nov/19 | 2484              | CSLL - DEMAIS ESTIMATIVA | 1.270.938,09  | R\$ 635.469,05   |

  

|        |      |                                       |              |                  |
|--------|------|---------------------------------------|--------------|------------------|
| mar/19 | 5993 | IRPJ - LUCRO REAL - ESTIMATIVA MENSAL | 448.272,76   | R\$ 224.136,38   |
| abr/19 | 5993 | IRPJ - LUCRO REAL - ESTIMATIVA MENSAL | 2.837.099,30 | R\$ 1.418.549,65 |
| mai/18 | 5993 | IRPJ - LUCRO REAL - ESTIMATIVA MENSAL | 4.409.392,54 | R\$ 2.204.696,27 |
| mai/19 | 5993 | IRPJ - LUCRO REAL - ESTIMATIVA MENSAL | 99.926,06    | R\$ 49.963,03    |
| jun/19 | 5993 | IRPJ - LUCRO REAL - ESTIMATIVA MENSAL | 875.941,83   | R\$ 437.970,91   |
| nov/19 | 5993 | IRPJ - LUCRO REAL - ESTIMATIVA MENSAL | 2.700.100,00 | R\$ 1.350.050,00 |

Ora, se eram objeto de parcelamento na PFN, os créditos relativos aos IRPJ/Estimativa e à CSLL/Estimativa acima listados estavam com as suas exigibilidades suspensas, razão pela qual não podiam ser objeto de lançamento da multa isolada por falta de pagamento, razão pela qual voto por cancelar as seguintes multas isoladas

(...)

## II - DO VALOR A MAIOR DE IRPJ E CSLL LANÇADOS

Nesse item, a impugnante tem razão nos dois pontos alegados, quais sejam:

a) nos registros das ECF a fls. 607, 630, 657 e 682, resta demonstrado que a impugnante não deduziu os IRPJ/Estimativas e CSLL/Estimativas no cálculo do IRPJ a pagar e CSLL a pagar dos anos de 2020 e 2021, porém como esses valores se encontravam declarados em DCTF, haveria a necessidade de realizar as deduções para fins de lançamento de ofício do IRPJ e CSLL, sob pena de haver cobrança em duplicidade, no entanto, a Autoridade lançadora não deduziu do IRPJ e CSLL lançados tal valor; e

b) no cálculo do IRPJ do ano de 2020 e 2021, a Autoridade Fiscal deduziu apenas o IRRF do mês de dezembro.

Esses dois pontos estão bem demonstrados nas planilhas que constam da impugnação, as quais transcrevo e comento abaixo:

| IMPOSTO DE RENDA - 2020                          | FISCO          | CORRETO         |
|--------------------------------------------------|----------------|-----------------|
| IR devido pela alíquota de 15%                   | 17.957.092,67  | 17.957.092,67   |
| Adicional                                        | 11.947.395,11  | 11.947.395,11   |
| Soma do I.R. devido                              | 29.904.487,78  | 29.904.487,78   |
| (-) Imposto de Renda na Fonte                    | - 1.305.972,38 | - 24.177.783,55 |
| (-) Estimativa Já declarada como débito em DCTF: |                |                 |
| jan/20                                           | -              | - 4.011.699,29  |
| fev/20                                           | -              | - 5.575.678,43  |
| mar/20                                           | -              | - 7.646.197,99  |
| abr/20                                           | -              | - 1.771.802,56  |
| out/20                                           | -              | - 1.012.197,33  |
| saldo a pagar                                    | 28.598.515,40  | - 14.290.871,37 |

Primeiro, há que se registrar que os IRPJ/Estimativas dos meses acima indicados constam das DCTF a fls. 369, 389, 404, 426 e 518, sendo que todas essas DCTF foram entregues (recepcionadas) em 07/03/2022, ou seja, quando a impugnante gozava de espontaneidade, pois vale lembrar que a impugnante tomou ciência dos lançamentos de ofício em 17/02/2023 e que não houve nenhum procedimento de fiscalização anterior ao lançamento.

Por sua vez, o valor que a Autoridade Lançadora considerou como IRRF era o valor do IRRF no mês de dezembro de 2020, conforme se pode verificar no Registro N620 a fls. 605, quando o Registro N630 (a fls. 607) informa que o total do IRRF no ano de 2020 foi no montante de R\$ 20.177.783,55 e, não os R\$ 24.177.783,55, mas, mesmo assim, não haveria saldo a pagar (positivo) de IRPJ no ano de 2020.

Note-se que o lançamento de ofício em tela em nenhum momento tratou de glosa de dedução de IRRF, razão pela qual fica ainda mais caracterizado o equívoco no valor do IRRF considerado para o cálculo do IRPJ/AC 2020.

Informo ainda que, a referida ECF foi recepcionada em 04/11/2022, logo, também antes da ciência dos autos de infração.

| CSLL - 2020                                      | FISCO                | CORRETO               |
|--------------------------------------------------|----------------------|-----------------------|
| CSLL devida                                      | <b>10.774.255,60</b> | <b>10.774.255,60</b>  |
| (-) Estimativa Já declarada como débito em DCTF: |                      |                       |
| jan/20                                           | -                    | - 1.448.510,47        |
| fev/20                                           | -                    | - 2.056.812,89        |
| mar/20                                           | -                    | - 3.262.442,69        |
| abr/20                                           | -                    | - 1.219.201,35        |
| mai/20                                           | -                    | - 4.520.351,30        |
| jun/20                                           | -                    | - 83.143,75           |
| ago/20                                           | -                    | - 288.226,03          |
| set/20                                           | -                    | - 1.285.842,88        |
| saldo a pagar                                    | <b>10.774.255,60</b> | - <b>3.390.275,76</b> |

Quanto à CSLL/AC-2020, vale a mesma observação sobre a data da recepção das DCTF, sendo que as referidas CSLL/Estimativas constam das DCTF a fls. 375, 395, 412, 435, 450, 469, 490 e 507.

| IMPOSTO DE RENDA - 2021                          | FISCO               | CORRETO               |
|--------------------------------------------------|---------------------|-----------------------|
| IR devido pela alíquota de 15%                   | 3.362.586,81        | 3.362.586,81          |
| Adicional                                        | 2.217.724,54        | 2.217.724,54          |
| Soma do I.R. devido                              | <b>5.580.311,35</b> | <b>5.580.311,35</b>   |
| (-) Imposto de Renda na Fonte                    | - 1.936.142,94      | - 1.936.142,94        |
| (-) Estimativa Já declarada como débito em DCTF: |                     |                       |
| jan/21                                           | -                   | - 1.368.512,65        |
| mar/21                                           | -                   | - 2.614.939,45        |
| abr/21                                           | -                   | - 6.118.118,67        |
| saldo a pagar                                    | <b>3.644.168,41</b> | - <b>6.457.402,36</b> |

Os IRPJ/Estimativas dos meses acima indicados constam das DCTF a fls. 204, 221 e 238, sendo que todas essas DCTF foram entregues (recepcionadas) em 03/11/2022, ou seja, quando a impugnante gozava de espontaneidade, conforme já explicado acima.

| CSLL - 2021                                      | FISCO               | CORRETO               |
|--------------------------------------------------|---------------------|-----------------------|
| CSLL devida                                      | <b>2.017.552,09</b> | <b>2.017.552,09</b>   |
| (-) Estimativa Já declarada como débito em DCTF: |                     |                       |
| jan/21                                           | -                   | - 494.030,93          |
| mar/21                                           | -                   | - 943.873,79          |
| abr/21                                           | -                   | - 2.203.503,21        |
| saldo a pagar                                    | <b>2.017.552,09</b> | - <b>1.623.855,84</b> |

As CSLL/Estimativas dos meses acima indicados constam das DCTF a fls. 210, 228 e 245, sendo que, conforme já dito, todas essas DCTF foram entregues (recepcionadas) em 03/11/2022, ou seja, quando a impugnante gozava de espontaneidade, conforme já explicado acima.

Assim, concluo que a impugnante tem razão nesse ponto, razão pela qual voto por exonerar a impugnante dos créditos de IRPJ e de CSLL, respectivamente, no valor de R\$ 32.242.683,81 e R\$ 12.791.807,69, objetos dos autos de infração a fls. 2/15 e 16/29.

### III - DA ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE DA MULTA ISOLADA

Antes de adentrar na análise das razões de defesa da impugnante, vale ressaltar que, diante de tudo retro sustentado, de todo o crédito tributário lançado, voto por manter apenas os seguintes:

- Multa por falta de IRPJ/Estimativa de Jan/21.....R\$ 684.256,32
- Multa por falta de IRPJ/Estimativa de Mar/21.....R\$ 1.307.469,73
- Multa por falta de IRPJ/Estimativa de Abr/21.....R\$ 3.059.059,33
- Multa por falta de CSLL/Estimativa de Jan/21.....R\$ 247.015,46
- Multa por falta de CSLL/Estimativa de Mar/21.....R\$ 471.936,90
- Multa por falta de CSLL/Estimativa de Abr/21.....R\$ 1.101.751,60

Com relação aos pontos levantados pela impugnante contra a cobrança das multas isoladas, transcrevo a seguir voto, por mim tantas vezes já proferido, o qual aborda todo o entendimento deste Relator sobre o tema.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (assim como o extinto Conselho de Contribuintes) firmou, ao longo do tempo, diferentes posições sobre o tema, se não vejamos:

- a) que não se aplica a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois, a partir desse momento, só caberia a multa de ofício sobre o imposto de renda devido sobre o lucro real, já que não se pode penalizar duas vezes pela mesma infração;
- b) que só se aplica a multa isolada sobre o valor que o montante do imposto sobre as bases estimadas superarem o imposto de renda sobre o lucro real devido ao final do ano;
- c) que, até a entrada em vigor da redação dada pela Lei 11.488/07, a literalidade da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96 impunha que a multa isolada só fosse devida quando a pessoa jurídica deixasse de pagar o IRPJ e a CSLL e que os valores calculados sobre a base estimada são meras antecipações, logo não se confundem com tais tributos;
- d) que a multa isolada não é devida juntamente com a multa de ofício por ser aplicável o instituto do Direito Penal da “consunção”.

Em 08/12/2014, foi aprovada a Súmula CARF nº 105, cujo verbete assim dispõe:

“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.”.

O teor da Súmula CARF nº 105 deixa claro, para mim, que o Pleno deste Colegiado adotou a posição segundo a qual a multa isolada só pode ser cumulada com a multa de ofício a partir da entrada em vigor da MPv nº 351/2007 (que se converteu na Lei 11.488/07), a qual alterou o art. 44 da Lei 9.430/96, tanto que faz constar expressamente em seu verbete que só era inaplicável a cumulação de multas, quando a multa isolada fosse fundamentada no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96. Logo, como os lançamentos das multas isoladas em tela se fundamentaram no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei 9.430/96, é inaplicável, na espécie, a Súmula CARF nº 105.

Trata-se assim de questão de amplo conhecimento desta Turma julgadora, razão pela qual, peço vênia aos meus pares para reproduzir voto proferido em outras assentadas, no qual enfrentei cada uma dessas posições.

**Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção.**

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e **que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal** (sugestão 787, p.512, *idem*). **Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.**

#### **Das condutas infracionais diferentes.**

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre *in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja *per se* a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, da não-observância do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 na sua redação originária já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas *sub examine*: a decorrente da combinação do inciso I do *caput* com o inciso I do § 1º - aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do *caput* com o inciso IV do § 1º - aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do *caput* com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do *caput* com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, consequentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário - que seria a

antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade, são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

#### **Das diferentes bases para cálculos das multas**

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o *bis in idem* só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. Por sua vez, a multa de ofício corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, consequentemente, as multas *ad valorem* que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um *bis in idem*, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada nesse ou naquele caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado à instância administrativa de julgamento.

**Da redação original do art. 44, § 1o, IV, da Lei 9430/96**

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1o do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

- a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e
- b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e
- c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Por último, saliento que tudo quanto antes sustentado acerca da multa isolada por falta de recolhimento do IR sobre a base estimada aplica-se, *mutatis mutandi*, à multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada.

Por essas razões, voto por manter os lançamentos das seguintes multas isoladas por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre as bases estimadas mensais:

- Multa por falta de IRPJ/Estimativa de Jan/21.....R\$ 684.256,32
- Multa por falta de IRPJ/Estimativa de Mar/21.....R\$ 1.307.469,73
- Multa por falta de IRPJ/Estimativa de Abr/21.....R\$ 3.059.059,33
- Multa por falta de CSLL/Estimativa de Jan/21.....R\$ 247.015,46
- Multa por falta de CSLL/Estimativa de Mar/21.....R\$ 471.936,90
- Multa por falta de CSLL/Estimativa de Abr/21.....R\$ 1.101.751,60

**DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

Por sua vez, vale a transcrição dos seguintes trechos do Relatório Fiscal:

"Responsabilidade tributária (multa estimativa IRPJ e CSLL)

Conforme exposto acima, o contribuinte e seus administradores tinham conhecimento do fato (pois declararam em DCTF) e tiveram a chance de espontaneamente recolher as estimativas (no procedimento de cobrança administrativa), deixando de cumprir a Lei 9.430/96, Art.2º e Art.6º (deixou de recolher a estimativa obrigatória) levando a responsabilização pessoal dos administradores e sócios (conforme exploraremos a frente) conforme o disposto no CTN, Art.135, III, pela infração de Lei:

(...)

Portanto os administradores, que infringiram a Lei (no caso a obrigação de recolher as estimativas devidas), respondem pessoalmente pelos tributos e multas delas decorrentes. A frente discorreremos sobre a responsabilidade tributária detalhadamente.

Responsabilidade tributária (relativas às infrações e tributos) Responsabilidade pessoal

Em entendimento pacífico o STJ esposou a decisão de que os representantes somente respondem pelos créditos decorrentes da infração de Lei, conforme decisão a qual transcrevo parcialmente abaixo:

(...)

Portanto, a pessoa jurídica não consegue deixar de recolher os valores devidos por força de Lei à RFB, pois não possui vontade própria, sendo os atos efetuados pelos administradores, conforme a determinação dos sócios ou acionistas, os quais aprovam as contas e atos destes passando a responder na esfera civil e penal pelos mesmos.

Conforme a aprovação das atas (que seguem anexas no presente processo) as contas dos administradores foram tomadas nos períodos e aprovadas.

(...)

O sócio administrador (Alessandro Poli Veronesi) era quem assinava as DCTF com os valores de estimativa NÃO recolhidos (vide DCTFs juntadas ao presente processo), exemplo abaixo:

(...)

A aprovação das contas (conforme ocorreu no presente caso) com infração de Lei torna a responsabilidade dos sócios ilimitada.

Art. 1.080. As deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram.

Vale ainda citar que a Lei das S.A (Lei 6.404/1976), no que concerne as relações entre os diretores e conselho administrativo.

Art. 142. Compete ao conselho de administração:

III - fiscalizar a gestão dos diretores, examinar, a qualquer tempo, os livros e papéis da companhia, solicitar informações sobre contratos celebrados ou em via de celebração, e quaisquer outros atos;

V - manifestar-se sobre o relatório da administração e as contas da diretoria;

Bem como que os diretores que assumem os encargos dos anteriores e NÃO regularizam as ações anteriores são responsáveis por ele.

Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:

§ 2º Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles.

§ 4º O administrador que, tendo conhecimento do não cumprimento desses deveres por seu predecessor, ou pelo administrador competente nos termos do § 3º, deixar de comunicar o fato a assembléia-geral, tornar-se-á por ele solidariamente responsável.

À época das infrações, constava como sócio administrador tão somente Alessandro Poli Veronesi.

Abaixo a listagem dos diretores ATUAIS, os quais são responsabilizados conforme previsto no CTN, Art.135, III, e Art.124, II, cominado com a Lei 10.406/2002, Art.1.080 e Lei



6.404/1976, Art.142 e Art.158, uma vez que receberam a cobrança e NÃO houve ainda a quitação integral dos valores cobrados.

- Alessandro Poli Veronesi
- Francisco José Ritondaro"

O responsável tributário Alessandro Veronezi alerta para o seguinte:

"De plano, deve-se enfrentar o óbvio. Há declaração de todos os tributos elencados nos autos de infração, eis que foram devidamente constituídos pela entrega das DCTFs do período, condição essa, inclusive, expressamente admitida no relatório fiscal ao afirmar que o Impugnante era o responsável por assinar tal documento."

É verdade, todos os créditos tributários discutidos nestes autos estavam declarados em DCTF, salvo o IRPJ e a CSSL, os quais restou demonstrado serem indevidos. Ora, como falar de dolo na conduta da impugnante e dos responsáveis tributários? Não há dolo, sendo que a mera falta de pagamento de tributos não gera responsabilidade tributária para terceiros, pois não há ofensa à lei, mas apenas ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional. Aliás, é nesse sentido a Súmula n. 430 do STJ, cujo o verbete assim dispõe: "*O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*".

Assim, há que se afastar de plano a responsabilidade pelo art. 135, III, do CTN do sócio administrador Alessandro Poli Veronesi e do sócio Francisco José Ritondaro.

Quanto à responsabilização pelo art. 124, II, do CTN, a Autoridade Lançadora lança mão do art. 158 da Lei 6.404/76, para justificar a sua aplicação. Trata-se de uma teratologia jurídica, por um simples motivo, a aplicação do art. 124, II, do CTN depende de uma lei que defina terceiro como responsável solidário e que este esteja também vinculado ao fato gerador, conforme exigido pelo art. 128 do CTN. Ora, o art. 158 da Lei n. 6.404/76 não define uma responsabilidade solidária, mas uma responsabilidade pessoal do administrador da companhia, logo, totalmente indevida a aplicação conjunta do art. 124, II, do CTN com o art. 158 da Lei das S.A..

Ademais, há que se lembrar que a responsabilização tributária pessoal do administrador é regulada pelo art. 135, III, do CTN, não se aplicando assim, em matéria tributária, a norma societária do art. 158.

Por essas razões, voto por afastar as responsabilidades tributárias de Alessandro Poli Veronesi e Francisco José Ritondaro.

Pelo exposto, voto por negar provimento aos recursos voluntário e de ofício.

*Assinado Digitalmente*

**Lizandro Rodrigues de Sousa**