



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13888.005529/2010-11
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.955 – 1ª Turma
Sessão de 03 de julho de 2017
Matéria RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E MULTA ISOLADA
Recorrentes LUDIVAL MOVEIS LTDA. E OUTROS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007, 2008

FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E DE CSLL. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da multa isolada imposta pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição social devidos ao final do respectivo ano-calendário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se conhece do recurso especial quando, nos aspectos relevantes para a tomada da decisão, existe distinção entre o suporte fático presente no caso decidido pela Turma recorrida, e aquele presente nos casos objetos dos acórdãos paradigmas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM QUALIFICADO. ART. 124, I, DO CTN.

Em razão de seu interesse comum qualificado, é responsável pelos créditos tributários devidos pela contribuinte a pessoa física ou jurídica que, em conluio com esta, pratica atos com vistas à evasão do pagamento dos tributos e contribuições devidos à Fazenda Pública.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte (i) quanto ao arbitramento do lucro e por unanimidade de votos, em conhecer do recurso (ii) quanto à sujeição passiva. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Cristiane Silva Costa e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento. Ausente, momentaneamente, o conselheiro Luís Flávio Neto, o qual votou apenas quanto ao conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela Fazenda Nacional e pelos sujeitos passivos a seguir relacionados, com base no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009.

Os sujeitos passivos, ora recorrentes, são os seguintes: (i) na condição de contribuinte, a pessoa jurídica Ludival Moveis Ltda; e (ii) na condição de responsáveis tributários, as pessoas físicas Luiz Antonio Scussolino, Daniel Lunardi Scussolino e Danilo Lunardi Scussolino, e as pessoas jurídicas Dival transportes Ltda., Zitral Agropecuária Ind. Com. e Transp. Madeira Ltda., Xapec Agropecuária Ltda. e Zilog Logística Ltda.

Alega a Fazenda Nacional que no âmbito do acórdão nº 1301-001.515 a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF emprestou à legislação tributária interpretação distinta da acolhida por outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, no que concerne à exigência, a partir do mês de janeiro de 2007, de multa isolada em razão de falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL quando também houver exigência de multa de ofício em virtude de falta de pagamento de IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário.

O recurso foi admitido por despacho exarado pela Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF.

Os sujeitos passivos apresentaram contrarrazões ao recurso da Fazenda Nacional aduzindo, em preliminar, que não deve ele ser conhecido pois:

a) trata de matéria objeto da Súmula CARF nº 31, que afasta a exigência de multa isolada em casos como o do presente processo;

b) não se tem notícia de que os paradigmas apontados pela Fazenda Nacional tratem de caso semelhante ao dos presentes autos, em que inexistente base para cobrança de estimativas, uma vez que foi apurado prejuízo.

No mérito os contrarrazoantes afirmam, em síntese, que a decisão recorrida no tocante à multa isolada deve ser mantida por suas próprias razões.

Os sujeitos passivos também interuseram recurso especial contra o referido acórdão nº 1301-001.515 na parte em que lhes foi desfavorável. Alegam que a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF emprestou à legislação tributária interpretação distinta da acolhida por outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, no que concerne às seguintes matérias:

a) ilegalidade no lançamento, uma vez que a glosa de custos e despesas implicam necessariamente o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, sendo incabível a exigência tributária feita com base no lucro real;

b) inexistência de responsabilidade tributária das pessoas físicas e jurídicas arroladas pela fiscalização, haja vista que o "interesse comum" previsto no art. 124 do CTN não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade;

c) ilegalidade da qualificação da multa de ofício, que só pode ser levada a cabo quando provado o evidente intuito de fraude.

O recurso foi parcialmente admitido por despacho exarado pela Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, tendo sido negado seguimento ao especial quanto à matéria indicada no item "c" retro, sob o argumento de que não restou demonstrada a divergência interpretativa ali suscitada.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso dos sujeitos passivos alegando, em síntese, que:

a) está correto o lançamento efetuado com base no lucro real, haja vista que o caso dos autos não se subsume a nenhuma das hipóteses legais que previstas para o arbitramento do lucro;

b) o art. 124 do CTN autoriza a imputação de responsabilidade tributária a terceiras pessoas quando demonstrado o "interesse comum" na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

1) Do Recurso Especial dos Sujeitos Passivos

Relativamente ao recurso especial dos sujeitos passivos, são duas as alegações de divergência interpretativa que seguiram para apreciação desta 1ª Turma, a saber:

a) ilegalidade no lançamento, uma vez que a glosa de custos e despesas implica o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, sendo incabível a exigência tributária feita com base no lucro real; e

b) inexistência de responsabilidade tributária das pessoas físicas e jurídicas arroladas pela fiscalização, haja vista que o "interesse comum" previsto no art. 124 do CTN não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade;

Em suas contrarrazões a Fazenda Nacional não se insurgiu contra o conhecimento do recurso.

Passaremos, a seguir, ao exame das duas matérias.

1.1) Ilegalidade do Lançamento - Necessidade de Arbitramento do Lucro

Pelo cotejo entre o acórdão recorrido e os acórdãos n^{os} 1201-001068 e 1202-000418, apontados pelos recorrentes como paradigmas, é de se concluir que a divergência interpretativa por eles suscitada não restou demonstrada, como se verá a seguir.

Pois bem, como dito anteriormente, alegam os recorrentes que a glosa de custos ou despesas implica a apuração das bases de cálculos dos tributos segundo as regras do lucro arbitrado, daí porque o lançamento realizado com base no lucro real deve ser considerado ilegal.

Com vistas a demonstrar a divergência interpretativa por eles suscitada os recorrentes apontam como paradigmas os acórdãos n^{os} 1201-001068 e 1202-000418, cujas ementas abaixo se transcreve:

Acórdão nº 1201-001068:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Não havendo o sujeito passivo apresentado os documentos comprobatórios referentes a mais de 90% do total dos custos e despesas escriturados, correto o arbitramento do lucro com base na receita conhecida.

(...)

Acórdão nº 1202-000418:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

LUCRO REAL. GLOSA DA TOTALIDADE DOS CUSTOS E DESPESAS POR INOBSERVÂNCIA DOS PRESSUPOSTOS PARA SUA APURAÇÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A glosa da quase totalidade dos custos e das despesas operacionais, por falta de comprovação com documentação hábil e idônea, denota que a contabilidade do contribuinte é imprestável para se apurar o lucro real, devendo ser aplicado o regime do arbitramento.

(...)

Pelo simples exame das duas ementas acima reproduzidas é possível verificar que em ambos os casos as respectivas Turmas acolheram entendimento segundo o qual a glosa da totalidade ou quase totalidade dos custos e/ou despesas contabilizados pelo contribuinte implica o reconhecimento da imprestabilidade de sua escrita para fins de apuração do lucro real e, por conseguinte, torna-se imperioso o arbitramento do lucro.

No caso do primeiro paradigma a fiscalização glosou mais de 90% dos custos e/ou despesas, razão pela qual a respectiva Turma julgou correto o arbitramento do lucro por considerar que a escrita era imprestável para apuração do lucro real.

No segundo paradigma, embora a fiscalização tenha glosado 81,4% dos custos e/ou despesas, realizou o lançamento com base no lucro real, daí porque a respectiva Turma julgou incorreto o lançamento por considerar que a escrita era imprestável para apuração do lucro real.

No caso tratado nos presentes autos, todavia, não houve glosa da totalidade ou mesmo da quase totalidade dos custos escriturados pela contribuinte (e não houve glosa de despesas, apenas de custos), conforme se observa no demonstrativo a seguir, elaborado com base no valor dos custos glosados pela fiscalização (vide e-fl. 6 e e-fls. 299/302) e no valor dos custos informados pela contribuinte em suas DIPJs (vide e-fl. 6427, e-fl. 6460, e-fl. 6492 e e-fl. 6526):

	2005	2006	2007	2008
Custos Glosados pelo Fisco	18.419.786,84	22.507.311,73	28.440.338,69	45.828.425,94
Custos Informados na DIPJ	92.842.265,05	98.977.893,13	132.899.284,83	177.516.912,69
% dos Custos Glosados	19,84%	22,74%	21,40%	25,82%

Uma vez que no presente processo não houve glosa da totalidade ou mesmo da quase totalidade dos custos contabilizados, não há como pretender-se aplicar aqui a mesma interpretação defendida nos acórdãos paradigmas já que lá, sim, houve glosa da totalidade ou quase totalidade dos custos contabilizados, e esse foi o motivo determinante para as decisões ali tomadas.

Isso posto, voto por não conhecer do recurso dos sujeitos passivos quanto a esta matéria.

1.2) Responsabilidade Tributária - Interesse Comum

Quanto à questão da responsabilidade tributária não há reparos a fazer no despacho que deu seguimento aos especial dos sujeitos passivos. Conheço, portanto, desta parte do recurso.

Sobre o assunto a Turma recorrida assim se manifestou:

Considerando que as pessoas físicas solidarizadas, Luiz Antonio Scussolino, Daniel Lunardi Scussolino, Danilo Lunardi Scussolino, e as empresas Dival transportes Ltda, Zitral Agropecuária Ind. Com. e Transp. Madeira Ltda., Xapec Agropecuária Ltda., Zilog Logística Ltda., apresentaram Recursos Voluntários versando conteúdo rigorosamente semelhante, postulando a impossibilidade da solidarização promovida, de rigor o enfretamento conjunto dos fundamentos.

De início, importa registrar que a questão deve ser brevemente analisada pelo viés da responsabilidade e da solidariedade tributária. Hugo de Brito Machado, em artigo intitulado “A Solidariedade na Relação Tributária e a Liberdade do Legislador no Art. 124, II, do CTN, publicado recentemente na Revista Dialética de Direito Tributário, cuidadosamente assentou que “para que seja cabível o lançamento com a conseqüente cobrança do tributo e da penalidade pecuniária correspondente, o sujeito passivo há de ter, além do dever de pagar o tributo, que não cumpriu, também a responsabilidade, assim compreendido como o estado de sujeição, de sorte que não se situará a discussão na esfera da liberdade, mas na esfera da coerção”. (Revista Dialética de Direito Tributário, edição 195, página 61).

Ora, do raciocínio acima deduzido, vê-se que para que se possa exigir a obrigação tributária de determinada pessoa, imperioso que se afira o estado de sujeição passiva para análise do conseqüente dever e responsabilidade. A questão que se põe, no entanto, dá-se em panorama um tanto distinto, precisa-se aferir a sujeição passiva decorrente da solidarização, de sorte que alguns elementos extras, necessariamente, precisarão ser analisados.

Como bem se sabe, tratando-se de solidariedade no contexto da obrigação tributária, presente a unicidade da sujeição ativa do tributo, pode-se defini-la, falo da solidariedade, como vínculo estabelecido entre os sujeitos passivos da respectiva obrigação, que os une de tal forma que os aspectos matérias oponíveis a um (ou por um) aproveita os demais.

Dito isso, não é despiciendo lembrar que o Código Tributário Nacional estabeleceu duas espécies de sujeição passiva, os ditos contribuintes, e os responsáveis tributários. Para os casos de solidarização, a exemplo do que aqui se analisa, interessa a modalidade de sujeição passiva “contribuinte”, também chamado de sujeito passivo por excelência.

Tratando, portanto, de sujeição passiva por solidarização na modalidade contribuinte, de bom alvitre visitar o que dispõe o artigo 121 do CTN, consagrador de que é contribuinte, a pessoa que tenha relação direta e pessoal com o fato gerador do tributo, sendo este o liame que se terá de atingir para classificação de determinada pessoa como contribuinte, não sendo diferente para o contribuinte solidarizado.

Verificado que o norte para caracterização do contribuinte é a sua relação direta e pessoal com o fato gerador, deve-se mencionar que o artigo 124 do CTN, dispõe em seu inciso I, que o são solidariamente responsáveis as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador.

Comungando ambas as regras, pode-se dizer que a figura da solidariedade não se afasta daquela contida no Código Civil, Livro I, Título I, Capítulo VI, “Das Obrigações Solidárias”, ou seja, há solidariedade quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com um direito, ou obrigado, à dívida toda.

Sendo assim, caso se tenha pluralidade de pessoas que tenham interesse na situação que constitua o fato gerador (regra do 124, I) e todas tenham mantido relação direta e pessoal com tal situação, apresenta-se possibilidade de solidarização.

Luiz Antonio Caldeira Miretti in Comentários ao Código Tributário Nacional, 6ª edição, editora Saraiva, pág. 242 em diante, assevera que o instituto da solidariedade em matéria tributária, assegura o interesse do Fisco para a busca de seu direito de exigir do sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária, ocorrendo a solidariedade, consoante afirma o indigitado autor, sempre que se der a presença de mais de um sujeito passivo na mesma relação tributária, destacando-se como premissa a existência de “interesse comum” das pessoas que participam da situação fática geradora da obrigação.

Importante registrar, na ordem daquilo que argumentaram os recorrentes responsabilizados, que a solidariedade advinda do interesse comum, tal como esquadrihada acima e prevista no CTN, dispensa previsão específica na lei que regular o determinado tributo, para apontar os devedores solidários, porquanto a distinção do CTN é de caráter geral, aplicando-se aos tributos contidos no sistema tributário nacional.

Feitas essas ponderações de ordem conceitual, observa-se que as pessoas foram solidarizadas após ampla atuação investigativa, de sorte que o TVF de folhas 32 em diante, relata com riqueza de detalhes a participação de cada um, sendo oportuno, reproduzir a consideração a Fiscalização, lançada a partir da folha 136:

[...]

Por tudo o que foi até o momento exposto, a fiscalização chegou as seguintes conclusões:

A verdade factual é que o GRUPO LUDIVAL funciona como uma única empresa e fica cristalino que existe o interesse comum na elaboração, na execução e nos resultados do sistema fraudulento.

Para chegar a esta convicção, a fiscalização considerou os fatos comprovados com documentos, planilhas e quadros comparativos, compondo uma série de indícios graves, precisos e convergentes, conforme amplamente detalhado neste relatório.

[...]

O esquema fraudulento se inicia com a entrada das Notas Fiscais Inidôneas e com o aproveitamento, indevido, de créditos pela empresa Ludival, determinando com isto valores a menor dos seguintes tributos:

[...]

O GRUPO dá continuidade ao sistema fraudulento, ao simular o pagamento para as empresas que constam como emitentes das Notas Fiscais Inidôneas, e utiliza estes valores para descapitalizar a empresa Ludival, pois o dinheiro efetivamente saiu do Ativo da empresa, para capitalizar as demais empresas do GRUPO e também os seus sócios, para onde são destinados estes valores, e utilizados para aquisição de Bens, Imóveis, Serviços, etc.

Com este procedimento, a empresa Ludival fica com seu Ativo diminuído, sem dinheiro e sem bens para pagar os débitos tributários, enquadrando-se no Art. 2º da Lei 8.137/90, a seguir transcrito.

[...]

Neste caso, está-se diante de quadro a revelar imputação de fraude mediante a constituição de um passivo tributário em uma das empresas do GRUPO, no caso a Ludival, que não possui patrimônio, e não tem como suportar os efeitos de execução fiscal, ficando frustrada a atividade desenvolvida pela Fazenda em prol da coisa pública.

[...]

Com efeito, as conclusões da Fiscalização são irretorquíveis, seguramente o conteúdo dos autos é conducente à afirmação de todos os solidarizados tiveram relação direta e pessoal com o fato gerador, bem como mantinham relação direta e pessoal, impondo a solidarização.

(...)

Em sua peça recursal alegam os interessados o seguinte:

Divergência: o cerne da divergência reside na abrangência do termo "interesse comum". O acórdão recorrido, citando os arts. 121 e 124, ambos do CTN, aduz que a relação direta e pessoal com o fato gerador do tributo, bem como o interesse comum na situação que constitua o fato gerador são elementos hábeis a indicar a solidariedade, fundamentando, contudo, a validade da solidarização, no caso concreto, na atuação investigativa do fisco, segundo a qual se verificaria a participação de cada solidário (grupo Ludival funcionando como única empresa; indícios graves; crédito indevido decorrente de NF de entrada inidôneas; simulação de pagamentos etc).

Ou seja, lastreia a solidarização em elementos fáticos que **não guardam** correlação direta com o fato gerador do tributo, que, com a devia vénia, não resultam nem relação direta e pessoal com o fato gerador, nem interesse comum na situação que constitua o fato gerador.

No caso paradigma, não obstante ter havido abuso de personalidade jurídica, tendo a pessoa física escamoteado recebimentos para suas contas, para subtraí-los da tributação da pessoa jurídica, afastou-se a solidarização da pessoa física com base no art. 124, I, do CTN, uma vez que, na esteira do ensinamento de Paulo de Barros Carvalho, lá transcrito e agora repetido: "... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa uma dada satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. ..."

Ressalta que o art. 124, do CTN não contempla a modificação da sujeição passiva decorrente de atos ilícitos, dolosos, simulados.

Finaliza no sentido de que apesar da conclusão pelo dolo na conduta da pessoa jurídica, há distinção na relação entre sócio e pessoa jurídica no que concerne às implicações que esse dolo exerce sobre as respectivas personalidades jurídicas, maxime tendo em conta que ocupam posições negociais diversas, em situações que geram fatos geradores distintos, não havendo, assim, que se falar em solidariedade.

(...)

Confira-se, a seguir, a ementa e alguns trechos do voto vencedor do acórdão nº 1801-001.943, único apontado como paradigma da divergência:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

O artigo 124, inciso I do CTN, regra a responsabilidade solidária entre sujeitos que ordinariamente figuram no conseqüente de determinada norma de incidência tributária, não sendo aplicável para alterar a sujeição passiva decorrente de patologias na conduta do contribuinte, tais como atos ilícitos, simulações e conluíus.

(...)

Voto Vencedor

(...)

O artigo 124 disciplina a hipótese de um negócio jurídico e de seu resultante fato gerador que, em decorrência de sua formatação, insere mais de um sujeito no pólo passivo da obrigação tributária.

É certa a existência de diversos precedentes nesta e. Corte Administrativa, alguns dos quais foram invocados na elaboração do lançamento. No entanto, a leitura do artigo 124 do CTN neles promovida não se afigura a mais exata.

A inexactidão encontra origem na imprecisão da expressão utilizada no inciso I, em comento, qual seja: "as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador".

É enorme a amplitude que se pode alcançar partindo da noção de interesse comum no evento que materializa a incidência. Basta imaginar uma pessoa que detenha ações de grande companhia listada em bolsa de valores. Não há dúvida de que essa empresa busca auferir lucro. Também não se questiona que a obtenção de lucro figura como "situação" edificadora do fato gerador do IRPJ. Mas, estaria ali a hipótese versada pelo artigo 124, I, do Código? Poderia o acionista ser responsabilizado, de forma solidária, por toda a tributação incidente sobre o lucro vultoso da grande empresa, eis que também é interessado na obtenção desse lucro? Claro que não.

Ocorre que, partindo da hipótese extrema acima sugerida, há diversas outras situações que tenderiam a ser erroneamente compreendidas como subsumidas ao artigo 124, pelo suposto interesse comum, exatamente como se arguiu na edificação do lançamento ora analisado.

(...)

Esclarecido o conteúdo da norma do artigo 124, I, cabe avaliar se ela daria suporte à responsabilização formalizada na autuação em questão.

O quadro fático que se tem, nos presentes autos, é o do sócio, pessoa física, que em conluio descrito pelo autor do lançamento, atuou em paralelo à pessoa jurídica autuada para desviar receitas da contabilização e conseqüente tributação das mesmas.

Vale dizer, acompanhei a d. Relatora naquilo em que manteve a multa qualificada, majorada pela comprovação de conduta dolosa no sentido de sonegar tributos.

No entanto, contemplo cenário diverso na relação entre sócio e pessoa jurídica, nas implicações que esse dolo surte sobre as personalidades jurídicas, e qual o fundamento que seria apto a responsabilizar o sócio que pratica os atos ilícitos.

A priori, o sócio pessoa física e a pessoa jurídica da qual ele participa, detêm personalidades jurídicas e posições negociais diversas. Portanto, retomando a ótica pelo artigo 124, I, tem-se:

empresa que pratica atos mercantis, visando auferir receitas, pagar suas despesas (inclusive salários de empregados e pró labore de sócios gestores), quitar seus tributos, e ao final, se possível, perceber lucro; em outra posição, o sócio, que realiza aporte de capital e possivelmente atua na gestão da empresa, na expectativa de receber remuneração pelo trabalho administrativo e distribuição de lucros.

São posições diversas, atores diversos em situações que geram fatos geradores distintos. Não há os elementos necessários para deflagrar a solidariedade prescrita no artigo 124, I, do CTN.

(...)

Pois bem, pelo exame do TVF é possível verificar (vide e-fl. 140) que a fiscalização atribuiu às pessoas físicas dos sócios-administradores do Grupo Ludival responsabilidade tributária com base tanto no art. 124, I, do CTN como no art. 135, III do mesmo Código.

Às pessoas jurídicas do Grupo Ludival a fiscalização atribuiu responsabilidade tributária com base, apenas, no art. 124, I, do CTN.

Isso posto, antes mesmo de passarmos ao exame da divergência interpretativa sobre o disposto no art. 124, I, do CTN, e seja qual for a solução ao final acolhida por esta 1ª Turma quanto a essa matéria, já possível concluir de antemão que remanescem como responsáveis pelos créditos tributários objeto do presente processo os sócios-administradores do Grupo Ludival, uma vez que não foi aqui contestada a responsabilidade tributária dessas pessoas físicas quanto aos atos por elas praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos - art. 135, III, do CTN.

Dito isso, passemos ao exame do disposto nos arts. 121 e 124, I, do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(...)

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

(...)

Conforme estabelecido no art. 121 do CTN, "sujeito passivo" da obrigação tributária principal pode ser qualificado: (i) como "contribuinte", quando tenha relação pessoal e direta com o fato gerador; ou (ii) como "responsável", quando sem revestir essa condição, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Por sua vez o art. 124, I, do CTN estabelece que respondem solidariamente pelo crédito tributário pelo as pessoas que possuam "interesse comum" na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

A questão que se discute nos presentes autos diz respeito à interpretação que se deva dar à expressão "interesse comum" contida no referido art. 124, I, do CTN.

Sustentam os recorrentes que o "interesse comum" de que fala a norma limita-se às hipóteses em que as pessoas estiverem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, se elas co-realizam o fato gerador, situação que não se verifica em tributos como IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Para ilustrar sua tese os recorrentes citam o famoso exemplo dos coproprietários de um imóvel urbano, que por possuírem "interesse comum" na propriedade do imóvel, são solidariamente obrigados ao pagamento do IPTU.

Entendo, todavia, que a interpretação correta da norma é aquela defendida no acórdão recorrido, ou seja, de que o "interesse comum" na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal não se limita às pessoas que co-realizam o fato gerador.

Por óbvio que a atribuição de solidariedade não pode advir de um qualquer "interesse comum" entre o contribuinte e a terceira pessoa, e sim de um "interesse comum" qualificado.

Por exemplo, pode haver interesse de um fornecedor de bens e serviços que seus clientes auferem receita bruta e lucro em seus empreendimentos, de forma a permanecerem como seus clientes no futuro, mas o fornecedor não poderá, apenas com base nesse interesse comum, por si só, ser alçado a responsável tributário pelos tributos devidos por seus clientes. Há também interesse de uma pessoa física ou jurídica, que possua cotas ou ações no capital de uma empresa, que esta aufera receita e lucro, mas, novamente, esse interesse comum não poderá, por si só, gerar responsabilidade tributária ao cotista ou acionista pelos tributos devidos pela investida.

No entanto, se o contribuinte e uma terceira pessoa tramam a evasão do pagamento dos tributos devidos pelo contribuinte ao Fisco, então não há dúvida de que o terceiro possui junto ao contribuinte um "interesse comum" (evasão fiscal) e que tal interesse é qualificado (no sentido de que não é um qualquer interesse, como nos exemplos acima).

No caso dos presentes autos foi exatamente isso o que ocorreu, conforme atesta a enorme quantidade de fatos narrados no TVF.

Não seria sequer necessário abordar aqui a miríade de fatos que comprovam o dito interesse comum qualificado existente entre a contribuinte, os sócios-administradores do Grupo Ludival, e as demais empresas do Grupo arroladas pela fiscalização.

No entanto julgo importante trazer algumas poucas passagens contidas no TVF, que cabalmente demonstram o interesse comum qualificado existente entre a contribuinte e as pessoas arroladas pela fiscalização como responsáveis tributárias:

DA FINALIDADE DA EXISTÊNCIA DAS EMPRESAS:

Na seqüência deste termo iremos demonstrar através de documentos as hipóteses que no momento estamos levantando.

A fiscalização considera que na realidade as empresas acima citadas fazem parte de um único grupo, um grupo societário, um grupo de fato, que denominamos GRUPO LUDIVAL.

A empresa Ludival ao efetuar as vendas, fica com os tributos, que não são recolhidos, e que está gerando um passivo tributário enorme.

Não tendo imóveis em seu nome a Ludival não efetua o pagamento dos tributos e não tem como ser executada.

As demais empresas do grupo prestam serviços para a Ludival, gerando a receita que o GRUPO achar conveniente, e recolhendo tributos sobre esta receita.

Todo recebimento das vendas passa pela Ludival e, de alguma forma, sem ser em consequência da prestação de serviços, que não pode ter um valor alto, para não gerar tributos; os valores têm que ser repassado para as demais empresas efetuaram as suas operações, por exemplo; (g.n.)

A empresa Xaptec, ao adquirir imóveis ou efetuar construções tem que pagar por estas transações;

A empresa Zitral ao adquirir equipamentos ou veículos;

A empresa Dival, Luizzi e Zilog, idem.

A questão que se apresentava, era como ocorriam estas transferências de valores por pura liberalidade, sem ser contrapartida de transação efetuada. (g.n.)

Esta pergunta, no decorrer da fiscalização foi respondida e será esclarecida no presente termo, no item que tratarmos dos pagamentos efetuados das NFs Inidôneas. (g.n.)

Continuando com as finalidades das empresas:

As empresas LUIZZI, ZITRAL e ZILOG têm como sócios os filhos do proprietário da LUDIVAL, e sua finalidade é a prestação de serviços para a Ludival.

A fiscalização, pelas visitas as instalações físicas das empresas e pelas explicações sobre os problemas financeiros da Ludival; considera que o objetivo a médio prazo, do GRUPO, é ir diminuindo as atividades da Ludival, não pagar o passivo tributário, e transferir as atividades, vendas, para a Luizzi. (g.n.)

(...)

VI - DA SOLIDARIEDADE PASSIVA DAS EMPRESAS E SÓCIOS DO GRUPO LUDIVAL

Foi emitido o Termo de Constatação Fiscal nº 03 - NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS - de 02/12/2010 (Cópia anexada ao presente Termo), considerando as Notas Fiscais relacionadas no Termo como Inidôneas, por não ter existido a transação comercial, por não ter sido apresentado o Livro Registro de Produção e Estoque ou documentos equivalentes, e por ter sido comprovado que não houve pagamentos para as empresas que constam como emitentes das Notas Fiscais Inidôneas.

Por tudo o que foi até o momento exposto, a fiscalização chegou as seguintes conclusões:

A verdade factual é que o GRUPO LUDIVAL funciona como uma única empresa e fica cristalino que existe o interesse comum na elaboração, na execução e nos resultados do sistema fraudulento.

Para chegar a esta convicção, a fiscalização considerou os fatos comprovados com documentos, planilhas e quadros comparativos, compondo

uma série de indícios graves, precisos e convergentes, conforme amplamente detalhado neste relatório.

(...)

O próprio GRUPO, provavelmente com assessoria externa, elabora e utiliza os documentos: Notas Fiscais Inidôneas, Duplicatas, Recibos.

O esquema fraudulento se inicia com a entrada das Notas Fiscais Inidôneas e com o aproveitamento, indevido, de créditos pela empresa Ludival, determinando com isto valores a menor dos seguintes tributos:

IPI - Aproveitamento de créditos básico e de crédito presumido.

PIS e COFINS - Aproveitamento de créditos na apuração através do sistema não-cumulativo.

IRPJ e CSLL - Aproveitamento dos valores das NFs na apuração do Custo dos Produtos.

(...)

O GRUPO dá continuidade ao sistema fraudulento, ao simular o pagamento para as empresas que constam como emitentes das Notas Fiscais Inidôneas, e utiliza estes valores para descapitalizar a empresa Ludival, pois o dinheiro efetivamente saiu do Ativo da empresa, para capitalizar as demais empresas do GRUPO e também os seus sócios, para onde são destinados estes valores, e utilizados para aquisição de Bens, Imóveis, Serviços, etc. (g.n.)

(...)

Neste caso, está-se diante de quadro a revelar imputação de fraude mediante a constituição de um passivo tributário em uma das empresas do GRUPO, no caso a Ludival, que não possui patrimônio, e não tem como suportar os efeitos de execução fiscal, ficando frustrada a atividade desenvolvida pela Fazenda em prol da coisa pública.

(...)

Por fim, é de se dizer que a interpretação do art. 124, I, do CTN aqui defendida, qual seja, que essa norma autoriza a responsabilização de terceiras pessoas quando entre elas e o contribuinte houver um "interesse comum" qualificado, parece que vai ao encontro da interpretação acolhida pelo STJ em julgados recentes, conforme respectivas ementas a seguir transcritas:

AgRg no AREsp 852074/SP, de 10/05/2016:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DAS EMPRESAS INTEGRANTES DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM QUE, DIANTE DO ACERVO PROBATÓRIO DOS AUTOS, CONCLUIU PELA EXISTÊNCIA DE INTERESSE COMUM DAS EMPRESAS NA SITUAÇÃO CONFIGURADORA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7 DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. Agravo Regimental interposto em 04/03/2016, contra decisão publicada em 02/03/2016.

II. Na origem, trata-se de Agravo de Instrumento interposto por FLORALCO AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, em face de decisão que reconheceu a formação de grupo econômico, determinando a inclusão das empresas FLORALCO ENERGIA GERAÇÃO DA ENERGIA LTDA, BERTOLO IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA, BERTOLO AGROPASTORIL LTDA, USINA BERTOLO E ÁLCOOL LTDA no polo passivo da Execução Fiscal.

III. A Corte de origem, com lastro no conjunto fático-probatório dos autos, manteve a decisão que determinara a inclusão das empresas integrantes do mesmo grupo econômico no polo passivo da Execução Fiscal, ao fundamento de que restara devidamente comprovado o interesse comum das empresas na situação configuradora do fato gerador do tributo.

IV. Nesse contexto, considerando a fundamentação do acórdão objeto do Recurso Especial, os argumentos utilizados pela parte recorrente, relativos à suposta afronta ao art. 124 do CTN, pela ausência de demonstração da realização conjunta de situação configuradora do fato gerador do tributo, pelas empresas incluídas no polo passivo da Execução Fiscal, somente poderiam ter sua procedência verificada mediante o necessário reexame de matéria fática, não cabendo a esta Corte, a fim de alcançar conclusão diversa, reavaliar o conjunto probatório dos autos, em conformidade com a Súmula 7/STJ. Nesse sentido: STJ, AgRg no AREsp 520.056/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 10/10/2014; AgRg no AREsp 21.073/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 26/10/2011.

V. Agravo Regimental improvido.

(...)

AgRg no AREsp 520056/SP, de 16/09/2014:

PROCESSUAL CIVIL. PREVIDENCIÁRIO E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. GRUPOS EMPRESARIAIS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PELAS OBRIGAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATOS GERADORES DE INTERESSE COMUM. REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ.

1. Na hipótese em exame, a Corte originária, a partir do exame do conjunto probatório, reconheceu a prática de atividades comuns entre as empresas integrantes do grupo econômico, de forma a justificar a legitimidade passiva (fls 633-634 e 723/STJ). Dessarte, a modificação do julgado é obstada pelo disposto na Súmula 7/STJ. Precedentes.

2. Ademais, com razão o tribunal de origem ao consignar que, quanto à possibilidade de penhora on line, a controvérsia já se encontra pacificada pela via de julgamento de Recurso Repetitivo. Precedentes.

3. Agravo Regimental não provido.

(...)

De fato, em nenhum dos julgados acima referidos o STJ contesta a imputação de responsabilidade tributária a outras pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico do contribuinte, por "interesse comum" qualificado, nos termos do art. 124, I, do CTN. Ao que parece, a Corte admitiu a responsabilidade tributária assim imputada, havendo negado provimento aos respectivos recursos sob o argumento de que a demonstração do "interesse comum" qualificado dependeria de reexame de provas, algo que não é admitido no respectivo recurso, nos termos da Súmula 7 do STJ.

2) Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Inicialmente deve-se destacar que o objeto do recurso especial da Fazenda Nacional limita-se à divergência interpretativa no que concerne à exoneração da multa isolada por falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL ao longo dos anos de 2007 e 2008, conforme trecho de sua peça recursal a seguir transcrito:

Insurge-se a União (Fazenda Nacional) em face de acórdão da Câmara a quo que deu provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas.

A insurgência da Fazenda Nacional se dirige aos anos-calendário de 2007 e 2008, que indistintamente sofreram a exoneração do Colegiado, desconsiderando o teor da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007. (g.n.)

(...)

Isso posto, embora a Turma recorrida tenha também exonerado a multa isolada pela falta de pagamento de estimativas mensais ao longo dos anos de 2005 e 2006, a ora recorrente não se insurgiu contra essa parte da decisão, logo, o recurso restringe-se às multas isoladas impostas ao longo dos anos de 2007 e 2008.

Dito isso, passaremos a seguir ao exame do conhecimento do especial da Fazenda.

Pois bem, em suas contrarrazões os sujeitos passivos afirmam, preliminarmente, que o recurso da Fazenda não deve ser conhecido por tratar de matéria regulada pela Súmula nº 31 deste Conselho, que assim estabelece:

Súmula CARF nº 31:

Descabe a cobrança de multa de ofício isolada exigida sobre os valores de tributos recolhidos extemporaneamente, sem o acréscimo da multa de mora, antes do início do procedimento fiscal.

No caso dos presentes autos a fiscalização impôs à contribuinte multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, sob o argumento de que as bases de cálculo dessas estimativas foram calculadas a menor por meio de escrituração de custos que, em verdade, inexistiram.

Nesse sentido revela-se totalmente inaplicável ao caso a referida Súmula CARF nº 31, já que a hipótese ali tratada não é de falta de pagamento de estimativas, mas sim de pagamento em atraso, sem o acréscimo de multa e antes de iniciado o procedimento de ofício.

Quanto à alegação segundo à qual os paradigmas apontados pela recorrente não se assemelham ao caso tratado nos presentes autos, por inexistir aqui base para cobrança de estimativas, é de se dizer que tal fato em nada afeta o conhecimento do recurso da Fazenda Nacional.

Isso porque a Turma recorrida não fundamentou sua decisão de afastar a exigência da multa isolada em uma suposta ausência de base para cobrança de estimativas. Apenas afirmou ser incabível a exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício imposta pela falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos ao final do ano-calendário. O fato

de a contribuinte ter apurado prejuízo foi irrelevante para o acórdão recorrido. Confirma-se, a seguir, as breves razões arroladas pela Turma recorrida para afastar a multa isolada:

No que toca ao lançamento da multa isolada, resultado óbvio do impacto que a glosa promovida teve nas estimativas, como tenho sustentado em diversos casos, não subsiste porquanto exigida em concomitância com a multa de ofício, razão pela qual, neste ponto específico, merece provimento o Recurso Voluntário.

(...)

Foi exatamente contra essa interpretação que se insurgiu a Fazenda Nacional, apontando como paradigma da divergência, em especial, o acórdão nº 1401-000.761, o qual manteve a exigência da multa isolada pela falta de pagamento de estimativas ao longo do ano de 2007, sob o fundamento de que sua concomitância multa de ofício imposta pela falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados ao final do ano-calendário de 2007 não justifica sua exoneração, conforme ementa a seguir transcrita:

Acórdão nº 1401-000.761:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

IRPJ. CSLL. ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

A falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, decorrente do cometimento de infração tributária, implica na multa de 50%, aplicada isoladamente, sobre o valor que deixou de ser recolhido a título de estimativa.

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO, CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.

Segundo o art. 115 do CTN, obrigação acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”. No caso do recolhimento das estimativas do IRPJ, trata-se de antecipação de imposto de renda, pelo que, ao final do ano calendário, com a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, as estimativas passam a ser absorvidas pelo imposto de renda devido em razão do ajuste anual, desnaturando a sua natureza como obrigação instrumental. Não existe, assim, a possibilidade de se aplicar, cumulativamente, a multa de ofício pelo não recolhimento do imposto de renda apurado com o ajuste anual, e a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória quando, em verdade, essa obrigação acessória converteu-se em obrigação principal ao final do ano calendário, pela superveniência do fato gerador do imposto de renda.

PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. INAPLICABILIDADE DAS NORMAS E PRINCÍPIOS DO DIREITO PENAL AO DIREITO TRIBUTÁRIO. DIVERSIDADE DE CONTEXTOS. DIVERSIDADE DA NATUREZA DAS SANÇÕES.

As normas e princípios do direito penal, relativas a excludentes de ilicitude ou dirimentes, tendo em conta as sanções restritivas de liberdade ali cominadas, não são aplicáveis às sanções administrativas de caráter exclusivamente patrimonial, previstas no âmbito do direito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos seguintes termos: 1) Por maioria de votos, DAR provimento em relação aos períodos anteriores 2007. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator) e Fernando Luiz Gomes de Mattos. Designado para

redigir o voto vencedor nesta parte, O Conselheiro Alexandre Antônio Alkmim Teixeira; e II) Pelo voto de qualidade, NEGAR provimento em relação à multa isolada do ano-calendário de 2007. Vencidos os Conselheiros Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias.

(...)

Tendo em vista o acima exposto, voto por conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

No mérito essa 1ª Turma da CSRF vem reconhecendo, a meu ver com razão, que a partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007 é juridicamente possível a exigência da multa isolada pela falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, mesmo que também seja imposta multa de ofício pela falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos ao final do respectivo ano-calendário.

Transcrevo o que constou sobre essa matéria em acórdão de minha relatoria, o Acórdão nº 9101-002.449, de 22/09/2016:

"Até o advento da MP nº 351/2007 e da Lei nº 11.488/2007, a multa isolada devida por ausência de pagamento das estimativa mensais de IRPJ e de CSLL tinha a seguinte previsão:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

(...)

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

(...)

Com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, passou a dispor a mesma Lei nº 9.430/1996:

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

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

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

(...)

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

(...)

Observem-se as alterações efetivas operadas pela mudança de redação: (i) a multa isolada não é mais calculada sobre "a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"; passando a incidir sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser pago na forma prevista no art. 2º da mesma lei; (ii) o percentual aplicável no cálculo da multa passa de 75% para 50%.

A antiga redação do art. 44 efetivamente não deixava tão clara a distinção entre as multas de ofício e isolada. A base sobre a qual as multas incidiam era prevista de forma conjunta, no caput do artigo ("calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"). O percentual aplicável para ambas as multas também era fixado no mesmo dispositivo, o inciso I do artigo ("setenta e cinco por cento"). Somente no inciso IV do §1º é que existia a previsão específica da exigência de multa isolada pelo não pagamento de IRPJ ou CSLL na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996 (estimativas mensais com base na receita bruta do período).

A falta de clareza na antiga redação do art. 44 e o fato de parte das previsões das duas multas constarem dos mesmos dispositivos (mesma base de cálculo, inclusive) foram, em grande medida, responsáveis pela sedimentação do entendimento desta Corte no sentido da impossibilidade de cobrança simultânea das multas isolada e de ofício. Por conta disso, editou-se a multicitada Súmula CARF nº 105:

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

Com o advento da MP nº 351, de 22/01/2007, e sua posterior conversão na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, julgo terem sido extirpadas as fontes de dúbia interpretação do art. 44 no que diz respeito à previsão das multas isolada e de ofício. A nova redação é clara em relação às hipóteses de incidência de cada uma das multas, suas bases de cálculo e percentuais aplicáveis.

... não considero razoável se considerar que tenha sido casual a expressa menção, pela Súmula CARF nº 105, do dispositivo que tipificou a multa isolada ali mencionada. A Súmula foi editada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014, muitos anos após as mudanças redacionais introduzidas pela Lei nº 11.488/2007. Caso a egrégia Turma quisesse se referir indiscriminadamente a qualquer multa isolada, anterior ou posterior à alteração da redação do art. 44, o teria feito simplesmente deixando de mencionar o art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Neste mesmo sentido já se manifestou a CSRF no Acórdão nº 9101-00.947, cujo voto condutor assim se pronunciou:

"Da comparação entre a redação vigente e a anterior do mesmo dispositivo, constata-se que com as alterações introduzidas recentemente a penalidade isolada não deve mais incidir **"sobre a**

totalidade ou diferença de tributo", mas apenas sobre "**valor do pagamento mensal**" a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou-se o percentual da multa pela falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação.

Desta forma, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tomar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

Porém, este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de ofício passaram a vigor somente a partir de janeiro de 2007, portanto, após os fatos de que tratam os autos.

No caso presente, em relação ao ano-calendário 1998, a contribuinte foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação a CSLL não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como dito acima, essa dupla penalização sobre ilícitos materialmente relacionados e por força do princípio da consunção, não pode subsistir." (Grifou-se)

Interpretando a *contrario sensu* a referida decisão, conclui-se que, a partir de janeiro de 2007, quando entrou em vigência a MP nº 351/2007, não subsistem os motivos que outrora impediam a cobrança concomitante das duas multas.

Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para infrações ocorridas a partir de janeiro de 2007."

Nesse sentido remeto ainda, a título exemplificativo, os Acórdãos n^{os} 9101-002.414 e 9101-002.445, assim como o Acórdão nº 9101-002.438, este último que esgotou em definitivo a matéria.

Portanto, relativamente ao pedido de restabelecimento da exigência das multas isoladas lançadas em vista do não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL apuradas ao longo dos anos-calendário 2007 e 2008, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

3) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por conhecer e dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e, quanto ao recurso especial dos sujeitos passivos, voto:

a) por não conhecê-lo na parte que trata da ilegalidade do lançamento, por necessidade de arbitramento do lucro; e

b) por conhecê-lo e, no mérito, negar-lhe provimento, na parte que trata da responsabilidade tributária fundada em "interesse comum".

Em síntese:

- não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte (i) quanto ao arbitramento do lucro;
- e em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte (ii) quanto à sujeição passiva;
- no mérito, em negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte;
- conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo