



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13896.722542/2019-60
ACÓRDÃO	1202-001.372 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL PROCTER & GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

DEDUÇÃO DE DESPESAS. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA DOS PAGAMENTOS.

Deve ser mantida a autuação quando não houver comprovação de que os pagamentos se referiam às despesas alegadas pelo Contribuinte.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA CONDUTA DOLOSA. AFASTAMENTO.

Não comprovando-se a conduta dolosa dos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser afastada a qualificação da multa de ofício para 150%.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DE PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO. EXCESSO

DE PODERES. INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Compete à Fazenda Pública demonstrar que o diretor, gerente ou representante agiu com excesso de poderes ou infração de lei, de contrato social ou de estatuto. Na ausência de comprovação, deve ser afastada a responsabilidade tributária atribuída.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2014

PAGAMENTO SEM CAUSA. IMPOSTO EXCLUSIVO NA FONTE. GLOSA DE DESPESA. INEXISTÊNCIA DE BIS IN IDEM.

O lançamento dos tributos apurados em decorrência de glosa de despesa tem motivação distinta do lançamento do IRRF em decorrência de pagamento sem causa comprovada. No caso da glosa de despesa, resta elevado o valor da base de cálculo dos tributos decorrentes, situação na qual o sujeito passivo se encontra na qualidade de contribuinte em razão de renda pertencente a ele próprio. No caso do IRRF, a renda pertence ao beneficiário do pagamento sem causa comprovada, sendo o sujeito passivo legalmente indicado como responsável tributário. Tratando-se de bases jurídicas diversas, a concomitância dos lançamentos não representa bis in idem.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário quanto ao mérito das exigências. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação à concomitância da multa isolada com a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros André Luis Ulrich Pinto (relator), Felliipe Honório Rodrigues da Costa e Miriam da Costa Faccin, que davam parcial provimento para afastar a multa isolada. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor.

Sala de Sessões, em 13 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Miriam Costa Faccin (suplente convocada) e Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Em desfavor da contribuinte acima identificada, em conjunto com os responsáveis tributários Juliana Haddad Litterio (CPF nº 253.977.588-84), José Antonio Valdez Moller Hergt (CPF nº 233.856.318-23), Germano Colombo (CPF nº 234.763.198-57), Marcelo Augusto Mazur de Freitas (CPF nº 270.470.148-29), Edmilson Fortes de Carvalho (CPF nº 114.494.518-61) e Juan Carlos Rivero Toledo (CPF nº 237.364.558-01), foram lavrados autos de infração (fls. 202 a 238), relativos ao ano-calendário de 2014, sendo apurado crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), conforme demonstrativos a seguir:

Auto de Infração
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cód. Receita Darf	Valor
IMPOSTO	2917	11.691.205,33
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2019)		5.339.373,47
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		17.536.807,99
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	1632	2.071.573,01
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		36.638.959,80
Valor por Extensão		
TRINTA E SEIS MILHÕES, SEISCENTOS E TRINTA E OITO MIL, NOVECENTOS E CINQUENTA E NOVE REAIS E OITENTA CENTAVOS		

Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cód. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2973	4.208.833,92
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2019)		1.922.174,45
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		6.313.250,88
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	1649	745.766,28
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		13.190.025,53
Valor por Extensão		
TREZE MILHÕES, CENTO E NOVENTA MIL, VINTE E CINCO REAIS E CINQUENTA E TRÊS CENTAVOS		

Auto de Infração
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cód. Receita Dart	Valor
IMPOSTO	2932	35.972.939,48
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2019)		18.188.939,73
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		53.959.409,20
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		108.121.288,41
Valor por Extensão		
CENTO E OITO MILHÕES, CENTO E VINTE E UM MIL, DUZENTOS E OITENTA E OITO REAIS E QUARENTA E UM CENTAVOS		

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal (fls. 207, 208, 221, 222 e 234), referidos lançamentos de IRPJ, CSLL e IRRF decorreram da glosa de despesas não comprovadas e constatação de pagamentos sem causa. Foram aplicadas, ainda, multa de ofício qualificada e multa isolada, além da já citada atribuição de responsabilidade tributária aos diretores da Recorrente.

O Termo de Verificação assim descreve:

DOS ESCLARECIMENTOS APRESENTADOS:

Em seus esclarecimentos às intimações fiscais, os quais foram analisados e percorridos pela auditoria fiscal, nas respostas a cada Termo de Intimação Fiscal, a Auditada declarou que o valor de R\$ 66.806.887,68 que foi depositado em conta corrente da Ponto a Ponto era relativo a VERBAS COMERCIAIS, verbas estas devidas ao que então chamou de “GRUPO PAULISTANA”.

Todavia, deixou de apresentar documentos que pudessem provar a sua alegação, no sentido de que tal valor, embora pago à Ponto a Ponto, era EFETIVAMENTE devido ao que chamou de “GRUPO PAULISTANA”. Nada foi apresentado, a tempo e hora, que pudesse ligar a Ponto a Ponto ao chamado “GRUPO PAULISTANA”. O único documento onde a Ponto a Ponto aparece conjuntamente com outras empresas do então chamado “GRUPO PAULISTANA” é no Distrato Contratual, que foi firmado em 2016, portanto, em data posterior ao período sob auditoria fiscal – ano-calendário 2014. Ressalte-se, por oportuno, que quando referido contrato foi firmado (2016), a Ponto a Ponto já havia passado por mudança societária (2015) e, somente a partir dessa mudança é que a Ponto a Ponto passou a ter sócios comuns com outras empresas, empresas essas que a Auditada chamou de “GRUPO PAULISTANA”.

Não é crível que uma empresa do porte, da significância, da importância da P&G, empresa multinacional, mundialmente conhecida, que dispõe de um corpo jurídico, administrativo e tributário de alta especialização e competência, depositasse valores da monta em comento, sem ter tido nenhuma, a mínima preocupação formal. Chega a ser espantoso e nada crível a situação apresentada. Como imaginar que uma empresa deste porte depositasse em conta corrente bancária de outra empresa, mais de 66 milhões de reais (valores de 2014), em um

único ano (2014), sem que para isso tivesse qualquer cobertura formal, nenhum contrato, nenhum outro documento formal com a beneficiária?

DO CHAMADO “GRUPO PAULISTANA”:

A Auditada foi intimada a esclarecer pagamentos que realizou em favor da Ponto a Ponto e não do que chamou de “GRUPO PAULISTANA”.

Ainda que tivesse demonstrado ou provado a existência de tal GRUPO, o que não o fez, em momento algum conseguiu demonstrar a ligação entre este e a Ponto a Ponto, senão vejamos:

a) No ano-calendário de 2014, os sócios da Ponto a Ponto eram os Srs. Waldemir Cabrini (desde 1992), CPF 434.092.708-25, sócio e administrador e José de Medeiros (desde 18/09/2009), CPF 857.794.588-04, sócio; b) Somente pela alteração de contrato social registrada na JUCESP sob o nº 343.355/15-2, em sessão de 14/08/2015, portanto, posterior ao período sob auditoria fiscal é que os então sócios foram excluídos da empresa. Note-se que o período da auditoria fiscal é 2014; c) Em nenhum momento, foi apresentado qualquer documento que pudesse comprovar que a Ponto a Ponto e as empresas do então chamado “GRUPO PAULISTANA” tinham sócios em comum, exceção feita ao Distrato Contratual entre a Auditada e o chamado “GRUPO PAULISTANA” (firmado em 2016), ou seja, já depois da alteração de contrato social onde foram excluídos os sócios de 2014 (período da auditoria fiscal); d) O endereço da Ponto a Ponto a partir de 17/07/2006 era ALAMEDA RIO NEGRO, 1084, 12º andar, conjunto 121, ALPHAVILLE, BARUERI - SP, CEP 06454-00, permanecendo neste endereço até 14/08/2015, quando da alteração societária. Também aqui, não há nenhuma ligação entre a Ponto a Ponto e o chamado “GRUPO PAULISTANA”; e) Não foi apresentado nenhum documento que pudesse comprovar que a Ponto a Ponto representava o chamado “GRUPO PAULISTANA”, como, por exemplo, instrumento de procuração.

DA ATIVIDADE DA PONTO A PONTO:

Com base na alteração de contrato social arquivada na JUCESP em 17/05/2004, a atividade da Ponto a Ponto era de COMÉRCIO A VAREJO DE PEÇAS E ACESSÓRIOS NOVOS PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES, REPRESENTANTES COMERCIAIS E AGENTES DO COMÉRCIO DE MERCADORIAS EM GERAL NÃO ESPECIALIZADO, COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES, COMÉRCIO VAREJISTA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS, SEM MANIPULAÇÃO DE FÓRMULAS, COMÉRCIO VAREJISTA DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO E ACESSÓRIOS. Pela alteração de contrato social datada de 30/04/2015 a atividade foi alterada para REPRESENTANTES COMERCIAIS E AGENTES DO COMÉRCIO DE MERCADORIAS EM GERAL NÃO ESPECIALIZADO, ATIVIDADES DE CONSULTORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL, EXCETO CONSULTORIA TÉCNICA ESPECÍFICA.

Assim sendo, os esclarecimentos apresentados, noticiando que o valor de R\$ 66.806.887,68 pago a Ponto a Ponto teve como natureza VERBAS COMERCIAIS,

também aqui carecem de credibilidade, visto que a atividade desta não é compatível com os esclarecimentos prestados.

Por outro lado, os valores relativos às notas fiscais emitidas pela Ponto a Ponto contra a Auditada, são condizentes com a atividade daquela. Ou seja, para as atividades para as quais a Ponto a Ponto ostenta em seu contrato social e que também firmou contratos com a Auditada, contratos estes anexados ao presente Auto de Infração é que ficou demonstrada a ligação entre ambas – contratos, faturas, efetiva prestação de serviços, etc...

DAS INFRAÇÕES APURADAS:

DESPESAS NÃO COMPROVADAS:

Como já amplamente discorrido, a Auditada não conseguiu comprovar, efetivamente, por meio de documentos hábeis e idôneos, a causa do pagamento do valor de R\$ 66.806.887,68 em favor da Ponto a Ponto, no ano de 2014. Limitou-se a alegar, NÃO tendo, contudo, comprovado que referido valor era relativo a despesas com VERBAS COMERCIAIS, e, ainda, que referidas verbas eram devidas para o que chamou de “GRUPO PAULISTANA”, do qual fazia parte a Ponto a Ponto, segundo esclarecimento da Auditada.

Não apresentou documento hábil e idôneo que pudesse comprovar as suas alegações. Não conseguiu demonstrar, que a Ponto a Ponto fazia parte do chamado “GRUPO PAULISTANA”. Assim, o valor em comento, cujos lançamentos estão abaixo detalhados e individualizados, foi considerado como pago para a Ponto a Ponto, SEM CAUSA comprovada, e não para o chamado “GRUPO PAULISTANA”. A seguir o demonstrativo discriminado dos valores pagos.

DEMONSTRATIVO DOS VALORES PAGOS À PONTO A PONTO SEM COMPROVAÇÃO					
ORIGEM AUDITORIA FISCAL			ORIGEM PROCTER & GAMBLE		
Data	Valor	Nome do Ordenante	Arquivo razão	Página no Razão	Natureza do pagamento
08/01/2014	5.196.010,00	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	10	Verba comercial
21/01/2014	911.171,83	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	41	Verba comercial
21/02/2014	63.000,00	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	115	Verba comercial
26/02/2014	4.176.262,87	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	128	Verba comercial
27/02/2014	3.930.155,68	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	132	Verba comercial
25/03/2014	3.900.000,00	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	186	Verba comercial
08/04/2014	339.400,00	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	222	Verba comercial
16/04/2014	1.552.630,83	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	240	Verba comercial
24/04/2014	2.159.000,00	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	257	Verba comercial
14/05/2014	105.000,00	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	302	Verba comercial
06/06/2014	789.835,23	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	351	Verba comercial
09/06/2014	120.000,00	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	354	Verba comercial
13/06/2014	432.653,73	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	366	Verba comercial
02/07/2014	1.928.202,13	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	398	Verba comercial
05/08/2014	13.670.825,37	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	475	Verba comercial
11/09/2014	399.112,00	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	623	Verba comercial
12/09/2014	7.000.366,02	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	631	Verba comercial
15/09/2014	39.000,00	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	640	Verba comercial
17/09/2014	740.091,00	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	650	Verba comercial
19/09/2014	2.400.514,00	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	665	Verba comercial
24/10/2014	64.561,42	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	874	Verba comercial
07/11/2014	46.131,00	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	955	Verba comercial
28/11/2014	6.749.232,32	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	1.163	Verba comercial
09/12/2014	222.332,00	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	1.272	Verba comercial
15/12/2014	4.476.001,75	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	1.353	Verba comercial
19/12/2014	896.353,00	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	1.436	Verba comercial
22/12/2014	4.499.045,50	PROCTER GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA	Razão 1 (CY2014)	1.459	Verba comercial
	66.806.887,68	SOMA			
OBS:					
1. Informações sobre o Razão e a NATUREZA DO PAGAMENTO prestadas pela Autuada.					

As informações prestadas pela Auditada estão destacadas na planilha acima, quais sejam: arquivo razão, página no razão e natureza do pagamento.

Isto posto e, considerando-se que o valor em questão foi considerado pela Auditada como DESPESA DEDUTÍVEL na apuração do LUCRO REAL, de acordo com os esclarecimentos prestados por conta das intimações fiscais, o valor em comento será considerado como DESPESA NÃO COMPROVADA e, por conseguinte, será GLOSADO da apuração do IRPJ, ano-calendário de 2014.

A Recorrente e demais interessados apresentaram impugnações que foram julgadas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife, ao proferir o Acórdão nº 11-68.378 - 5ª Turma da DRJ/REC, com o seguinte resultado.

- a) manter o crédito tributário relativo ao IRPJ, CSLL e IRRF;
- b) manter a multa isolada de 50% relativamente à falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL;
- c) reduzir a multa de ofício para 75%; e
- d) afastar a responsabilidade tributárias dos diretores.

Contra o acórdão *a quo* foi interposto recurso de ofício contra a parte da decisão que afastou a qualificação da multa de ofício e a responsabilidade tributária dos diretores.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário alegando, em síntese que:

- (i) é indevida glosa das despesas incorridas pela Recorrente com verbas comerciais;
- (ii) é indevida a exigência de IRRF;
- (iii) impossibilidade de concomitância entre multa de ofício e multa isolada

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

Contra o acórdão *a quo*, foram interpostos recursos de ofício e voluntário.

Passo a examiná-los.

1 RECURSO VOLUNTÁRIO

A Recorrente alega, em síntese, que:

- (i) é indevida glosa das despesas incorridas pela Recorrente com verbas comerciais;
- (ii) é indevida a exigência de IRRF;
- (iii) impossibilidade de concomitância entre multa de ofício e multa isolada

Para melhor compreensão das razões de decidir adotadas no presente voto, passo a analisar, isoladamente, cada um dos tópicos elencados acima.

1.1 GLOSA DE DESPESAS INCORRIDAS COM VERBAS COMERCIAIS

A Recorrente alega que as despesas glosadas foram incorridas a título de verbas comerciais. Defende que verbas comerciais representam despesas necessárias, normais e usuais e, portanto, devem ser deduzidas da apuração do IRPJ e CSLL.

De início, deve-se destacar que a Autoridade Fiscal não glosou a totalidade dos pagamentos efetuados pela Recorrente à empresa “Ponto a Ponto” (R\$ 70.853.980,33), tendo em vista que a Recorrente apresentou durante o procedimento de Fiscalização Notas Fiscais, que totalizavam o valor de R\$ 4.108.923,82. Dessa forma, a glosa refere-se a diferença entre as despesas deduzidas e as despesas comprovadas mediante apresentação de notas fiscais.

Destaque-se, também, que apesar dos argumentos trazidos pela Recorrente, não se discute nos autos do presente processo a efetividade dos pagamentos das despesas nem a presença dos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade.

Em verdade, a Recorrente sempre alegou, desde o procedimento de fiscalização, que as despesas referiam-se a verbas comerciais, mas a Autoridade Fiscal entendeu por bem proceder à glosa das despesas por considerar que a natureza dos pagamentos não estava comprovada.

A Recorrente argumenta que os pagamentos efetuados à empresa “Ponto a Ponto” – que deram origem às despesas glosadas – referem-se a verbas comerciais devidas ao dito ‘Grupo Paulistana’. Afirma que a empresa “Ponto a Ponto” fazia parte do *grupo econômico de fato* denominado “Grupo Paulistana”, do qual também faziam parte outras empresas com as quais a Recorrente havia firmado contrato de compra e venda para revenda, notadamente Paulistana Distribuidora e Logística de Produtos de Higiene e Limpeza Ltda e FMAISPAR.

Entende ter comprovado que a empresa Ponto a Ponto integra o já *grupo econômico de fato*. Nesse sentido, cita os seguintes elementos de prova:

- (i) “e-mails” trocados em 2014 entre a Recorrente, a Ponto a Ponto e outras empresas do Grupo Paulistana (fls. 112-115; 674-751);
- (ii) 4ª alteração e consolidação de contrato social da Ponto a Ponto (fl. 913-914);
- (iii) notificação extrajudicial enviada pela Recorrente direcionada às empresas do Grupo Paulistana (916-918);
- (iv) Termo de quitação, firmado em razão do Distrato, entre a Recorrente e empresa cliente do Grupo Paulistana (fls. 753-755);
- (v) Petição inicial da ação Judicial nº 1080029-55.2016.8.26.0100, proposta pelas empresas do Grupo Paulistana em face da Recorrente

A DRJ, ao analisar os argumentos e documentos apresentados pela Recorrente em sede de Impugnação, assim decidiu:

9.3 Pretende comprovar a existência do Grupo Paulistana e o respectivo papel da Ponto a Ponto através de troca de e-mails à época dos fatos. Também sustenta que a existência do grupo pode ser confirmada através da estrutura societária e gerencial, embora que, no caso da Ponto a Ponto, tal estrutura em comum apenas foi formalizada em 2015, após o período de apuração em tela, ano-calendário de 2014. Acrescenta também a existência de um instrumento particular de transação e distrato e um termo de quitação firmados em 2016.

10. Como se vê, a impugnante deseja comprovar a existência de uma estrutura empresarial de grande porte no ano-calendário de 2014, ensejadora de depósitos bancários da expressiva soma de R\$ 66.806.887,68, exclusivamente através de meios informais. Importante destacar que não há constituição formal do grupo empresarial citado (como a própria defesa admite), não foram apresentadas procurações atribuindo poderes à Ponto a Ponto para representar as demais pessoas jurídicas mencionadas, não foram apresentados contratos para distribuição e revenda de produtos entre a contribuinte e a Ponto a Ponto. A respeito da Ponto a Ponto, os contratos anexados (21 a 25 e 26 a 33), firmados com a defendente, tratam de gerenciamento de categorias e representação comercial, atividades que não guardam relação com despesas de verbas comerciais, cujo destino são revendedores e distribuidores, conforme explicado na própria peça impugnatória. Sendo assim, o pleito da contribuinte não encontra qualquer respaldo na razoabilidade.

10.1 Vale dizer que, ainda que se considerasse valor probante à tamanha informalidade, os e-mails listados apenas permeiam o assunto entre alguns remetentes e destinatários, estando distante de demonstrar uma atuação conjunta de todos os intervenientes mencionados como integrantes do Grupo Paulistana. Em relação à estrutura societária e gerencial em comum, a própria defesa informa que somente restou oficializada em 2015, enquanto o distrato e o

termo de quitação foram firmados em 2016, não sendo suficientes para demonstrar os fatos em análise, ocorridos em 2014.

10.2 Nesse contexto, conclui-se pela falta de comprovação da natureza dos pagamentos efetuados à Ponto a Ponto, devendo-se manter a glosa efetuada.

Entendo que os elementos probatórios trazidos pela Recorrente aos autos do presente processo foram suficientemente analisados pela DRJ.

Concordo que os e-mails apresentados possuem um frágil valor probatório. Salta aos olhos que nem sequer constam dos autos atas notariais com o objetivo de atestar a veracidade do conteúdo das mensagens ou endereços de e-mail dos remetentes e destinatários.

Mais grave ainda é o fato de que o conteúdo dos citados “e-mails” nada revela sobre a natureza do acordo mantido entre a Recorrente e a empresa “Ponto a Ponto”, não sendo possível confirmar a alegação de que a “Ponto a Ponto” exercia atividades promocionais para divulgação e aumento de visibilidade dos produtos da Recorrente em lojas.

Da mesma forma, a 4ª alteração e consolidação de contrato social da empresa “Ponto a Ponto” não é suficiente para comprovar a existência de um grupo econômico de fato no ano de 2014, data dos fatos geradores fiscalizados nos autos do presente processo.

Com a apresentação do referido documento, a Recorrente pretende demonstrar um controle societário comum entre as empresas integrantes do dito “Grupo Paulistana”. Argumenta que, *“no ano de 2014 todas as empresas acima mencionadas tinham como sócios em comum, direta ou indiretamente, o Sr. Flavio Teixeira da Costa (“Flavio”) e a Sra. Regina Maria Teixeira (“Regina”)”*.

Ocorre que as alegações da Recorrente não encontram amparo no conjunto fático probatório constante dos autos do presente processo. Explica-se.

No ano-calendário de 2014, os sócios da Ponto a Ponto eram os Srs. Waldemir Cabrini e José de Medeiros. Somente pela alteração de contrato social registrada na JUCESP sob o nº 343.355/15-2, em sessão de 14/08/2015, portanto, posterior à ocorrência dos fatos geradores é que os então sócios foram excluídos da empresa, com a admissão dos sócios HUNTER PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO DE BENS LTDA. e INCORP PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO DE BENS LTDA., administradas pelo Sr. Flavio Teixeira da Costa.

A Recorrente alega que, apesar do registro ter ocorrido em 14/08/2015, a formalização se deu com a assinatura do Instrumento de Alteração Contratual em 30 de janeiro de 2015, data que também é posterior à ocorrência dos fatos geradores.

Visando demonstrar a existência do controle societário anterior às alterações contratuais, a Recorrente colaciona em seu recurso, uma série de “e-mails”, que considera importantes para afastar dúvidas sobre o vínculo entre as partes em período anterior a janeiro de 2015.

40 Em que pese a formalização deste ato em janeiro de 2015 pudesse gerar dúvidas quanto a existência de vínculo entre tais empresas para o período anterior, estas são facilmente afastadas.

41 Confira-se o seguinte e-mail no qual a Ponto a Ponto questiona a Recorrente sobre questões comerciais envolvendo a Paulistana:

From: João Chaves [<mailto:joaochaves@pontoaponto.com.br>]
Sent: sexta-feira, 17 de julho de 2015 17:59
To: Marias, Daniel; Kawabata, EduardoAkira
Cc: agoncalves_ga@dpaulistana.com.br
Subject: Distribuidor Roge se apresentando como Distribuidor - Vale do Paraíba e Litoral

Daniel,

O Distribuidor Roge está indo em vários clientes da região da Paulistana, Vale do Paraíba e Litoral, por meio de seus vendedores, uniformizados com logo da P&G, informando-os que a partir do dia 01.08 é o novo distribuidor oficial da P&G na região.

Essa situação está descontrolada. O mesmo continua a vender ou acessar nossos clientes, impactando os resultados de performance da Paulistana e PaP, além da remuneração de nossa equipe.

Já relatei esse fato diversas vezes, com provas reais (NF's e dados no sistema RTDC) o fato em questão.

Quero por email um posicionamento oficial da P&G sobre tal p/ apresentar aos clientes.

No aguardo,

42 E referido e-mail foi respondido pela Recorrente para a Ponto a Ponto tratando de assuntos pertinentes à Paulistana, evidenciando, mais uma vez, a relação em questão:

De: Marias, Daniel [<mailto:marias.d@pg.com>]
Enviada em: sexta-feira, 24 de julho de 2015 10:14
Para: João Chaves <joaochaves@pontoaponto.com.br>; agoncalves_ga@dpaulistana.com.br
Cc: Kawabata, EduardoAkira <kawabata.e@pg.com>; Zapata, Rafael <zapata.r.2@pg.com>
Assunto: RE: Distribuidor Roge se apresentando como Distribuidor - Vale do Paraíba e Litoral
Prioridade: Alta

João,

Conforme comunicação realizada em 1º de Julho de 2015 durante reunião no escritório da P&G, a Paulistana deixará de ser distribuidora da P&G na região do Vale e Litoral (conforme cidades anexas). Conforme previsto em contrato a Paulistana tem 90 dias de aviso prévio a partir da data de comunicação.

Quanto a atuação de outros clientes na região, o contrato com a P&G tem previsão expressa sobre o caráter não exclusivo da distribuição no Território.

Anexo notificação por escrito que documenta e formaliza a comunicação do dia 01 de julho.

Daniel Marias

43 No mesmo sentido, o e-mail abaixo, enviado pela Recorrente, comunicando o distrato do contrato firmado com a Paulista e a Ponto Ponto:

De: Marias, Daniel <marias.d@pg.com>
Enviado em: segunda-feira, 16 de novembro de 2015 17:34
Para: fteixeiracosta@uol.com.br; João Chaves; newton.coelho@pontoaponto.com.br
Cc: Bertoldi, Luiz
Assunto: Distrato Contrato Distribuição P&G
Anexos: Distrato Contrato Distribuição P&G.pdf

Prioridade: Alta

João, Newton e Flávio,

Conforme comunicado realizado a pouco, segue em anexo distrato do contrato de distribuição entre P&G e Paulistana e Ponto a Ponto (em todas as suas razões sociais) com efeito imediato, 16/11/2015.

De acordo com nossa ligação, todos os contatos a partir desse momento devem ser centralizados em Luiz Bertoldi.

Grato,
 Daniel Marias

Ocorre que todos os e-mails colacionados acima foram enviados no ano de 2015, após a ocorrência dos fatos geradores.

Pela mesma razão a notificação, termo distrato e petição inicial apresentada pela Recorrente não se prestam a comprovar: (i) a natureza da relação da empresa “Ponto a Ponto” com a Recorrente; (ii) a participação da empresa “Ponto a Ponto” no alegado grupo econômico de fato denominado pela Recorrente de “Grupo Paulistana”; ou (iii) a natureza dos valores pagos pela Recorrente à empresa “Ponto a Ponto” e deduzidos como verbas comerciais.

Dessa forma, entendo que não merece provimento o recurso voluntário da Recorrente nesse ponto, devendo ser mantidas as glosas de despesas na apuração de IRPJ e CSLL.

1.2 IRRF

Exige-se da Recorrente, também, Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), diante da constatação de pagamentos a terceiros sem comprovação da causa ou operação, nos termos do art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/1995.

Quanto à ausência de comprovação da causa dos pagamentos, entendo ser desnecessário acrescentar outros argumentos além daqueles já expostos linhas acima, quando da análise da comprovação da natureza dos pagamentos para fins de dedutibilidade das bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Assim, apesar da identificação do beneficiário, a Recorrente não comprovou a causa dos pagamentos, sendo plenamente aplicável a norma prevista no art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/1995.

Alega a Recorrente que os valores não são devidos, porque:

- (i) a exigência do IRRF assume caráter sancionatório;
- (ii) seria vedada a cumulação da multa de ofício e exigência de IRRF; e

(iii) a exigência de IRPJ, CSLL e IRRF configura *bis in idem*.

A Recorrente alega que o IRRF assume caráter sancionatório, uma vez que após a autuação não teria mais os mecanismos necessários para se valer da repercussão do encargo financeiro, transferindo-o ao beneficiário dos pagamentos por meio da retenção.

Em verdade, ao trazer os argumentos sintetizados acima, a Recorrente pretende que este Conselho afaste a aplicação de lei tributária, ante o argumento de inconstitucionalidade. Para que as razões da Recorrente sejam conhecidas, seria necessário o enfrentamento da norma de IRRF em face do princípio da capacidade contributiva.

Como é curial, este Conselho é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da Lei Tributária (Súmula CARF nº 2), portanto, não merece provimento o recurso da Recorrente.

Da mesma forma, entendo que o argumento sobre o *bis in idem* não merece prosperar. A não comprovação da natureza de despesas é um fato multifacetado, que provoca mais do que um efeito jurídico, sem que isso configure *bin in idem*.

Uma coisa é a tributação do lucro da pessoa jurídica, cuja apuração deve observar normas que tratam dos elementos positivos e negativos a serem considerados durante o período de apuração. Dentre as normas que tratam do IRPJ e CSLL, há a norma que estabelece requisitos para dedutibilidade de despesas.

No caso em tela, a Recorrente não conseguiu comprovar que as despesas referiam-se a verbas comerciais, de modo que é cabível a glosa que deu origem às autuações de IRPJ e CSLL.

Quanto ao IRRF a sua exigência decorre da não identificação do beneficiário ou da não comprovação da causa ou operação. O objetivo é evitar que os valores pagos nestas condições fiquem livres de tributação.

Não há aqui *bis in idem* ou bitributação. Enquanto o IRPJ e CSLL incidem sobre a riqueza do contribuinte, o IRRF incide sobre a riqueza auferida pelo beneficiário do pagamento. São, portanto, dois os fatos tributados.

Sobre a vedação de cumulação de multa de ofício e IRRF, melhor sorte não assiste à Recorrente, uma vez que seu pleito carece de fundamentação legal.

Diante do exposto, deve-se negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

1.3 MULTA ISOLADA

Alega a Recorrente que a multa isolada não poderia ser exigida concomitantemente à multa de ofício.

Sobre o tema, é conhecida a Súmula CARF nº 105, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

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.

Por outro lado, não é menos conhecida a discussão sobre a aplicação da referida súmula após a edição da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996.

Para melhor compreensão da discussão, faz-se necessário transcrever a redação original do art. 44, da Lei nº 9.430/1996 e as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007.

Originalmente, estabelecia o art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

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

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

(...)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

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

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

(...)

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. Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração.

Ao analisar as alterações legislativas promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, verifica-se que não há qualquer alteração substancial no que diz respeito à hipótese de incidência ou base de cálculo da multa isolada. Em verdade, as alterações legislativas limitam-se a: (i) numeração dos enunciados prescritivos; e (ii) alíquota aplicada nos casos de multa isolada.

Sobre a alteração legislativa, observa-se que a exposição de motivos da MP 351/2007 evidencia o simples propósito de se reduzir o percentual da multa isolada.

8.A alteração do art. 44 da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art.14do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

Dessa forma, não havendo alteração na hipótese de incidência ou base de cálculo da multa isolada, o racional da Súmula CARF nº 105 continua aplicável após as alterações legislativas aqui expostas.

Neste sentido, este Conselho já decidiu por afastar a multa isolada, conforme ao que se verifica do Acórdão 1401-006.014, de relatoria do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, que recebeu a seguinte ementa:

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RATIO DECIDENDI INALTERADA. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em

penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal.

É certo que a ratio decidendi dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Dessa forma, deve ser aplicado o princípio da consunção para afastar a multa isolada.

2 RECURSO DE OFÍCIO

A decisão recorrida afastou a qualificação da multa de ofício e a responsabilidade tributária atribuída aos diretores da Recorrente. Dessa forma, considerando que os valores originários dos autos de infração (IRPJ, CSLL e IRRF) perfazia a quantia de R\$ 157.950.273,74, quando da lavratura dos autos de infração, sendo que desse valor a multa proporcional de 150% representava R\$ 77.809.468,07, quando da lavratura do auto de infração, fez-se necessária a interposição do recurso de ofício.

Os valores exonerados ultrapassam o valor de alçada previsto na Portaria MF Nº 2, de 17 de janeiro de 2013, de modo que o recurso de ofício deve ser conhecido.

2.1 QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Quanto à qualificação da multa de ofício, assim decidiu a DRJ.

Da Multa Qualificada de 150%

15. A fiscalização justificou a qualificação da multa de ofício da seguinte forma:

DA MULTA QUALIFICADA - Pelos fatos aqui relatados, bem como pelos documentos analisados, a Auditoria Fiscal concluiu que a Empresa agiu DELIBERADAMENTE de forma INTENCIONAL e FRAUDULENTA, ao adotar a conduta já descrita, de pagar altos valores à Ponto a Ponto, SEM que para isso tivesse qualquer documento hábil e idôneo que pudesse suportar tais pagamentos. Além disso, em seus esclarecimentos, deixa claro que, em que pese todos os pagamentos terem sido feitos em conta corrente bancária da Ponto a Ponto, os mesmos eram destinados, DE FATO, para outras empresas, empresas estas pertencentes ao que então *chamou* de "GRUPO PAULISTANA". Tal conduta, notadamente por se tratar de empresa de grande porte, multinacional, conhecida no mundo todo, dispondo, por conseguinte, de um gigantesco corpo de assessoria jurídica, administrativa, jurídica e tributária, não é crível nem razoável. Mesmo não tendo documentos que suportassem tais pagamentos, se utilizou da integralidade dos mesmos como DESPESAS, para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica. Tal conduta está tipificada na Lei 4.502/64, arts. 71 e 72.

15.1 Por sua vez, a interessada alega essencialmente que não houve comprovação da existência de dolo para motivar a aplicação da multa de 150%.

16. A multa aplicada está insculpida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

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

(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)"

16.1 Na forma da lei, deve ser exigida multa de ofício de 150% nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964:

"Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."

16.2 Como se vê dos dispositivos legais transcritos, a demonstração de conduta dolosa por parte do sujeito passivo é condição inarredável para a qualificação da multa de ofício. No presente caso, não se vislumbra demonstrado pela fiscalização a ocorrência do dolo como elemento, não havendo comprovação de fraude. A autuação diz respeito à simples falta de comprovação da natureza da operação através de documentação hábil suficiente, o que ensejou glosa de despesas e configurou pagamento sem causa comprovada. Entretanto, tal autuação, por si só, não autoriza a qualificação da multa para 150%, devendo a multa ser reduzida para a regra geral de 75%.

Concordo com a decisão proferida pela DRJ. Os fatos descritos no minucioso TVF são suficientes para manutenção da exigência de IRPJ, CSLL e IRRF pela ausência de comprovação da natureza da operação praticada pela Recorrente, mas não vislumbro, no caso concreto, o elemento doloso necessário para caracterização das condutas de fraude e sonegação previstas nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/64, apontados pela Fiscalização para fundamentar a qualificação da multa de ofício.

Por essas razões, entendo que deve ser mantido o acórdão *a quo*, na parte que afastou a multa qualificada.

2.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Antes de se examinar a responsabilidade tributária atribuída aos diretores da Contribuinte, entendo que se faz necessária a transcrição da fundamentação adotada pelo TVF.

DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA:

Os diretores da empresa, na época dos fatos geradores dos impostos e a contribuições objeto do presente Auto de Infração, agiram de forma FRAUDULENTA, como já descrito anteriormente, escondendo a VERDADE DOS FATOS, agindo assim com CLARA INFRAÇÃO à Lei, consoante ficou plenamente demonstrado neste relatório fiscal. Todos os fatos e circunstâncias que levaram a esta conclusão já foram devida, exaustiva e pormenorizadamente relatados e demonstrados anteriormente, cuja repetição entendemos desnecessária. A seguir a relação dos sujeitos passivos solidários:

JULIANA SAADE HADDAD, brasileira, CPF 253.977.588-84, RG 258972245, residente à Avenida Doutor Chucri Zaidan, 246-296, 27º andar, Vila Cordeiro, São Paulo, SP, CEP 04583-110, como administradora, assinando pela empresa;

JOSE ANTONIO VALDEZ MOLLER HERGT (até 28/10/2014 - data de registro da alteração de contrato social na JUCESP), mexicano, CPF 233.856.318-23, RG V6361804, residente à Avenida Doutor Chucri Zaidan, 246-296, 27º andar, Vila Cordeiro, São Paulo, SP, CEP 04583-110, como administrador, assinando pela empresa;

GERMANO COLOMBO (até 28/10/2014 - data de registro da alteração de contrato social na JUCESP), italiano, CPF 234.763.198-57, RG V7381019, residente à Avenida Doutor Chucri Zaidan, 246-296, 27º andar, Vila Cordeiro, São Paulo, SP, CEP 04583-110, como diretor e administrador, assinando pela empresa;

MARCELO AUGUSTO MAZUR DE FREITAS, brasileiro, CPF 270.470.148-29, RG 22650645 - SP, residente à Avenida Doutor Chucri Zaidan, 246-296, 27º andar, Vila Cordeiro, São Paulo, SP, CEP 04583-110, como administrador, assinando pela empresa;

EDMILSON FORTES DE CARVALHO, brasileiro, CPF: 114.494.518-61, RG 19327272-6 - SP, residente à Avenida Doutor Chucri Zaidan, 246-296, 27º andar, Vila

Cordeiro, São Paulo, SP, CEP 04583-110, como administrador, assinando pela empresa;

JUAN CARLOS RIVERO TOLEDO, (a partir de 08/12/2014, data de registro da alteração de contrato social na JUCESP), venezuelano, CPF: 237.364.558-01, RNE G050290-T, residente à Avenida Doutor Chucri Zaidan, 246-296, 27º andar, Vila Cordeiro, SP, CEP 04583-110, como administrador, assinando pela empresa.

Enquadramento legal da responsabilidade solidária: O art. 135 do CTN, Lei 5.172/1966 traz:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Por sua vez, ao julgar as impugnações dos interessados, entendeu por bem afastar a responsabilidade atribuída aos diretores da Contribuinte. Fê-lo, nos seguintes termos.

17.1 Em sua peça impugnatória, a defesa se insurge quanto à atribuição de responsabilidade tributária aos diretores da contribuinte, alegando, resumidamente, que não houve conduta fraudulenta nem ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Sustenta que a fiscalização atribuiu a responsabilidade unicamente pela condição de diretor, não demonstrando a conduta que daria azo à aplicação do art. 135 do CTN.

18. A responsabilidade solidária dos diretores está prevista no art. 135, inciso III, do CTN da seguinte forma:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

18.1 A tal respeito, cita-se trecho pertinente do Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55, de 14 de janeiro de 2009:

“58. Enfim, restou consolidada a doutrina da responsabilidade tributária subjetiva dos administradores.

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina², a jurisprudência maciça do STJ exige

tão-só a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposos como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

60. Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

- a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;
- b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;
- c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;
- d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;
- e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposos quanto doloso; f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).”

18.2 Nota-se que a responsabilidade tributária dos diretores é subjetiva, decorrendo da prática de ato ilícito, culposos ou doloso, cuja prova compete à Fazenda Pública.

18.3 No presente caso, a fiscalização alega que houve conduta fraudulenta. Entretanto, como já visto na análise da qualificação da multa, não restou demonstrada a fraude. Não se vislumbra a materialização de ato ilícito no relato fiscal, visto que o processo diz respeito à simples falta de comprovação da natureza da operação através de documentação hábil suficiente, o que ensejou glosa de despesas e configurou pagamento sem causa comprovada, não sendo suficiente para caracterizar a responsabilidade tributária dos diretores, motivo pelo qual deve ser afastada.

Conforme ao que se depreende do Termo de Verificação Fiscal, a Autoridade Tributária fundamentou a atribuição de responsabilidade na norma prevista pelo art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

De acordo com a Autoridade Fiscal, a referida norma seria aplicável em decorrência da constatação dos poderes de gestão conferidos aos interessados, ora Recorridos. De fato, a Autoridade Fiscal demonstra que os Diretores assinavam pela sociedade empresária. No entanto, não se vislumbra do TVF a individualização das condutas de cada um desses Diretores, não sendo possível confirmar a tese de que estes agiram com excesso de poderes, infração ao contrato social ou estatuto.

A atribuição de responsabilidade tributária aos referidos administradores não se justifica apenas pela verificação da infração praticada pela sociedade empresária e dos poderes de gestão que lhes eram conferidos.

Nesse sentido, veja-se o que afirma Carlos Augusto Daniel Neto:

Como se vê, todas as cinco trumas ordinárias de julgamento da 1ª Seção do CARF, e também a 1ª CSRF, possuem entendimento uníssono no sentido de reconhecer que a aplicação do art. 135 do CTN deverá atender às seguintes exigências: a) identificação da função exercida pelo pretense responsável (se diretor, gerente ou representante), bem como os poderes que lhe são atribuídos; e o alcance de seu poder de decisão; b) identificação individualizada da conduta que foi realizada com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; c) estabelecimento do nexo de causalidade entre o ato do responsável e o nascimento da obrigação tributária; e d) apresentação das provas e indícios que dão suporte às conclusões do Fisco.

Existem bem poucos precedentes recentes que sufraguem a “teoria dos atos de gestão” para fins de aplicação do art. 135 do CTN, qual seja, a dispensa da comprovação do ato específico com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, assim como pressuposto da existência de dolo do sujeito passivo a partir da função que ostenta na empresa.

De modo geral, podemos reconhecer a existência de uma jurisprudência administrativa sobre o tema, alinhada, inclusive, com a tese fixada no Recurso Especial nº 1.101.728/SP, julgado sob a sistemática de recurso repetitivo, no sentido de ser “indispensável, para tanto [para a responsabilização de gerentes diretores e representantes], que tena agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa”

Dessa forma, a norma do art. 135, do Código Tributário Nacional depende da comprovação dos seguintes elementos: (i) função e poderes atribuídos ao responsável; (ii) condutas individualizadas do responsável com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto.

No caso em tela e conforme ao que se verifica do trecho do TVF transcrito acima, a Autoridade Fiscal não indicou a conduta de forma individualizada a conduta pretensamente realizado com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social.

Ademais disso, conforme já me posicionei acima, entendo não haver comprovação de conduta dolosa necessária para qualificação da multa de ofício e – apesar de tal entendimento não ter sido seguido pela maioria dos Conselheiros desta turma – entendo que pelas mesmas razões não existem elementos necessários para atribuição de responsabilidade tributária.

Portanto, estando ausentes os elementos ensejadores da responsabilidade tributária, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional, entendo que deve ser mantido o acórdão recorrido na parte em que afastou a responsabilidade tributária atribuída aos Diretores da Contribuinte.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por:

- (i) conhecer do recurso voluntário e dar-lhe parcial provimento para afastar a aplicação de multa isolada; e
- (ii) conhecer do recurso de ofício e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, Redator designado.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

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

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

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste. A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

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

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

(....)

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

(....)

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

(.....) (grifo acrescido)

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

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

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

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador

estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção (destaque acrescido):

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

(.....)

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

(.....)

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

(.....)

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

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

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

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado consuntivo, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

De todo o exposto, peço vênha ao Ilustre Relator para negar provimento ao recurso neste item.

ACÓRDÃO 1202-001.372 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13896.722542/2019-60

Assinado digitalmente

Leonardo de Andrade Couto

DOCUMENTO VALIDADO