



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720068/2022-86
ACÓRDÃO	1302-007.262 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DYNATECH INDUSTRIAS QUIMICAS LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018

IRPJ e CSLL. COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE CUSTOS. GLOSA.

A contabilização de custos com base em documentos inidôneos afasta a possibilidade de seu emprego para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

DOCUMENTOS CONSIDERADOS INIDÔNEOS EMITIDOS POR EMPRESA DECLARADA INAPTA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

Não geram efeitos tributários, em favor de terceiros interessados, os documentos considerados inidôneos emitidos por pessoas jurídicas cujas inscrições no CNPJ tenham sido declaradas inaptas, salvo os casos em que seja comprovado o efetivo pagamento do preço e o recebimento dos bens adquiridos por terceiros, exceção que atine apenas à produção de certos efeitos tributários pelos ditos documentos e não à idoneidade deles.

DO ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO (ADE). DA DECLARAÇÃO DE INAPTIDÃO DE PESSOAS JURÍDICAS. DOS EFEITOS RETROATIVOS. INIDONEIDADE DOS DOCUMENTOS EMITIDOS. CABIMENTO.

É cabível a retroação de efeitos dos Atos Declaratórios Executivos (ADEs), haja vista possuírem natureza meramente declaratória, ou seja, não criam, nem modificam direitos, mas, tão-somente, atestam uma situação preexistente, no caso, a inaptidão de empresas, por inexistência de fato, e a consequente inidoneidade de seus documentos emitidos, excepcionando-se a situação do terceiro adquirente que demonstra o pagamento e o recebimento das mercadorias correspondentes.

DO TERCEIRO ADQUIRENTE DE BOA-FÉ. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A consulta cadastral a sítios eletrônicos do Fisco Federal e Estadual não tem o caráter de prova plena da regularidade fiscal dos entes consultados,

nem substitui o dever de guarda da documentação probatória do pagamento integral do preço e do recebimento dos bens, tampouco a cautela inerente à atividade comercial e o respeito as normas de emissão de documentos fiscais e registros de operações, sem o que não resta caracterizada a boa-fé do adquirente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS/PASEP E COFINS. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2017, 2018

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. NOTA FISCAL INIDÔNEA. COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Uma vez comprovado que o contribuinte efetuou o pagamento referente à nota fiscal inidônea que motivou a glosa de custos ou despesas utilizados na apuração do lucro líquido, tal pagamento se sujeita à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, na condição de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2017, 2018

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. NÃO APLICAÇÃO.

Após a alteração de redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é plenamente aplicável a multa isolada de 50% em relação à insuficiência de recolhimento de estimativas e a multa de ofício de 75% sobre o lançamento complementar. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007.

Não se aplica o princípio da consunção, para afastar a aplicação simultânea das referidas penalidades, posto que inexistente conflito aparente de normas e relação de hierarquia, gravidade e/ou antecedência entre as multas, que

encontram previsão legal expressa de aplicação conjunta e sobre fatos geradores e bases materiais distintas.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve o percentual da multa qualificada ser reduzido para 100%.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS.

Consoante o disposto no art. 135, III, do CTN, os diretores, gerentes, administradores ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei.

Tratando-se de aquisições de mercadorias sem causa subjacente comprovada ao negócio jurídico, em cifras representativas, de empresa declarada inidônea, cujo arcabouço probatório deve ser apresentado pela contribuinte e, mais, não sendo comprovada a licitude das operações (boa-fé), inegável a prática de atos com infração à lei.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário interposto pelo responsável Valter Gomes, e, quanto aos recursos voluntários interpostos pelo sujeito passivo principal e pelos responsáveis Luís Merino Gomez e Rafael Merino Gomez, (i) por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e por negar provimento aos recursos quanto aos lançamentos para exigência de IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e IRRF, e quanto à atribuição de responsabilidade tributária solidária; (ii) por voto de qualidade, em negar provimento aos recursos, quanto à exigência de multa isolada pela ausência/insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, vencidos os conselheiros Henrique Nimer Chamas (relator), Miriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão; e (iii) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial aos recursos voluntários, para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100% (cem por cento), nos termos do relatório e voto do relator. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, quanto à matéria em relação à qual o relator foi vencido.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto), Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Paulo Henrique Silva Figueiredo. Ausente(s) o conselheiro(a) Alberto Pinto Souza Junior.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da 4ª Turma da DRJ03, que julgou improcedente a impugnação da contribuinte e dos responsáveis.

Em face da contribuinte foram lavrados autos de infração (fls. 2 a 89), referentes aos ano-calendário de 2017 e 2018, exigindo:

- (i) IRPJ, acrescido de multa qualificada de 150%, sobre a glosa de custos considerados inidôneos, além de multa por falta de recolhimento de estimativas;
- (ii) CSLL, acrescida de multa qualificada de 150%, sobre a glosa de custos considerados inidôneos, além de multa por falta de recolhimento de estimativas;
- (iii) PIS, acrescido de multa qualificada de 150%, sobre créditos descontados indevidamente na apuração do tributo;
- (iv) Cofins, acrescida de multa qualificada de 150%, sobre créditos descontados indevidamente na apuração do tributo; e
- (v) IRRF, acrescido de multa qualificada de 150%, sobre pagamentos sem causa.

Além disso, foi imputada responsabilidade solidária aos Srs. Luis Merino Gomes, Rafael Merino Gomes e Valter Gomes.

Conforme relato do Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) (fls. 92 a 112), destaco os seguintes trechos:

I. SUJEITO PASSIVO

3. DYNATECH INDÚSTRIAS QUÍMICAS LTDA, doravante também denominada DYNATECH, é sociedade empresária limitada inscrita no CNPJ em 29/06/2007, que tem por objeto social a consecução de atividades de indústria, comércio, importação e a exportação de produtos químicos, o comércio atacadista especializado de químicos aplicáveis em produtos alimentícios em geral e representação comercial e participação ou outras sociedades, no Brasil ou no exterior. Possui desde 21/01/2008 a filial 09.054.341/0002-03, localizada no estado do Rio Grande do Sul, na cidade de Novo Hamburgo, tendo como objeto social laboratório de aplicação, depósito, comércio, importação e a exportação de produtos químicos, representações e participações em Outras Sociedades no país ou no exterior. A administração da sociedade é atribuída aos sócios Luis Merino Gomez, CPF

099.400.448-60, (também representante legal da pessoa jurídica) e Rafael Merino Gomes, CPF 099.395.768-46 [DOC 6].

4. De acordo com a Escrituração Contábil Fiscal – ECF dos anos-calendários 2017 e 2018, a empresa optou pelo Lucro Real, com apuração anual do IRPJ e da CSLL. As referidas escriturações apresentam os seguintes resultados [DOC 4]:

(...)

6. De acordo com as notas fiscais eletrônicas (NFe) do período de 2017 e 2018, em que foi participante/destinatária e de emissão própria, a DYNATECH adquiriu suas mercadorias realizando operações com os seguintes principais fornecedores (10 maiores):

Tabela 3 – Principais fornecedores

Tipo de Operação	Descrição CFOP	CNPJ (8 dígitos) do Fornecedor	Nome do Fornecedor	Pais do Fornecedor	Valor Total dos Produtos, sem IPI (R\$)	% em relação ao total
NFE SAÍDA	Venda de Mercadoria	23015201	PAULISMARK REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA	Brasil	55.351.367,41	26%
NFE ENTRADA	Compra para industrialização	N/A	DYNATECH INTERNATIONAL LIMITED	Hong Kong	22.745.454,30	11%
NFE SAÍDA	Venda de Produção	04022456	ZRM MANUTENÇÃO E REPARAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS PARA USO INDÚSTRIA	Brasil	11.004.640,00	5%
NFE SAÍDA	Venda de Produção	08594076	PRISMEX IND COM DE PLÁSTICOS EIRELI	Brasil	9.939.380,00	5%
NFE ENTRADA	Compra para industrialização	N/A	KELCO CHEMICALS CO LTDA	China	9.356.523,53	4%
NFE SAÍDA	Venda de Produção e de Mercadoria	15179682	RHODIA POLIAMIDA E ESPECIALIDADES S	Brasil	6.720.022,51	3%
NFE ENTRADA	Compra para industrialização	N/A	MIRACLE COOPERATION (HK) CO., LIMITED	Hong Kong	6.587.829,76	3%
NFE ENTRADA	Compra para industrialização	N/A	BRILLIANT JADE INDUSTRIAL LIMITED	Hong Kong	5.899.685,16	3%
NFE SAÍDA	Venda de Produção	62988837	CONDOR EMBALAGENS LTDA	Brasil	5.031.703,40	2%
NFE SAÍDA	Venda de Produção e de Mercadoria	15348629	L.F. COMÉRCIO DE PRODUTOS PLÁSTICOS E METAIS EIRELI	Brasil	4.707.487,76	2%

7. De acordo com os códigos NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) constantes das referidas notas fiscais, constatamos que as principais mercadorias adquiridas pela DYNATECH para uso em seu de processo de industrialização ou revenda foram (5 maiores):

Tabela 4 – Principais mercadorias adquiridas

Código NCM	Descrição NCM	Unidade comercial	Qtde Comercial	Total das Notas Fiscais (R\$)
48191000	Caixas, sacos, bolsas, cartuchos e outras embalagens, de papel, cartão, pasta (ouate) de celulose ou de mantas de fibras de celulose; cartonagens para escritórios, lojas e estabelecimentos semelhantes. Caixas de papel ou cartão, ondulados (canelados*).	PE	1.853.751,00	53.721.517,64
29215990	Compostos de função amina. Poliaminas aromáticas e seus derivados; sais destes produtos: Outros.	KG	1.037.507,11	15.463.880,93
34049014	Ceras artificiais e ceras preparadas. Ceras artificiais. De dímero de alquilceteno com dois grupos alternados n-álquila de C12, C14 e C16, em grânulos.	KG	1.832.200,00	12.689.054,26
39011092	Polímeros de etileno, em formas primárias. Polietileno de densidade inferior a 0,94. Sem carga.	KG	1.002.150,00	9.940.658,75
29336911	Compostos heterocíclicos exclusivamente de heteroátomo(s) de nitrogênio (azoto). cuja estrutura contém cloro em ligação covalente 2,4,6-Triclorotriazina (cloro cianúrico).	KG	1.076.200,00	6.465.028,91

II. HISTÓRICO DO PROCEDIMENTO FISCAL

8. A Receita Federal do Brasil, através do TDPF nº 0812800-2020-00054-8, teve acesso à movimentação bancária de 2017 e 2018, da empresa PAULISMARK REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA – doravante denominada PAULISMARK –, CNPJ 23.015.201/0001-68, conforme as Requisições de Movimentação Financeira - RMF nºs: 0811300-2020-00056-1, 0811300-2020-00057-0, 0811300-2020- 00058-8, 0811300-2020-00059-6 e 0811300-2020-00061-8 [DOC 17]. As informações bancárias da PAULISMARK envolvendo a empresa

DYNATECH e as notas fiscais eletrônicas de venda de mercadorias emitidas pela PAULISMARK com destino à DYNATECH estão discriminadas no [DOC 8].

9. Em decorrência da fiscalização realizada na empresa PAULISMARK, iniciamos a diligência fiscal na DYNATECH em 28/07/2021, autorizada pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 0811300.2021.00222-3 [DOC 1]. Por meio do Termo de Início de Diligência Fiscal e de Intimação nº 01, a empresa foi informada e intimada conforme segue [DOC 7]:

(...)

10. Em resposta juntada em 17/08/2021 por seu procurador devidamente representado, a empresa afirmou que o contato junto a PAULISMARK ocorreu de forma INEXORAVELMENTE PRESENCIAL, não apresentando quaisquer documentos que pudessem fazer prova da entrega das mercadorias tais quais: recibos de recebimento, e-mails, conversas de whatsapp, registro do nº da placa de caminhão que adentrou às dependências da DYNATECH para entrega da mercadoria, etc. [DOC 9]:

(...)

11. Em 18/10/2021, a empresa foi cientificada eletronicamente do Termo de Intimação Fiscal nº 02, por meio do qual foi reiterada, dentre outros itens, a solicitação de documentação probatória da entrega da mercadoria adquirida junto a PAULISMARK, a ver [DOC 10]:

(...)

12. Findo o prazo estabelecido para resposta, não houve qualquer manifestação.

13. A diligência foi então convertida em procedimento de fiscalização, autorizada pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 0811300-2021-00375-0 [DOC 2]. Em 16/11/2021, demos ciência à DYNATECH sobre a fiscalização dos fatos geradores do IRPJ, PIS/PASEP, COFINS e IRRF, referente aos anos-calendários 2017 e 2018, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal [DOC 11]. Na mesma oportunidade, e considerando a falta de atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 02, reintimamos o contribuinte para a apresentação de todos os documentos solicitados, nos seguintes termos:

(...)

14. Em 03/12/2021, a empresa respondeu solicitando concessão de prazo adicional de 45 dias para apresentar os elementos solicitados, e apresentou novamente o Livro Registro de Entradas [DOC 12]. Foi deferido o prazo adicional de 20 dias para atendimento da intimação [DOC 13].

15. Em resposta à intimação, o sujeito passivo forneceu os comprovantes de pagamento, confirmando as informações obtidas via Requisição de Movimentação Financeira (RMF) da PAULISMARK [DOC 15 e DOC 16].

16. Todavia, a DYNATECH se omitiu em relação aos questionamentos sobre como se deu o relacionamento junto à PAULISMARK, não tendo apresentado NENHUM documento probatório da efetiva entrega das mercadorias adquiridas.

17. Os fatos narrados neste termo decorreram das supostas relações comerciais e financeiras entre a fiscalizada DYNATECH e o contribuinte PAULISMARK REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA., CNPJ 23.015.201/0001-68, onde se demonstrará a inidoneidade dos

documentos emitidos por este e a inexistência das operações discriminadas nos correspondentes documentos fiscais.

III. DESCRIÇÃO DOS FATOS

III.1 Da Inexistência da Empresa PAULISMARK

18. A PAULISMARK teve o seu CNPJ baixado de ofício pelo Ato Declaratório Executivo nº 012850269, de 21/02/2022, com efeito a partir de 07/08/2015 [DOC 18], formalizado no processo nº 15746.722138/2021-50, em consequência da constatação, pela fiscalização, da sua inexistência de fato, verificada pela ausência de capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, não- localização no endereço constante do CNPJ e cujo representante legal também não foi localizado e por realizar exclusivamente a emissão de documentos fiscais que relatem operações fictícias. Esta constatação está consubstanciada nos seguintes fatos a seguir resumidos, cujas evidências, inclusive fotográficas e testemunhais, estão arroladas no mencionado processo.

19. A empresa PAULISMARK foi constituída em 07/08/2015, tendo por objeto social o comércio atacadista de embalagens; comércio atacadista de produtos siderúrgicos e metalúrgicos, exceto para construção; comércio atacadista especializado em outros produtos intermediários não especificados anteriormente; e comércio atacadista de tintas, vernizes e similares.

20. O endereço da empresa ficava na Rua dos Meninos, 525, Vila Nova Gerty, São Caetano do Sul. De acordo com os registros arquivados na JUCESP, a PAULISMARK permaneceu neste endereço até 24/01/2019. A partir de 02/03/2020, com a instauração do procedimento fiscal nesta empresa, através do TDPF nº 0812800-2020-00054, ocorreram sucessivas alterações de endereço e do quadro societário, com o nítido objetivo de se esquivar da fiscalização, culminando com a sua dissolução e extinção voluntária em 30/07/2020.

21. O representante legal que figurou no quadro societário durante todo o período objeto da fiscalização até o posterior “alvarajamento” da sociedade [Tabela 5], Sr. Valter Gomes, não foi localizado nos endereços cadastrados na Receita Federal do Brasil, tanto antes quanto após a suspensão da inscrição no CPF, procedimento este documentado no processo nº 10880.752545/2021- 23.

(...)

23. Por meio de diligência realizada no endereço onde a PAULISMARK operou a maior parte do tempo, inclusive durante o período de apuração objeto de lançamento (de 2015 a 2019) – Rua dos Meninos, 525, Vila Nova Gerty, São Caetano do Sul – confirmamos a sua inexistência no local, conforme termos de diligência juntados nos [DOC 19 e 20]. Foi verificado que o imóvel, de porte incompatível com as atividades, se situa em área residencial e em rua estreita que não permite a movimentação de caminhões, fato corroborado com os depoimentos coletados nos imóveis vizinhos.

24. A PAULISMARK nunca teve empregados durante todo o período em que esteve ativa, apresentou algumas GFIPs esporádicas, todas zeradas (competências 08/15, 01/16, 13/16, 01/17, 05/17, 08/17 até 02/18); e nunca entregou DIRF desde a data da sua constituição. A ausência total de empregados ou prestadores de serviços não condiz com o volume de vendas realizadas, e demonstra a ausência de capacidade operacional necessária à realização de seu objeto social.

25. Com isso, diante da baixa de ofício do CNPJ da PAULISMARK, formalizado no processo 15746.722138/2021-50, são considerados inidôneos os documentos emitidos por ela, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiros interessados, sendo estes últimos assim considerados a entidade beneficiária do documento (Art. 48 da Instrução Normativa RFB nº 1.863/2018).

III.2 Das aquisições não comprovadas junto à PAULISMARK

26. Como demonstrado na Tabela 3, a DYNATECH teria adquirido, entre os anos de 2017 e 2018, cerca de R\$ 55 milhões em mercadorias para revenda ou utilizados como insumos, oriundos da empresa PAULISMARK, sendo esta sua principal fornecedora em termos de grandeza. Os produtos supostamente adquiridos estão resumidos no quadro na sequência [dados completos em DOC 8]:

(...)

27. Da análise das notas fiscais eletrônicas e seus eventos do período de 2017 a 2018, constatamos que não houve qualquer registro eletrônico relacionados ao transporte das mercadorias adquiridas, seja por meio de emissão de Conhecimento de Transporte Eletrônico – CT-e, seja por eventos que deveriam ter sido registrados nos documentos fiscais, como o Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais – MDF-e e o registro de passagem. Esta constatação torna-se ainda mais evidente quando se tem em conta que cerca de R\$ 10,8 milhões foram operações interestaduais, envolvendo os estados da Bahia, São Paulo e Rio Grande do Sul.

28. Além disso, cabe repisar o testemunho obtido durante a diligência fiscal no endereço do estabelecimento matriz da PAULISMARK em São Caetano do Sul, arrolado no processo 15746.722138/2021-50 que resultou em sua baixa de ofício por inexistência de fato, quando os vizinhos subjacentes ao imóvel informaram não ter avistado qualquer movimentação de caminhões e carregamento de mercadorias no local.

29. Ao analisarmos a origem das mercadorias que teriam sido vendidas pela PAULISMARK, constatamos diversos produtos revendidos exclusivamente à DYNATECH que nunca foram adquiridos pela PAULISMARK, tais como os produtos “PYRANIM AMARELO” (NCM 32041920), “VIOLETA FLUOR COLOR MGT” (NCM 32041700), “ULTRACIL 75” (NCM 32041700), “PROXEL GXL” (NCM 38089429) e “ATLOX 4913” (NCM 34021300) [ANEXO I].

30. Diante das evidências de inidoneidade dos documentos emitidos pela PAULISMARK, a DYNATECH foi intimada por diversas vezes (Termo de Início de Diligência Fiscal e de Intimação nº 01, Termo de Intimação nº 02 e Termo de Início de Procedimento Fiscal) a comprovar o recebimento das mercadorias adquiridas da PAULISMARK, registradas nas notas fiscais emitidas por esta no período de 2017 a 2018.

31. Contudo, em resposta ao Termo de Início de Diligência Fiscal e de Intimação nº 01, a DYNATECH tenta eximir-se da comprovação do transporte e do recebimento transferindo toda a responsabilidade para a PAULISMARK. No entanto, a comprovação do recebimento da mercadoria é que pode atestar a conclusão do serviço de transportes. E o sujeito passivo não apresentou **nenhum documento idôneo**, seja indicando quem entregou as mercadorias e qual(is) a(s) placa(s) do(s) veículo(s), seja comprovando a recepção delas em seu estabelecimento, por meio de pesagem de veículos, controle de entrada e saída de veículos, controle de avaria, dentre outros possíveis elementos de prova.

32. As apresentações do Livro Registro de Entradas, dos pedidos de compra emitidos por seu próprio sistema, assim como a Escrituração Contábil desacompanhada de

documentação comprobatória, não são aptos a comprovar a efetividade das operações comerciais e o recebimento das mercadorias, uma vez que tal escrituração é preenchida com base em notas fiscais inidôneas e o pedido de compras é uma informação produzida por ele mesmo.

33. Com relação aos questionamentos feitos pela fiscalização acerca das negociações comerciais, a DYNATECH limitou-se a informar que “o contato com a PAULISMARK era inexoravelmente presencial, oportunidade em que se informava a necessidade mensal de produtos e insumos e os pedidos eram feitos ao longo do mês”. Diante desta afirmação concisa e desacompanhada de qualquer documentação comprobatória, a DYNATECH foi novamente intimada e reintimada (Termo de Intimação nº 02 e Termo de Início de Procedimento Fiscal) a detalhar o alegado “contato presencial” de periodicidade mensal e as ditas comunicações ocorridas “ao longo do mês”, devendo identificar seus participantes e apresentar qualquer meio de prova que comprovasse a sua efetiva ocorrência.

34. Novamente, a DYNATECH não apresentou qualquer documentação comprobatória, nem ao menos um contrato ou e-mail, sequer apresentou os esclarecimentos solicitados em relação a quem seriam as pessoas vinculadas à PAULISMARK que participaram das ditas negociações presenciais, em que pese a habitualidade e o volume considerável das aquisições originadas desta fornecedora, sendo a de maior relevância para a DYNATECH, ultrapassando inclusive sua coligada sediada no exterior, que fornece insumos químicos [Tabela 3].

35. Por fim, diante da constatação de transferências bancárias que somaram no período de 2017 a 2018 em R\$ 35.078.171,10, originadas de conta corrente de sua titularidade com destino a contas bancárias da PAULISMARK, a DYNATECH foi intimada e apresentou os comprovantes de pagamento, confirmando os dados obtidos através de RMF da PAULISMARK.

36. Fica, portanto, comprovado que a DYNATECH pagou a PAULISMARK por supostas aquisições de mercadorias. Tendo em vista que o fornecedor PAULISMARK é empresa considerada inidônea, assim também são os documentos fiscais por ela emitidos no período fiscalizado.

37. Ademais, o sujeito passivo não logra êxito em apresentar qualquer outro meio de prova que seja da aquisição dos referidos insumos, seja um e-mail ou mensagem de whatsapp limitando-se a declarar que uma empresa de grande porte como a DYNATECH efetuou R\$ 55 milhões de reais com compras de insumos por meio de contato inexoravelmente presencial.

38. Portanto, considerando a inexistência da empresa PAULISMARK e que não foram comprovados os recebimentos das mercadorias constantes das notas fiscais por ela emitidas, restou evidenciada a impossibilidade da ocorrência das operações comerciais discriminadas nas referidas notas fiscais. Tais documentos serviram para gerar créditos fictícios de tributos não-cumulativos (ICMS, IPI, PIS e COFINS) e reduzir a Base de Cálculo do IR e CSLL (inserção de custos inexistentes decorrentes das compras fictícias – Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965), evidenciando-se, assim, o claro objetivo da sonegação fiscal.

(...)

42. Diante do exposto, constatamos as seguintes infrações:

a. Glosa de custos

- b. Glosa de Crédito de PIS/COFINS
 - c. Pagamento sem causa
 - d. Falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada.
- (...)

VI. QUALIFICAÇÃO DA MULTA

59. Conforme exposto no item III. DESCRIÇÃO DOS FATOS, constatou-se que as operações comerciais entre a DYNATECH e a PAULISMARK não existiram, sendo suportadas por documentos inidôneos (“notas frias”), que, por sua vez, foram utilizados pela DYNATECH para aumentar indevidamente os seus custos e obter indevido creditamento de impostos, de forma a reduzir o montante dos impostos a pagar. Tal conduta do sujeito passivo se enquadra nas hipóteses capituladas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1.964, que assim dispõem:

(...)

60. A boa-fé da DYNATECH não pode ser invocada pelos seguintes motivos:

- i. Não logrou comprovar que as operações discriminadas em notas fiscais inidôneas ocorreram regularmente, com o efetivo recebimento das mercadorias. Ao contrário, tentou eximir-se da comprovação do transporte e do recebimento transferindo toda a responsabilidade para a PAULISMARK.
- ii. Não prestou esclarecimentos referentes a questionamentos básicos, como, por exemplo, sobre a rotina de pagamento a fornecedores e quem foram os participantes das tratativas negociais, tanto da empresa PAULISMARK como do seu corpo funcional.
- iii. A resposta de que o “contato era inexoravelmente presencial”, sem qualquer formalidade escrita, seja um contrato, e-mail ou mensagem eletrônica, em que pese a habitualidade e o volume considerável das aquisições originadas deste fornecedor, sendo o de maior relevância para a DYNATECH, ultrapassando inclusive sua coligada sediada no exterior, que fornece insumos químicos, demonstra a intenção de se eximir de apresentar qualquer prova.
- iv. A realização de pagamentos sem causa demonstra a tentativa de dar aparência de regularidade às operações comerciais simuladas, buscando ludibriar a fiscalização.
- v. A prática reiterada de utilizar documentos fiscais inidôneos referentes a empresa inexistente em suas escriturações fiscais e contábeis, por diversos anos-calendários – em 2015 e 2016 também foram emitidas notas fiscais com destino à DYNATECH – também denota a clara intenção de fraudar o Fisco.
- vi. Além dos créditos fictícios de PIS e COFINS e da inserção de custos inexistentes visando a redução da Base de Cálculo do IR e CSLL, foi demonstrado no Auto de Infração lavrado no Processo Administrativo-Fiscal nº 15746.722058/2021-02, que a DYNATECH, amparada pela sistemática da não cumulatividade do IPI, não só neutralizou todos os seus débitos de IPI, mas também acumulou significativo montante credor em sua escrita fiscal, dando-lhe a oportunidade para apresentar pedidos de ressarcimento de IPI com fins de ressarcir-se de imposto que nunca fora recolhido.

61. Estes fatos impõem a aplicação da multa de ofício agravada de 150% nos termos do §1º do art. 44, da Lei nº 9.430/96, sobre todas as infrações apuradas.

VII. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE LUIS MERINO GOMEZ E RAFAEL MERINO GOMES

62. Considerando a fraude já relatada e o dolo que a acompanha, temos que os representantes legais que administravam e administram, em conjunto ou isoladamente, a empresa, tinham conhecimento, autorizaram os pagamentos e consentiram na escrituração das notas fiscais inidôneas, participando dos fatos já descritos, que permitiram a DYNATECH obter vantagens ilícitas em prejuízo ao Erário. A tentativa de ludibriar o fisco com creditamentos indevidos de custos e impostos, e com a realização de pagamentos que serviram para simular a boa-fé caracterizam infração a lei.

63. Conforme cláusula oitava do Contrato Social da DYNATECH, temos que:

“8.1. A administração será atribuída aos sócios LUIS MERINO GOMEZ e RAFAEL MERINO GOMES, podendo agir em conjunto ou isoladamente, competindo-lhes, dentre as seguintes atribuições:

(...)

(c) exercer todos os poderes necessários à direção dos negócios, podendo assinar, em conjunto ou separadamente, todos e quaisquer documentos que impliquem em responsabilidade ou obrigação da SOCIEDADE, inclusive contratos, escrituras de qualquer natureza, cheques, ordens de pagamento, procurações e outros que possam haver, podendo inclusive constituir procuradores, desde que tais atos sejam pertinentes ao objeto social da SOCIEDADE.”

64. Dessa forma, com fundamento no artigo 135, inciso III da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), os administradores à época dos fatos, LUIS MERINO GOMEZ, CPF 099.400.448-60, e RAFAEL MERINO GOMES, CPF 099.395.768-46, estão sendo Responsabilizados Solidariamente com a DYNATECH nesta autuação.

(...)

VIII. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE VALTER GOMES

66. Demonstraremos a seguir que o contribuinte Valter Gomes agiu em conluio com a DYNATECH, na prática de fraudes e simulações que resultaram na sonegação fiscal.

67. Conforme explanado nos parágrafos 21 e 22, o contribuinte Valter Gomes participou do quadro societário da PAULISMARK como sócio e administrador no período de 22/03/2016 a 22/04/2020 [DOC 21]. Valter Gomes retirou-se da sociedade PAULISMARK com o intuito de colocar interpostas pessoas no seu quadro societário. Seu sucessor, Bruno Aparecido Varaschim dos Santos Francisco, supostamente adquiriu todas as quotas da empresa, formalizada em alteração do contrato social datada de 30/09/2019. Ocorre que tal documento de alteração societária só teve reconhecimento de firma dos signatários em 19/03/2020 e foi registrado na JUCESP em 22/04/2020, ou seja, após a ciência do início da fiscalização em 02/03/2020, o que evidencia o intuito de encobrir o verdadeiro interessado no negócio [DOC 22]. O sócio Bruno não foi localizado em seu endereço cadastral [DOC 24] e nunca apresentou declaração de imposto de renda.

68. Em seguida, em 17/07/2020, foi registrada nova alteração no contrato social na Junta Comercial do Paraná, com a retirada do sócio Bruno da PAULISMARK e a admissão de Letícia de Oliveira Venâncio [DOC 23]. A suposta venda e transferências das quotas a esta última nunca ocorreu, conforme ela mesma declarou em resposta à intimação fiscal, transcrita a seguir [DOC 25]:

(...)

69. Por sua vez, o contribuinte Valter Gomes se esquivou da fiscalização em todas as oportunidades: i. todas as intimações fiscais enviadas ao seu endereço cadastral – Rua Sapucaia, 326, CEP 03170-050, bairro Mooca, São Paulo/SP – foram devolvidas [DOC 26]; ii. em procedimento de diligência fiscal, comprovamos que nunca residiu lá [DOC 27]; iii. em consequência, seu CPF foi suspenso em 02/06/2021, de acordo com o Art. 12 da IN RFB nº 1.548/2015; iv. em seguida, o contribuinte regularizou o endereço cadastral na RFB em 25/06/2021, informando, desta vez, a Rua Garopa, 199, apto 128, Vila Curuca, São Paulo/SP [DOC 28]; e v. intimações enviadas a este novo endereço declarado continuaram ser devolvidas, pelo motivo “mudou-se” [DOC 29].

70. Em diligência à autoridade certificadora ACBR, responsável pela emissão dos certificados digitais da pessoa jurídica PAULISMARK matriz e filial, os quais foram utilizados para a emissão das notas fiscais eletrônicas, foi comprovado que o contribuinte Valter Gomes solicitou pessoalmente os referidos certificados digitais, sendo, portanto, o detentor deles e o responsável pela emissão de todas as notas fiscais inidôneas com destino à DYNATECH [DOC 30].

71. Além disso, somente o contribuinte Valter Gomes tinha acesso aos R\$ 35 milhões de reais pagos pela DYNATECH à PAULISMARK, pois era o único com poderes para movimentar todas as contas bancárias da pessoa jurídica PAULISMARK, durante o período de 2017 a 2018 [DOC 31].

72. Diante do exposto, constata-se que houve a interposição de pessoas no quadro societário da PAULISMARK, sendo o verdadeiro interessado o sócio administrador à época dos fatos geradores, sr. Valter Gomes. Além disso, de igual importância, cabe repisar que Valter Gomes utilizou-se de pessoa jurídica inexistente de fato – PAULISMARK –, conforme demonstrado no tópico III.1, para a prática de conluio com a DYNATECH.

73. Resta evidenciado, portanto, que Valter Gomes atuou em conjunto com a DYNATECH, em evidente ajuste doloso de vontade de ambas as partes – conluio –, resultando na prática das fraudes e simulações que constituíram o fator gerador objeto deste lançamento de ofício. Configura-se, assim, o interesse comum de Valter Gomes no fator gerador, atraindo para si a responsabilidade de que trata o artigo 124, inciso I da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), combinado com o Art. 73, da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1.964.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 1.864 a 1.915), pugnano pela nulidade do lançamento de ofício por vício de motivação quanto à fundamentação do auto de infração e aplicação de presunções ilegais, cerceando seu direito de defesa, porquanto os documentos relativos à inidoneidade da empresa Paulismark não foram apresentados. Quanto ao mérito, defende que adquiriu mercadorias da Paulismark de boa-fé, sendo impossibilitada a aplicação de efeito retroativo à declaração de inidoneidade de sua fornecedora; ser legal a dedutibilidade das despesas incorridas e ter direito ao crédito glosado; ser improcedente o lançamento de IRRF, tendo em vista que o beneficiário é identificado e há causa no negócio jurídico entabulado com a Paulismark; não ser possível cobrar IRRF quando há lançamento de IRPJ e CSLL decorrente de glosa de despesas; serem ilegítimas as multas aplicadas, devendo ser reduzida a qualificação aplicada

pela autoridade fiscal; e ser insubsistente a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Os responsáveis Sr. Luiz Merino Gomes e Sr. Rafael Merino Gomes apresentaram também impugnação (respectivamente, fls. 1.919 a 1.934 e 1.937 a 1.952), arguindo ausência de fundamentação no auto de infração, o que o macularia com vício de motivação e, portanto, sendo nulo. No mérito, da inocorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

O responsável solidário Sr. Valter Gomes não apresentou impugnação, sendo lavrado o Termo de Revelia (fl. 1.953). Contudo, em 18/10/2022 apresentou manifestação.

A DRJ julgou as impugnações improcedente, conforme acórdão assim ementado (fls. fls. 2.146 a 2.175):

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

MATÉRIA NÃO LITIGIOSA. PLURALIDADE DE SUJEITOS PASSIVOS. IMPUGNAÇÃO APRESENTADA POR UM DOS AUTUADOS. EFEITOS.

A existência de sujeitos passivos que não tenham contestado lançamento envolvendo responsabilidade solidária culminará com a preclusão do seu direito de fazê-lo, tornando-os revéis. Contudo, a existência de defesa por parte de outros co-responsáveis suspende a exigibilidade do crédito tributário exigido, aproveitando os demais, salvo na hipótese em que a contestação versar exclusivamente sobre o vínculo de responsabilidade, caso em que produzirá efeitos somente em relação ao impugnante.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS.

Consoante o disposto no art. 135, III, do CTN, os diretores, gerentes, administradores ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de súmula vinculante, e as decisões administrativas não se constituem em normas complementares da legislação tributária, razão porque seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE CUSTOS. GLOSA.

A contabilização de custos com base em documentos inidôneos afasta a possibilidade de seu emprego para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

DOCUMENTOS CONSIDERADOS INIDÔNEOS EMITIDOS POR EMPRESA DECLARADA INAPTA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

Não geram efeitos tributários, em favor de terceiros interessados, os documentos considerados inidôneos emitidos por pessoas jurídicas cujas inscrições no CNPJ tenham sido declaradas inaptas, salvo os casos em que seja comprovado o efetivo pagamento do preço e o recebimento dos bens adquiridos por terceiros, exceção que atine apenas à produção de certos efeitos tributários pelos ditos documentos e não à idoneidade deles.

DO ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO (ADE). DA DECLARAÇÃO DE INAPTIDÃO DE PESSOAS JURÍDICAS. DOS EFEITOS RETROATIVOS. INIDONEIDADE DOS DOCUMENTOS EMITIDOS. CABIMENTO.

É cabível a retroação de efeitos dos Atos Declaratórios Executivos (ADEs), haja vista possuírem natureza meramente declaratória, ou seja, não criam, nem modificam direitos, mas, tão-somente, atestam uma situação preexistente, no caso, a inaptidão de empresas, por inexistência de fato, e a consequente inidoneidade de seus documentos emitidos, excepcionando-se a situação do terceiro adquirente que demonstra o pagamento e o recebimento das mercadorias correspondentes.

DO TERCEIRO ADQUIRENTE DE BOA-FÉ. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A consulta cadastral a sítios eletrônicos do Fisco Federal e Estadual não tem o caráter de prova plena da regularidade fiscal dos entes consultados, nem substitui o dever de guarda da documentação probatória do pagamento integral do preço e do recebimento dos bens, tampouco a cautela inerente à atividade comercial e o respeito as normas de emissão de documentos fiscais e registros de operações, sem o que não resta caracterizada a boa-fé do adquirente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS/PASEP E COFINS. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. NOTA FISCAL INIDÔNEA. COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Uma vez comprovado que o contribuinte efetuou o pagamento referente à nota fiscal inidônea que motivou a glosa de custos ou despesas utilizados na apuração do lucro líquido, tal pagamento se sujeita à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, na condição de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

Tratando-se de infrações distintas, é cabível a exigência concomitante da multa isolada, por falta de recolhimento ou recolhimento a menor de estimativa, com a multa de ofício

incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. PREVISÃO EM LEGISLAÇÃO. ARGUIÇÃO DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO NÃO CONFISCO, DA RAZOABILIDADE, DA PROPORCIONALIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. EXCLUSÃO OU REDUÇÃO DO VALOR. IMPOSSIBILIDADE.

Sempre que restar configurada a sonegação, a fraude ou o conluio, previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deverá ser duplicado.

A alegação de que as multas são confiscatórias e violam os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se tratam de exigências fundadas em normas às quais o julgador administrativo é vinculado, não lhe sendo permitido excluir ou reduzir o seu valor estabelecido na legislação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Eis o resultado do julgamento:

Acordam os membros da 4ª TURMA/DRJ03 de Julgamento, por unanimidade de votos, nos termos do voto do relator em:

- i) julgar improcedente a impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário em litígio;
- ii) não conhecer a impugnação apresentada por VALTER GOMES, por intempestiva;
- ii) manter a responsabilização solidária, com base no inciso III do art. 135 do CTN, atribuída às pessoas físicas LUIS MERINO GOMEZ E DE RAFAEL MERINO GOMES.

De acordo com os fundamentos da decisão de piso, foi afastada a preliminar de nulidade relacionada ao cerceamento de defesa; no que tange à invocação de violação aos princípios constitucionais, aplicou-se a Súmula CARF nº 2; no mérito, destacou que as infrações apuradas se deram a partir do Ato Declaratório Executivo nº 012850269, de 21/02/2022, com efeito a partir de 07/08/2015 (fl. 1.582), formalizado no processo nº 15746.722138/2021-50, não impugnado pela interessada; afastou a alegação de defesa, relacionada à retroatividade do ADE e entendeu não ser a contribuinte adquirente de boa-fé, pois não comprovou o recebimento das mercadorias supostamente adquiridas, entendendo que as Notas Fiscais não foram emitidas de acordo com a legislação; no que tange a incidência de IRRF, não acolheu a alegação de *bis in idem*, porquanto inexistente qualquer vedação legal sobre a concomitância e desconsideradas as notas fiscais inidôneas, os pagamentos foram de fato realizados a beneficiário identificado, mas sem causa. Entendeu ser adequada a qualificação da multa de ofício a 150% e pela possibilidade de aplicação da multa isolada sobre estimativas não recolhidas. Por fim, manteve a responsabilidade solidária dos responsáveis.

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 2.251 a 2.279), arguindo: (i) pela possibilidade de juntada de documentação complementar; (ii) preliminarmente, da nulidade do auto de infração, em razão a ausência de compartilhamento e acesso à documentação utilizada pela autoridade fiscal; (iii) no mérito, a legalidade de suas operações, fundadas nos fatos e provas apresentadas à fiscalização; (iv) a ilegalidade de cobrança de multa de ofício em conjunto com multa isolada, decorrente do não pagamento de estimativas; (v) a impossibilidade do lançamento IRRF, pois comprovado o beneficiário do pagamento e sua causa e da sua cobrança em conjunto com as glosas de IRPJ e CSLL, constituindo *bis in idem*; e (vi) da ausência de motivo para cominação de multa qualificada.

Apresentaram Recurso Voluntário os responsáveis Srs. Luis Merino Gomes (fls. 2.282 a 2.318), Rafael Merino Gomes (fls. 2.321 a 2.357) e Walter Gomes (fls. 2.248). Defendem a inocorrência da hipótese de responsabilização do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (“CTN”), pois ausentes nexos causal entre a conduta e a infração cometida; possibilidade de juntada de documentação complementar; nulidade do auto de infração, em razão a ausência de compartilhamento e acesso à documentação utilizada pela autoridade fiscal; no mérito, insubsistência do auto de infração ante aos fatos e provas; *bis in idem* que constitui a exigência do IRRF; impossibilidade de cobrança de multa de ofício com multa isolada, em decorrência das estimativas não adimplidas; e ausência de motivo para cominação de multa qualificada.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

ADMISSIBILIDADE

Os recursos voluntários apresentados pela contribuinte e pelos responsáveis Srs. Luis Merino Gomes e Rafael Merino Gomes são tempestivos e preenchem os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, deles conheço.

O Recurso Voluntário do responsável Walter Gomes não comporta conhecimento, pois não foi refutada a intempestividade de sua impugnação, motivo pelo qual não o conheço.

PRELIMINARES

Possibilidade de juntada de provas

Como nos recursos voluntários que inauguraram a fase recursal do processo administrativo não foram juntadas novas provas, descabida qualquer análise, bem como inexistente qualquer nulidade a ser analisada, ao contrário do que alega a contribuinte.

Por essas razões, afasto a alegada preliminar em comento.

Ausência de compartilhamento e acesso à documentação relativa à inidoneidade da empresa Paulismark

Tendo em vista a alegação da contribuinte de nulidade do auto de infração que teria prejudicado seu direito de defesa em face da ausência de compartilhamento e acesso à documentação relativa à inidoneidade da empresa Paulismark, entendo que não assiste razão ao pleito.

Conforme decidido no acórdão recorrido:

Assim, verifica-se que não ocorreu nenhuma das hipóteses de nulidade. O lançamento em comento foi levado a efeito por autoridade competente e concedido ao contribuinte o mais amplo direito à defesa e ao contraditório, pela oportunidade de apresentar, tanto da fase de instrução do processo e em resposta às intimações que recebeu, quanto na fase de impugnação, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar ilidir as infrações apuradas pela fiscalização. Logo, não há que se cogitar de nulidade do Auto de Infração.

A impugnante ainda alega que a autoridade fiscal não motivou devidamente o auto de infração e que mera presunção de ilícito tributário não deve ser utilizada como argumento para cobrança de crédito tributário. Ao contrário do que o descrito pela defesa, o auto de infração foi devidamente motivado em seu Termo de Verificação Fiscal, onde se descreve os fatos e os fundamentos legais que levaram à presente atuação ora combatida. Repetindo o descrito em parágrafos anteriores: com a declaração da inexistência de fato da empresa PAULISMARK, os documentos emitidos por esta empresa são considerados inidôneos segundo o art. 48 da IN RFB nº 1.863/2018, não sendo mera presunção da autoridade fiscal, mas imposição de normativa legal.

Destaco que à fl. 1.582 consta o Ato Declaratório Executivo nº 012850269, que declarou a inexistência de fato da empresa Paulismark. Tal ato administrativo não foi contestado pela interessada e é imutável, salvo a possibilidade de se discutir seu mérito na esfera judicial pela interessada.

Não obstante a contribuinte alegue a referida nulidade das infrações apuradas por não ter tido acesso a tais documentos, suas razões não merecem prosperar.

Observa-se que o auto de infração foi devidamente fundamentado, instruído e é claro no que diz respeito às acusações fiscais resultantes nos lançamentos. A contribuinte não teve qualquer prejuízo ao seu direito de defesa, por não ter acesso aos documentos de processo alheio, cujo interesse não lhe diz respeito.

Inexiste, dessa forma, qualquer violação aos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972, porquanto não há instrução precária do auto de infração, motivo pelo qual não acolho a preliminar de nulidade do auto de infração.

MÉRITO**Legalidade das Operações – Boa-fé e ausência de comprovação documental**

Relativo ao mérito dos lançamentos de IRPJ e CSLL que glosaram as despesas incorridas com as supostas transações realizadas pela contribuinte com a empresa Paulismark, assim entendeu o acórdão da DRJ:

Antes de abordar a posição da defesa, importa destacar que a Fiscalização da qual resultou a autuação ora examinada extrai parte de seus fundamentos do Ato Declaratório Executivo nº 012850269, de 21/02/2022, com efeito a partir de 07/08/2015 (fl. 1.582), formalizado no processo nº 15746.722138/2021-50. Destaque-se que tal processo decorre de outro procedimento fiscal, divergente do questionado neste contencioso.

É importante sobrelevar que os fatos que determinaram a inaptidão por inexistência de fato estão descritos no nº 15746.722138/2021-50, frisando-se que a empresa inapta não manifestou sua inconformidade e, tendo em vista o arquivamento desse feito, também não exerceu posteriormente a prerrogativa de solicitar o restabelecimento de sua inscrição, na forma do art. 31 da IN RFB nº 1.863/2018, vigente à época e revogada pela IN RFB 2.119/2022, de igual teor.

Note-se, ainda, que a decisão expressa no ADE nº 012850269 não pode, ainda que de modo indireto, ser revista ou reformada neste julgamento, pois a este órgão julgador não foi distribuída, no ordenamento interno do Fisco, competência para a respectiva revisão, conforme se constata do parágrafo 5º do art. 31 da referida IN RFB nº 1.863/2018, *in verbis*: (...)

Ainda, o acórdão recorrido atesta que há vícios relacionados às informações contidas nas Notas Fiscais, contrários à legislação de regência, e que a contribuinte não comprovou a idoneidade das transações.

Tratando-se de matéria amplamente discutida nos tribunais administrativos e judiciais, sabe-se que o adquirente de boa-fé poderia comprovar a ocorrência das operações escrituradas, afastando a presunção de ilegalidade em transações com pessoas jurídicas declaradas inidôneas.

Tal matéria é objeto da Súmula STJ nº 509:

É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

Em âmbito federal, inclusive, há expressa disposição sobre o tema no artigo 82 da Lei 9.430/1996 e nas Instruções Normativas da RFB nº 1.634/2016, 1.863/2018 e 2.119/2022, que regulamentaram tal dispositivo:

Lei nº 9.430/1996

~~Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o~~

~~documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.~~

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstas na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta. (Redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

Assim, cabe ao contribuinte que mantém relações comerciais com pessoa jurídica declarada inidônea comprovar a aquisição dos bens, direitos e mercadorias. Isso se faz, inclusive, nos termos da jurisprudência e Súmula do STJ.

Saliento que a autoridade fiscal, durante o processo de fiscalização, oportunizou à contribuinte apresentar provas da aquisição das mercadorias realizadas junto à empresa Paulismark. Colaciono, novamente, o relato do TVF:

9. Em decorrência da fiscalização realizada na empresa PAULISMARK, iniciamos a diligência fiscal na DYNATECH em 28/07/2021, autorizada pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 0811300.2021.00222-3 [DOC 1]. Por meio do Termo de Início de Diligência Fiscal e de Intimação nº 01, a empresa foi informada e intimada conforme segue [DOC 7]:

(...)

10. Em resposta juntada em 17/08/2021 por seu procurador devidamente representado, a empresa afirmou que o contato junto a PAULISMARK ocorreu de forma INEXORAVELMENTE PRESENCIAL, não apresentando quaisquer documentos que pudessem fazer prova da entrega das mercadorias tais quais: recibos de recebimento, e-mails, conversas de whatsapp, registro do nº da placa de caminhão que adentrou às dependências da DYNATECH para entrega da mercadoria, etc. [DOC 9]:

(...)

11. Em 18/10/2021, a empresa foi cientificada eletronicamente do Termo de Intimação Fiscal nº 02, por meio do qual foi reiterada, dentre outros itens, a solicitação de documentação probatória da entrega da mercadoria adquirida junto a PAULISMARK, a ver [DOC 10]:

(...)

12. Findo o prazo estabelecido para resposta, não houve qualquer manifestação.

13. A diligência foi então convertida em procedimento de fiscalização, autorizada pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 0811300-2021-00375-0 [DOC 2]. Em 16/11/2021, demos ciência à DYNATECH sobre a fiscalização dos

fatos geradores do IRPJ, PIS/PASEP, COFINS e IRRF, referente aos anos-calendários 2017 e 2018, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal [DOC 11]. Na mesma oportunidade, e considerando a falta de atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 02, reintimamos o contribuinte para a apresentação de todos os documentos solicitados, nos seguintes termos:

(...)

14. Em 03/12/2021, a empresa respondeu solicitando concessão de prazo adicional de 45 dias para apresentar os elementos solicitados, e apresentou novamente o Livro Registro de Entradas [DOC 12]. Foi deferido o prazo adicional de 20 dias para atendimento da intimação [DOC 13].

15. Em resposta à intimação, o sujeito passivo forneceu os comprovantes de pagamento, confirmando as informações obtidas via Requisição de Movimentação Financeira (RMF) da PAULISMARK [DOC 15 e DOC 16].

16. Todavia, a DYNATECH se omitiu em relação aos questionamentos sobre como se deu o relacionamento junto à PAULISMARK, não tendo apresentado NENHUM documento probatório da efetiva entrega das mercadorias adquiridas.

Em momento algum, portanto, a contribuinte esclareceu a dúvida suscitada pela fiscalização sobre a comprovação de que efetivamente recebera as mercadorias descritas nas Notas Fiscais juntadas nos autos, emitidas pela empresa Paulismark, bem não comprovou suas negociações com a referida empresa.

Diversas oportunidades foram conferidas à contribuinte para que justificasse sua relação de adquirente de boa-fé, ilidindo os efeitos da inidoneidade declarada à sua fornecedora. Contudo, na mesma linha, em nenhum momento houve a apresentação de provas que atestassem a sua relação de boa-fé.

Os documentos contidos nos autos, notadamente as notas fiscais e os comprovantes de pagamento não são suficientes para comprovar a higidez do negócio jurídico, o que se daria por meio de documentos, quaisquer que sejam eles, referentes às negociações e de documentos que atestassem o transporte e o recebimento das mercadorias.

Ressalto que estar-se-á diante de mais 55 milhões de reais transacionados com a empresa Paulismark, cuja representatividade para a contribuinte é de 26% do valor total dispendido em aquisições de mercadorias. Salta aos olhos o fato de não se ter nenhum documento que comprovasse a negociação e o recebimento das mercadorias.

O conjunto fático-probatório não permite a admissão da tese do adquirente de boa-fé, positivada no artigo 82 da Lei 9.430/1996.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário, mantendo inalterada as exações de IRPJ e CSLL decorrente da glosa de custos considerados inidôneos.

IRRF sobre pagamentos sem causa e concomitância da exigência com glosa de despesas fundadas em Nota Fiscal Inidônea

A contribuinte aduz a impossibilidade de concomitância da exigência do IRRF lançado por pagamento sem causa com a glosa de despesas fundadas em notas fiscais inidôneas, bem como a regularidade dessas operações.

Em decorrência do já decidido no tópico anterior, entendo que não há a comprovação da regularidade das operações, motivo pelo qual afastei a alegação de defesa sobre ser a contribuinte adquirente de boa-fé. Inexistem quaisquer provas dos negócios celebrados e do recebimento das mercadorias pela contribuinte.

Além disso, saliento que não se trata de lançamento de IRRF sobre pagamento a beneficiário não identificado, mas sim, sobre negócio jurídico não comprovado ou sem causa, com fundamento no artigo 61 e 62 da Lei nº 8.981/1995:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Art. 62. A partir de 1º de janeiro de 1995, a alíquota do Imposto de Renda na fonte de que trata o art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992, será de 35%.

Da leitura dos dispositivos legais, verifica-se que inexistente qualquer vedação à exigência concomitante do IRPJ e da CSLL com base em glosa de custos inidôneos com o IRRF cobrado por falta de comprovação da operação ou a sua causa.

Ainda que comprovado o pagamento e identificando-se o beneficiário, deve-se verificar a higidez do negócio jurídico subjacente ao pagamento, para que seja afastada a cobrança do IRRF, no caso concreto. Tal ônus, conclui-se da interpretação do dispositivo, cabe ao contribuinte, e não às autoridades fiscais.

Isso não foi feito pela contribuinte, conforme já mencionado.

Como bem relatado pela decisão recorrida, o lançamento em análise respeita o disposto na Solução de Consulta Interna COSIT 11, de 08/05/2013, que recomenda cautela nos lançamentos de IRRF:

16. O caput do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, instituiu a tributação exclusiva na fonte sobre rendimentos pagos a beneficiários não identificados. Tal norma se justifica uma vez que, em razão do anonimato do beneficiário, o Fisco se vê impedido de alcançar de forma direta o beneficiário do rendimento. Igualmente, o seu § 1º aplica a mesma tributação quando não for comprovada a operação ou a sua causa. Neste caso, embora se conheça o beneficiário do rendimento, persiste a dúvida sobre a natureza do rendimento vinculado ao referido pagamento. Sem a certeza sobre o fato ocorrido, não há segurança para a aplicação da norma geral de tributação. Portanto, o referido artigo traz uma regra de tributação que supre a insegurança sobre o fato passível de tributação.

17. A aplicação da regra prevista no art. 61 da lei nº 8.981, de 1995, na hipótese de glosa da despesa decorrente de inidoneidade do documento que dá base ao dispêndio, deve ser analisada com cuidado. O fato gerador referente à exigência de crédito tributário correspondente a pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado considera-se ocorrido na data do pagamento. Ou seja, a exigência do IRRF tem como pressuposto a existência de um pagamento.

18. Conforme sustentado pela Consulente, para haver lançamento de IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, o auditor fiscal deve demonstrar concretamente a existência de pagamento.

19. Em sendo assim, a princípio, não poderia haver lançamento de IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. A aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

20. O lançamento não pode ser feito de forma automática, ou seja, a despesa amparada por nota fiscal inidônea não autoriza, por si só, a cobrança do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. Se houver comprovação por parte da autoridade fiscal da existência concreta do pagamento, deverá ser feito o lançamento do IRRF.

21. Caberá à autoridade fiscal demonstrar concretamente a existência de pagamento. Havendo a identificação do pagamento relacionado à nota fiscal inidônea, e sendo ela indicada pelo contribuinte como razão ou causa do pagamento, caberá a exigência do IRRF sobre o valor pago.

Tendo sido comprovado o pagamento, inclusive, com expresso reconhecimento de tal fato pela contribuinte, e não comprovado o negócio jurídico subjacente aos pagamentos, que atestariam a operação e a sua causa, o lançamento efetuado pela autoridade fiscal é correto.

Ademais, soma-se a esse entendimento o fato de que que foi constatado pela fiscalização, no TVF, o seguinte:

24. A PAULISMAR nunca teve empregados durante todo o período em que esteve ativa, apresentou algumas GFIPs esporádicas, todas zeradas (competências 08/15, 01/16, 13/16, 01/17, 05/17, 08/17 até 02/18); e nunca entregou DIRF desde a data da sua constituição. A ausência total de empregados ou prestadores de serviços não condiz com o volume de

vendas realizadas, e demonstra a ausência de capacidade operacional necessária à realização de seu objeto social.

(...)

26. Como demonstrado na Tabela 3, a DYNATECH teria adquirido, entre os anos de 2017 e 2018, cerca de R\$ 55 milhões em mercadorias para revenda ou utilizados como insumos, oriundos da empresa PAULISMARK, sendo esta sua principal fornecedora em termos de grandeza. Os produtos supostamente adquiridos estão resumidos no quadro na sequência [dados completos em DOC 8]:

(...)

29. Ao analisarmos a origem das mercadorias que teriam sido vendidas pela PAULISMARK, constatamos diversos produtos revendidos exclusivamente à DYNATECH que nunca foram adquiridos pela PAULISMARK, tais como os produtos “PYRANIM AMARELO” (NCM 32041920), “VIOLETA FLUOR COLOR MGT” (NCM 32041700), “ULTRACIL 75” (NCM 32041700), “PROXEL GXL” (NCM 38089429) e “ATLOX 4913” (NCM 34021300) [ANEXO I].

30. Diante das evidências de inidoneidade dos documentos emitidos pela PAULISMARK, a DYNATECH foi intimada por diversas vezes (Termo de Início de Diligência Fiscal e de Intimação nº 01, Termo de Intimação nº 02 e Termo de Início de Procedimento Fiscal) a comprovar o recebimento das mercadorias adquiridas da PAULISMARK, registradas nas notas fiscais emitidas por esta no período de 2017 a 2018.

(...)

35. Por fim, diante da constatação de transferências bancárias que somaram no período de 2017 a 2018 em R\$ 35.078.171,10, originadas de conta corrente de sua titularidade com destino a contas bancárias da PAULISMARK, a DYNATECH foi intimada e apresentou os comprovantes de pagamento, confirmando os dados obtidos através de RMF da PAULISMARK.

Ora, a empresa Paulismark sequer existia de fato, os negócios não seguem um padrão mínimo razoável para que sejam comprovados, cumprindo apenas as formalidades de emissão de Nota Fiscal e de pagamento **parcial** dos bens supostamente transacionados.

Por mais que muita cautela seja necessária ao lançar o IRRF por pagamento sem causa comprovada – como tenho me manifestado em alguns casos -, no caso em tela, a relação entre a contribuinte e a empresa declarada inidônea é direta e a relação jurídica é obscura. Os pagamentos não convergem e o contexto fático é divergente (mercadorias vendidas e não adquiridas, sem comprovação de transporte, entrega/recebimento e negociações, representatividade das aquisições por parte da contribuinte, valores volumosos de transações, inexistência de capacidade operacional da vendedora etc.). Nesse caso, não restam dúvidas, portanto, que se está diante de uma situação artificial de compra de mercadorias, permitindo o lançamento do IRRF.

Por essa razão, nego provimento ao Recurso Voluntário sobre tal matéria.

Concomitância de multa de ofício e multa isolada pelo não pagamento de estimativas

As recorrentes defenderam a ilegalidade de cobrança de multa de ofício em conjunto com multa isolada, decorrente do não pagamento de estimativas, matéria também impugnada e afastada pelo acórdão recorrido.

A matéria a ser analisada é objeto de uma série de questionamentos perante este Conselho. A análise histórico-sistemática da evolução interpretativa sobre a matéria é relevante para fundamentar o entendimento adotado.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que comina multas aplicáveis a infrações tributárias, passou por inúmeras alterações desde a sua edição, gerando dúvidas sobre a materialidade das penalidades prescritas. Dois momentos são relevantes para verificar o contexto histórico-normativo: o momento anterior e posterior à alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007.

Em sua redação original, assim prescreveu o legislador pátrio:

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

(...)

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

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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

O *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação original, mencionava a materialidade atingida pela multa isolada, isto é, a *totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*.

Ao normatizar que a multa isolada se referiria à totalidade de tributo ou contribuição, a dúvida interpretativa é se a norma buscou atingir o valor do ajuste anual ou apenas “parte” da totalidade que se refere à estimativa mensal apurada. Aparentemente, tendo em vista que as antecipações de estimativas em nada se relacionam com a *totalidade de tributo ou contribuição*, a referência normativa se reporta ao valor devido no ajuste anual.

Contudo, alguns problemas de ordem prática são evidenciados, caso se interprete o termo *totalidade* como o devido no ajuste anual. Inicialmente, enquanto não há o ajuste anual, não haveria possibilidade de se verificar a ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário. Em segundo lugar, a interpretação esvaziaria o permissivo do inciso IV, porquanto não seria possível cobrar a multa isolada quando o valor devido no ajuste anual constituísse efetivamente prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Em ambos os casos, inexistiria base de cálculo para a multa isolada, impedindo sua aplicação.

As dúvidas deram azo a longos debates na jurisprudência administrativa deste CARF, sobre a possibilidade de cobrança concomitante da multa de ofício e da multa isolada, o que motivou a edição da Súmula CARF nº 105, assim disposta:

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.

Acórdãos Precedentes:

9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

O conteúdo sumular é claro ao impedir a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, devendo prevalecer esta última.

Contudo, a Medida Provisória nº 303/2006, que perdeu sua eficácia, e a Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, modificou o texto legal do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, retirando do *caput* a indicação da base de cálculo das multas. O dispositivo passou a vigorar com a seguinte redação:

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:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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.

A norma prescrita constituiu importante evolução na matéria das sanções tributárias, sobretudo, porque deu fim à discussão sobre qual sera a base imponível para multa no caso das estimativas mensal devida e não paga.

Mas os embates relacionados às sanções punitivas continuam. A nova redação do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996 esclarece ser a base de cálculo da multa isolada o valor do pagamento mensal. Sua interpretação deve se dar em conjunto com o teor da Súmula CARF nº 82:

Súmula CARF nº 82

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-96353, de 17/10/2007 Acórdão nº 105-16808, de 05/12/2007
Acórdão nº 108-08933, de 27/07/2006 Acórdão nº 107-09125, de 12/09/2007
Acórdão nº 103-22842, de 24/01/2007 Acórdão nº 101-96683, de 17/04/2008
Acórdão nº 105-17057, de 30/05/2008.

O conteúdo sumulado consolidou o entendimento de que as estimativas consistem em mera antecipação do tributo devido, tornando-as inexigíveis após o término do ano-calendário, a partir do qual o próprio tributo é apurado e devido.

Compreende-se as estimativas como sendo uma técnica de arrecadação imposta aos optantes pelo regime anual de apuração do lucro real e, caso seja autuado o contribuinte, sofrendo a exigência do recolhimento das estimativas no curso do ano-calendário ao qual correspondem, não se exige a multa isolada, mas multa de ofício de 75%. Isso significa que se impõe ao contribuinte a penalidade, para que cumpra sua obrigação de antecipar recursos aos cofres públicos, independentemente de, ao final do ano-calendário, apurar ou não saldo de tributo a pagar.

Entender de forma contrária implicaria o esvaziamento da norma sancionatória imposta àquele que deixa de antecipar o devido tributo, instituindo prazo decadencial inferior a um ano, o que não é suportado pela previsão do Código Tributário Nacional.

A conduta penalizada é distinta: inicialmente, ao contribuinte é imputado o dever de antecipar as parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais); após, surge o dever de pagar esse mesmo tributo apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual). São duas situações distintas, as quais seguem regimes jurídicos também diferentes.

As duas condutas, a bem da verdade, são independentes. É possível apurar as estimativas mensais e não apurar o ajuste anual, bem como é possível que o contribuinte apure o

ajuste anual, ainda que não tenha realizado a mensuração das estimativas mensais. Ao cabo, o que se busca é o pagamento do tributo pelo sujeito passivo, mas os bens jurídicos tutelados não são os mesmos: as estimativas se voltam à manutenção do fluxo de caixa do governo durante o ano, a fim de que a arrecadação do IRPJ apurado pelo Lucro Real anual não implique em um único pagamento (inclusive, que poderia impactar a adimplência fiscal); por outro lado, o ajuste anual tem a finalidade de que o sujeito passivo pague o que de fato é devido, em respeito aos princípios aplicáveis à relação jurídico-tributária – tanto é que existe a figura do saldo negativo, para os contribuintes que antecipem tributo a maior no decorrer do ano.

É por isso que as condutas envolvem penalidades específicas para cada caso. Estimativas não pagas são penalizadas com multa isolada de 50%, ao passo que o ajuste anual devido é penalizado à razão de 75%.

Após o ano de 2007, com a alteração legislativa da Lei nº 11.488/2007, portanto, a aplicação da Súmula CARF nº 105 foi esvaziada.

Contudo, tratando-se de lançamento concomitante de multa isolada e de ofício, isto é, quando não se trata de um simples lançamento de multa de ofício, cobrada em razão de o contribuinte não ter atuado em prol de antecipar o tributo devido apurado mensalmente no lucro real por estimativa, a situação torna-se mais complexa.

Os lançamentos conjuntos em que se exige a multa de ofício pelo não pagamento dos tributos apurados sob a sistemática do lucro real anual em conjunto com a multa isolada afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins, no REsp nº 1.496.354-PR (DJE 24/03/2015):

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Mais recentemente, os Ministros da 2ª Turma do STJ, por unanimidade de votos, reiteraram esse posicionamento, conforme atesta a ementa do julgamento proferido no **REsp 1.708.819/RS**, de 16/11/2023. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).
2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).
3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.
4. Recurso especial provido.

Este CARF, conforme esposado no voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, firmou o seguinte entendimento:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que

somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inoccorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

(...)

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

Como se observa, o *efetivo* cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser

aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra (Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462).

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consunção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

(...)

Nesse sentido, dou provimento ao Recurso Voluntário, nesse tema, para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Multa Qualificada

O artigo 44 da Lei 9.430/1996 e suas várias alterações, condicionava a aplicação da multa de 150% aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, isto é, nas hipóteses de conduta qualificada.

A Lei nº 14.689/2023 modificou este cenário e instituiu a multa majorada com duas espécies de qualificação de acordo com a conduta praticada: (i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%; (ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%.

Eis o teor da alteração legislativa

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;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de:(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e

(...)

A modificação supramencionada atrai a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea 'c', do CTN, porquanto a lei nova se aplica a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. É o instituto comumente conhecido como retroatividade benigna, veja:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim, o percentual de 150% da referida multa somente se aplicaria no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada, a qual não poderia retroagir, nos termos do artigo 104 do CTN.

Ainda assim, para que se aplique então a multa qualificada, mas não decorrente de reincidência, é necessário se comprovar as condutas de sonegação, fraude e conluio, tal como dispostas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964:

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.

A interpretação do texto legal é o suficiente para se identificar os elementos caracterizadores de cada uma das condutas tipificadas: (i) na sonegação, se exige a conduta dolosa visando impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou das condições pessoais de contribuinte que possam afetar o crédito tributário – a ocultação do fato gerador já ocorrido; (ii) a fraude é a conduta dolosa que visa impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, podendo, ainda, excluir ou modificar suas características essenciais, com a finalidade de reduzir o tributo devido ou diferir o seu pagamento – se altera características essenciais ao fato gerador, a fim de obter vantagem econômica; e (iii) conluio é o ajuste doloso entre as pessoas para a prática da sonegação ou da fraude.

A aplicação da multa qualificada é medida de caráter excepcional, devendo-se comprovar as condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Para se subsumir uma conduta à norma que prescreve a qualificação da multa não basta imputar ao contribuinte um mero “*querer praticar*” o ato objeto da infração, pelo contrário, deve-se aferir o elemento subjetivo da conduta, isto é, comprovar que o contribuinte tinha a plena consciência do que estava fazendo e que ante às condições circunstanciais, a conduta é ilícita.

Exige-se, nos três casos, a constatação do dolo como elemento subjetivo da hipótese tipificada. Isso significa que é indispensável à vontade consciente de se praticar a conduta de sonegação, fraude ou conluio.

Salienta-se que a conduta tipificada já era necessária para a aplicação da multa qualificada, antes da alteração da Lei nº 14.689/2023, mas a exigência foi positivada, conforme §1º-C, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com sua nova redação.

Nesse sentido, assim fundamentou a autoridade fiscal no TVF:

59. Conforme exposto no item III. DESCRIÇÃO DOS FATOS, constatou-se que as operações comerciais entre a DYNATECH e a PAULISMARK não existiram, sendo suportadas por documentos inidôneos (“notas frias”), que, por sua vez, foram utilizados pela DYNATECH para aumentar indevidamente os seus custos e obter indevido creditamento de impostos, de forma a reduzir o montante dos impostos a pagar. Tal conduta do sujeito passivo se enquadra nas hipóteses capituladas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1.964, que assim dispõem:

(...)

60. A boa-fé da DYNATECH não pode ser invocada pelos seguintes motivos:

i. Não logrou comprovar que as operações discriminadas em notas fiscais inidôneas ocorreram regularmente, com o efetivo recebimento das mercadorias. Ao contrário, tentou eximir-se da comprovação do transporte e do recebimento transferindo toda a responsabilidade para a PAULISMARK.

ii. Não prestou esclarecimentos referentes a questionamentos básicos, como, por exemplo, sobre a rotina de pagamento a fornecedores e quem foram os participantes das tratativas negociais, tanto da empresa PAULISMARK como do seu corpo funcional.

iii. A resposta de que o “contato era inexoravelmente presencial”, sem qualquer formalidade escrita, seja um contrato, e-mail ou mensagem eletrônica, em que pese a habitualidade e o volume considerável das aquisições originadas deste fornecedor, sendo o de maior relevância para a DYNATECH, ultrapassando inclusive sua coligada sediada no exterior, que fornece insumos químicos, demonstra a intenção de se eximir de apresentar qualquer prova.

iv. A realização de pagamentos sem causa demonstra a tentativa de dar aparência de regularidade às operações comerciais simuladas, buscando ludibriar a fiscalização.

v. A prática reiterada de utilizar documentos fiscais inidôneos referentes a empresa inexistente em suas escriturações fiscais e contábeis, por diversos anos-calendários – em 2015 e 2016 também foram emitidas notas fiscais com destino à DYNATECH – também denota a clara intenção de fraudar o Fisco.

vi. Além dos créditos fictícios de PIS e COFINS e da inserção de custos inexistentes visando a redução da Base de Cálculo do IR e CSLL, foi demonstrado no Auto de Infração lavrado no Processo Administrativo-Fiscal nº 15746.722058/2021-02, que a DYNATECH, amparada pela sistemática da não cumulatividade do IPI, não só neutralizou todos os seus débitos de IPI, mas também acumulou significativo montante credor em sua escrita fiscal, dando-lhe a oportunidade para apresentar pedidos de ressarcimento de IPI com fins de ressarcir-se de imposto que nunca fora recolhido.

61. Estes fatos impõem a aplicação da multa de ofício agravada de 150% nos termos do §1º do art. 44, da Lei nº 9.430/96, sobre todas as infrações apuradas.

As condutas apontadas pela autoridade fiscal são aquelas previstas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, quais sejam a fraude e a sonegação, isto é, aquelas exigidas pelo §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Nesse sentido, entendo que a aplicação da multa qualificada é adequada, porquanto as hipóteses estão subsumidas ao texto legal, bem como foi precisamente identificado pela autoridade fiscal as condutas da contribuinte que motivaram a qualificação da multa.

Mais uma vez, saliento que os valores transacionados sem qualquer negociação documentada com sua fornecedora inidônea ou comprovação do recebimento das mercadorias e, mais, da prática reiterada no tempo, são razões suficientes para a qualificação da sanção tributária, porquanto a contribuinte atraiu as condutas dolosas para si.

Contudo, de rigor sua redução a 100%, em razão da retroatividade benigna decorrente da Lei nº 14.689/2023.

Por essas razões, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, no que diz respeito à multa qualificada, para reduzi-la ao patamar de 100%.

Responsabilidade Solidária dos Administradores (artigo 135, inciso III, do CTN)

A respeito da responsabilidade solidária dos administradores Srs. Luis Merino Gomes e Rafael Merino Gomes, assim entendeu a autoridade fiscal no TVF:

62. Considerando a fraude já relatada e o dolo que a acompanha, temos que os representantes legais que administravam e administram, em conjunto ou isoladamente, a empresa, tinham conhecimento, autorizaram os pagamentos e consentiram na escrituração das notas fiscais inidôneas, participando dos fatos já descritos, que permitiram a DYNATECH obter vantagens ilícitas em prejuízo ao Erário. A tentativa de ludibriar o fisco com creditamentos indevidos de custos e impostos, e com a realização de pagamentos que serviram para simular a boa-fé caracterizam infração a lei.

63. Conforme cláusula oitava do Contrato Social da DYNATECH, temos que:

“8.1. A administração será atribuída aos sócios LUIS MERINO GOMEZ e RAFAEL MERINO GOMES, podendo agir em conjunto ou isoladamente, competindo-lhes, dentre as seguintes atribuições:

(...)

(c) exercer todos os poderes necessários à direção dos negócios, podendo assinar, em conjunto ou separadamente, todos e quaisquer documentos que impliquem em responsabilidade ou obrigação da SOCIEDADE, inclusive contratos, escrituras de qualquer natureza, cheques, ordens de pagamento, procurações e outros que possam haver, podendo inclusive constituir procuradores, desde que tais atos sejam pertinentes ao objeto social da SOCIEDADE.”

64. Dessa forma, com fundamento no artigo 135, inciso III da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), os administradores à época dos fatos, LUIS MERINO GOMEZ, CPF 099.400.448-60, e RAFAEL MERINO GOMES, CPF 099.395.768-46, estão sendo Responsabilizados Solidariamente com a DYNATECH nesta autuação.

A autoridade fiscal arrolou Luis Merino Gomes e Rafael Merino Gomes como responsáveis tributários com fulcro no artigo 135, inciso III, do CTN:

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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

De plano, inegável que embora sucinta em suas acusações específicas a respeito da responsabilidade solidária, a autoridade fiscal fundamenta a subsunção do fato à norma do CTN, pois considera que *“os representantes legais que administravam e administram, em conjunto ou isoladamente, a empresa, tinham conhecimento, autorizaram os pagamentos e consentiram na escrituração das notas fiscais inidôneas, participando dos fatos já descritos, que permitiram a DYNATECH obter vantagens ilícitas em prejuízo ao Erário”*.

Nesse caso, em decorrência da fundamentação, entendo que é adequada a responsabilização dos administradores da contribuinte, porquanto os requisitos da legislação estão cumpridos: (i) ambos são administradores da sociedade; e (ii) ambos autorizaram os negócios jurídicos, notadamente, os pagamentos de quantia considerável, pactuados com empresa que foi declarada inidônea.

A responsabilização não é puramente pelo fato de os responsáveis serem sócios da autuada, mas sim, por terem os poderes para a condução dos negócios que atraíram a prática de sonegação e fraude. Soma-se a esta constatação o fato de que 26% do valor transacionado pela autuada foi com a Paulismark, o que demonstra supostamente que ao menos um quarto de todas as transações comerciais da autuada foram realizadas com empresa inidônea, sem comprovação de transporte das mercadorias e registros das negociações com sua fornecedora.

Em razão das conclusões anteriormente veiculadas, que não atestaram a boa-fé da contribuinte e nem ilidiram a cobrança de IRRF cujos negócios jurídicos subjacentes eram desprovidos de causa, entendo que não assiste razão aos responsáveis solidários.

Reitero que não é natural que transações em cifras milionárias sejam realizadas somente de forma presencial, sem qualquer registro das negociações e do recebimento das mercadorias.

Por essas razões, mantenho a responsabilidade solidária dos Srs. Luis Merino Gomes e Rafael Merino Gomes, com fundamento no artigo 135, inciso III, do CTN e nego provimento aos Recursos Voluntários.

Conclusão

Ante ao exposto, não conheço o Recurso Voluntário do responsável Walter Gomes e, no mérito, **dou parcial provimento** aos Recursos Voluntários conhecidos, apenas para afastar a exigência das multas isoladas de IRPJ e CSLL lançadas e para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, mantendo inalterado os demais lançamentos dos autos de infração.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro **Paulo Henrique Silva Figueiredo**, Redator designado

Acompanhei o voto do ínclito Relator quanto à maior parte das matérias contidas nos Recursos Voluntários apresentados nos autos, tendo acompanhado, contudo, a posição que prevaleceu quanto à imposição da multa isolada pelo não recolhimento dos valores devidos a título de estimativa de IRPJ/CSLL, pelas razões que passo a declinar.

A alegação, em essência, embora pautada na aplicação da Súmula CARF nº 105, mesmo após o ano-calendário de 2007, diz respeito à invocação ao princípio da consunção, o qual faria com que a exigência da multa de ofício absorvesse a imposição da multa isolada.

Não procedem, contudo, as alegações recursais.

Conforme o teor do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação conferida pela Lei nº 11.488, de 2007, não há impedimento para a aplicação concomitante das referidas penalidades, que possuem bases de cálculo distintas:

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

A multa de ofício sobre o ajuste anual é embasada no inciso I c/c o §1º do referido dispositivo e calculada sobre a diferença de imposto apurada ao final do exercício; a multa isolada tem por base o inciso II, e é calculada sobre o valor devido no mês correspondente.

O momento de aplicação da penalidade isolada é, exatamente, após o encerramento do ano-calendário. Antes disso, a autoridade fiscal exigirá o próprio tributo devido por estimativa. É essa a justificativa, portanto, para a Súmula CARF nº 82:

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Já quanto ao entendimento que fundamentou a edição da Súmula CARF nº 105, vincula-se à redação original anterior do referido art. 44, já que, ali, a multa de ofício aplicada ao final do exercício e a multa pelo não recolhimento da estimativa tinham, ambas, como fundamento legal o inciso I do citado art. 44, razão pela qual se firmou a tese da inaplicabilidade concomitante.

Após a alteração da redação, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, entende-se plenamente cabível a aplicação concomitante das duas penalidades.

Lembremos que a Súmula em questão foi aprovada em dezembro de 2014, quando já estava em vigência a redação modificada do dispositivo legal que ampara a imposição da multa isolada. Todos os precedentes que a fundamentam, contudo, referem-se a períodos anteriores a alteração de redação. Além disso, na Súmula, há explícita menção ao art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, que era o dispositivo aplicável na redação anterior.

Por fim, e na matéria que se mostrou essencial nos recursos voluntários e no voto do Relator, quanto à invocação ao Princípio da Consunção (Subsunção), em que pese a jurisprudência citada pelo Relator, também não há razão para acolhê-la, posto se constituir em princípio geral do Direito Penal, sem transposição para o Direito Tributário Penal, dadas às especificidades da norma tributária.

Cabe neste momento a transcrição de trecho do voto da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, no Acórdão nº 9101-002.438 (1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 20 de setembro de 2016), de sua relatoria, que rejeita tanto a aplicação do Princípio em questão, quanto a vedação à concomitância das penalidades:

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

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

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

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A ‘forma de sancionar’ é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de

12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

[...]Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação original não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal **ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do

recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

A par disso, a lógica que norteia o princípio da consunção se pauta na existência de uma relação de hierarquia, gravidade e/ou antecedência entre os dois tipos penais: a infração absorvida é preparatória ou menos grave que a infração punida. No caso da ausência de recolhimento das estimativas e da ausência de recolhimento do tributo devido ao final do ano-calendário inexistente tal relação. As obrigações são distintas e desvinculadas. O sujeito passivo está obrigado a recolher a estimativa sempre que devida (com base na receita bruta ou em balanço/balancete de redução). Não raro, os valores recolhidos são muito superiores àqueles apurados ao final do ano-calendário, para o qual convergem adições e exclusões específicas. Daí, inclusive, a ressalva no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9430, de 1996, no sentido de que a multa isolada será devida, “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”. Ou seja, como entender preparatória ou menos grave a ausência de recolhimento da estimativa se ao final do ano-calendário sequer é devido qualquer valor. Totalmente inaplicável, destarte, o princípio da consunção.

Assim, após a alteração da redação, entende-se, como já dito, plenamente cabível a aplicação concomitante das duas penalidades, impondo-se que seja negado provimento ao recurso voluntário, quanto a tal matéria.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo