



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15868.720121/2014-52
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.896 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2023
Recorrente CHADE E CIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012

DESPESAS FINANCEIRAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. INEXATIDÃO QUANTO AO PERÍODO BASE DE ESCRITURAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

As despesas que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionadas ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídas, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídas do lucro líquido ou a ele adicionadas, respectivamente. Trata-se de observância do regime de competência. Tal inexatidão somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar: i) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou ii) redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Nos termos do §4º do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, constatada infração à legislação tributária - redução indevida do lucro real -, ainda que dela não resulte exigência de crédito tributário, deve ser formalizada em auto de infração. Enquadra-se nesse caso a retificação de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL por parte do Fisco.

Cabe ao contribuinte comprovar a regularidade das despesas financeiras escrituradas e deduzidas na apuração do IRPJ.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA DE IRPJ E CSLL.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, inclusive no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, e deverá ser exigida, isoladamente, tão logo encerrado o mês a que se refere a estimativa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONDUTA DO ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO À LEI. ART. 135, III do CTN. PRAZO. NÃO APLICABILIDADE DO ART. 1003 DO CÓDIGO CIVIL.

A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado - resumidamente sócio-gerente - não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária.

A pecha de adulteração de documentos caminha na estrada da fraude e demanda um lastro probatório robusto, e não a simples menção dos fatos. No caso, com base nos elementos que constam dos autos, a desobediência ao regime de competência refere-se a escrituração equivocada e não adulteração. Embora tal infração possa configurar infração à lei, para fins do art. 135, III, do CTN, não consta dos autos a prova do nexo causal entre a conduta praticada pelo sócio gerente e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Afinal, como dito, o simples fato de ser o único sócio ou administrador não atrai a responsabilidade; é imperioso comprovar a conduta e o nexo causal.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA

O valor apurado como omissão de receita deve ser considerado como base de cálculo para lançamento da CSLL por se tratar de exigências reflexas que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento do IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a responsabilidade tributária imputada a Salin Roberto Chade.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy José Gomes de Albuquerque, José Eduardo Genero Serra, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais De Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de autos de infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes ao ano-calendário 2012, para fins de redução de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, e de multa isolada no montante total

de R\$ 113.784,85 (e-fls. 2356-2361 e 2363-2371).

2. As infrações apuradas referem-se à glosa de despesas financeiras e/ou variações monetárias passivas, no ano-calendário 2012, no montante de R\$1.408.154,57 e à falta de recolhimento de estimativa de IRPJ e CSLL, no mês 08/2012.

3. Por relacionar-se aos mesmos elementos de prova referentes ao IRPJ, houve o lançamento reflexo de CSLL.

4. A seguir, a narrativa dos fatos apurados, conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF) (e-fls. 2373-2443).

5. Inicialmente, a autoridade fiscal faz remissão às infrações apuradas nos autos do processo administrativo nº 15868.720051/2014-32, referentes à falta de escrituração de passivo tributário pelo uso de Títulos da Dívida Externa - TDEs em compensações, bem como no registro de juros passivos tributários decaídos. Afirma que estas infrações estão intimamente relacionadas às apuradas neste feito.

6. Reitera que, a partir de 13/10/2009, o contribuinte retificou as DIPJ's referentes aos anos de 2004 a 2007, alterou os livros Diário e Lalur de 2004 a 2008 e retificou as DCTF's de 2004 a 2008, escriturando, no ano-calendário de 2009, despesas de juros de passivo tributário indevidas.

7. Após discorrer sobre prazos decadencial e prescricional aplicáveis ao Fisco e ao contribuinte, afirma que, em consequência das declarações retificadoras apresentadas em outubro de 2009 e das alterações promovidas na escrituração, houve reflexos tributários no IRPJ e na CSLL nos anos-calendário 2009 a 2012 em razão da não escrituração de despesas de juros Selic sobre a dívida tributária até então não escriturada.

8. Nessa linha, aponta que o contribuinte, no ano de 2012, alterou a base de cálculo do IRPJ e da CSLL ao inserir despesas indevidas ou despesas de períodos anteriores, em desacordo com o regime de competência, de modo que aumentou indevidamente o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL do referido ano, o que provocou ainda falta de recolhimento de estimativa de IRPJ e de CSLL no mês 08/2012.

9. Segundo a autoridade fiscal, o Sr. Salin Roberto Chade, único sócio e administrador da empresa autuada, agiu com infração à lei, ao aumentar indevidamente os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas do ano de 2012 e ao deixar de recolher o débito de estimativa referente a agosto de 2012, razão pela qual, com base no art. 135, I e III, do CTN, é ele responsável solidário junto com o contribuinte fiscalizado.

10. Por fim, a autoridade fiscal elenca as seguintes conclusões (e-fls. 2440):

a) **ANO 2012 - Prejuízo e Base de cálculo negativa da CSLL:** As despesas com juros passivos sobre a dívida tributária não contabilizada nos anos de 2000 a 2008 e 2010 e 2011 gerou em 2012 R\$ 1.408.154,57 em despesas acrescidas indevidamente para fins de IRPJ e CSLL no referido período (vide planilha 10 [e-fls. 2446]), alterando

o resultando fiscal com o aumento indevido do Prejuízo Fiscal (Base de Cálculo) do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (que também afetou a CSLL nos mesmos valores) declarados originariamente de R\$ -4.026.280,30, pois o correto seria um Prejuízo Fiscal (Base de Cálculo) do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (que também afetou a CSLL nos mesmos valores) de R\$ -2.618.125,73. Para essas alterações os valores indevidos a maior de despesas (R\$ 1.408.154,57), gerarão como consequência a glosa destes excessos, ocorrendo a reversão parcial do citados prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL do ano de 2012.

b) **ANO 2012 - Estimativa não recolhida:** Também apuramos **que com a correção dos valores das despesas com juros o contribuinte fiscalizado deixou de efetuar recolhimento de estimativa para o mês de agosto/2012** (vencimento em setembro/2012), conforme se comprova pela planilha 11, e isso também demonstra que a inobservância do regime de competência mesmo em caso de haver prejuízo fiscal pode também gerar falta de recolhimento de estimativa devida, desta forma também foi constituída a multa isolada (50%) por falta de recolhimento da estimativa devida para esses períodos, cujos cálculos se encontram na planilha 11.

11. Em impugnação, os impugnantes postularam, em síntese, nulidade do auto de infração por erro na identificação do sujeito passivo e, no mérito, improcedência do auto de infração.

12. A Turma julgadora de primeira instância julgou procedente em parte a impugnação para determinar que a unidade de origem providencie a correção dos SAPLI's relativos aos anos-calendário de 2010 e 2011, de modo a fazer constar deles as exclusões das despesas financeiras pertinentes, consoante o regime de competência, respectivamente nos valores de R\$ 178.985,00 e de R\$ 435.048,11. O mesmo procedimento, com os mesmos valores, deve ser adotado no controle da base de cálculo negativa da CSLL, também para os anos-calendário de 2010 e 2011. Quanto à responsabilidade tributária imputada ao Sr. Salin Roberto Chade, limitou-a aos créditos tributários correspondentes às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL de agosto de 2012. A seguir a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2012

DESPESAS FINANCEIRAS - REGIME DE COMPETÊNCIA - INEXATIDÃO QUANTO AO PERÍODO BASE DE ESCRITURAÇÃO - CONSEQUÊNCIAS

Em caso de inexatidão quanto ao período-base de escrituração de despesas, a correção do equívoco envolve, necessariamente, duas medidas simultâneas: 1- na determinação do lucro real do período-base em que as despesas foram indevidamente excluídas pelo contribuinte, os respectivos valores serão adicionados; 2- na determinação do lucro real do período-base ao qual as despesas são pertinentes, consoante o regime de competência, seus respectivos valores serão excluídos.

DESPESAS FINANCEIRAS - ÔNUS DA PROVA

Cabe ao contribuinte comprovar a regularidade das despesas financeiras escrituradas e deduzidas na apuração do IRPJ.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ART. 135 DO CTN - MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS

O art. 135 do CTN tem aplicação apenas quando das infrações apuradas resulta a exigência de créditos tributários. Não há que se falar em responsabilidade tributária de sócio-administrador ou de gerente, fundada no art. 135 do CTN, quanto à glosa de

prejuízos fiscais declarados. A responsabilidade tributária, nessa hipótese, é cabível apenas quando da indevida utilização dos prejuízos fiscais glosados. É cabível, porém, a imputação de responsabilidade tributária relativamente à multa isolada lançada em razão da falta de recolhimento de estimativa de IRPJ, uma vez comprovada a prática de ato com infração de lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2012

AUTO REFLEXO.

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

Impugnação Procedente em Parte

Outros Valores Controlados

13. Cientificado da decisão de primeira instância, os recorrentes interpuseram recurso voluntário em conjunto e requerem, em síntese:

Preliminar

i) nulidade dos autos de infração em razão do erro na identificação concomitante dos sujeitos passivos Chade e Cia. Ltda. e Salin Roberto Chade, ante a inexistência de fraude, dolo ou infração de lei, bem como de enquadramento legal incorreto e/ou impreciso das supostas infrações;

Mérito

ii) subsidiariamente, improcedência da glosa de despesa financeira no ano-calendário de 2012;

iii) subsidiariamente, que os registros contábeis de despesas financeiras em 01/01/2012 e no decorrer do ano 2012, parte reconhecida no Acórdão da DRJ como pertencentes aos períodos de 2010 e 2011 e parte como não comprovadas, não caracterizam fraude ou ato doloso dos recorrentes com o fim de suprimir ou reduzir tributos, mas de erro de direito na interpretação equivocada da legislação tributária, especialmente a que rege a apropriação de despesas pelo regime de competência;

iv) improcedência do lançamento de multa isolada;

v) subsidiariamente, exclusão da responsabilidade do sócio gerente Salin Roberto Chade pelo pagamento das multas isoladas, porquanto os fatos que embasaram a sua aplicação não decorreram de fraude ou ato doloso que se caracterize como infração de lei.

14. Tais pedidos serão analisados em detalhe no voto.

15. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

16. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

17. Conforme relatado, cinge-se a controvérsia à glosa de despesas financeiras e/ou variações monetárias passivas, no ano-calendário 2012, no montante de R\$1.408.154,57, que resultou na lavratura de auto de infração para redução de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL; e multa isolada decorrente da falta de recolhimento de estimativa de IRPJ e CSLL, no mês 08/2012.

18. A preliminar de nulidade por erro na identificação dos sujeitos passivos relaciona-se com a responsabilidade tributária e será analisada mais adiante.

Mérito

Glosas de despesas

19. No caso em análise, a autoridade fiscal apurou que despesas com juros passivos sobre dívida tributária não contabilizada nos anos de 2000 a 2008 e 2010 e 2011 foram deduzidas indevidamente em 2012 no montante de R\$1.408.154,57 (R\$1.280.818,39 + R\$127.336,16), conforme demonstrativo abaixo (e-fls. 2429; 2446), o que resultou no aumento indevido de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL.

PLANILHA 10 = CÁLCULO DAS DIVERGÊNCIAS DOS JUROS PASSIVOS RELACIONADOS A DÍVIDA TRIBUTÁRIA

Conta	Data	Valor juros passivos *	Contrapartida	Valor da Planilha 05, vide obs. 01 **	Diferença ***
2225 - 2.2.01.04.001 - Trib. Fed. Parc. Lei 11.941/2009	01/01/2012	1.280.818,39	5557	0,00	1.280.818,39
2225 - 2.2.01.04.001 - Trib. Fed. Parc. Lei 11.941/2009	31/01/2012	51.659,08	5557	39.229,45	12.429,63
2225 - 2.2.01.04.001 - Trib. Fed. Parc. Lei 11.941/2009	29/02/2012	49.731,28	5557	33.058,52	16.672,76
2225 - 2.2.01.04.001 - Trib. Fed. Parc. Lei 11.941/2009	31/03/2012	41.323,51	5557	36.143,98	5.179,53
2225 - 2.2.01.04.001 - Trib. Fed. Parc. Lei 11.941/2009	30/04/2012	41.828,67	5557	31.295,40	10.533,27
2225 - 2.2.01.04.001 - Trib. Fed. Parc. Lei 11.941/2009	31/05/2012	43.031,86	5557	32.617,74	10.414,12
2225 - 2.2.01.04.001 - Trib. Fed. Parc. Lei 11.941/2009	30/06/2012	40.280,04	5557	28.209,94	12.070,10
2225 - 2.2.01.04.001 - Trib. Fed. Parc. Lei 11.941/2009	31/07/2012	32.591,26	5557	29.973,06	2.618,20
2225 - 2.2.01.04.001 - Trib. Fed. Parc. Lei 11.941/2009	31/08/2012	29.846,18	5557	30.413,84	-567,66
VALOR TOTAL DE DESPESAS INDEVIDAS ATÉ 31/08/2012 =>					1.350.168,34
2225 - 2.2.01.04.001 - Trib. Fed. Parc. Lei 11.941/2009	30/09/2012	37.458,25	5557	23.802,14	13.656,11
2225 - 2.2.01.04.001 - Trib. Fed. Parc. Lei 11.941/2009	31/10/2012	42.500,05	5557	26.887,60	15.612,45
2225 - 2.2.01.04.001 - Trib. Fed. Parc. Lei 11.941/2009	30/11/2012	38.515,10	5557	24.242,92	14.272,18
2225 - 2.2.01.04.001 - Trib. Fed. Parc. Lei 11.941/2009	31/12/2012	38.688,39	5557	24.242,92	14.445,47
TOTAL GERAL ANO 2012		1.768.272,06		360.117,49	1.408.154,57

20. A recorrente não nega tais fatos, e aduz que “pode, sim, o contribuinte promover o ajuste extemporâneo em sua contabilidade, desde que esse ajuste não resulte na redução ou supressão de tributos, pois, caso isso ocorra, aí sim estará sujeito ao lançamento de ofício”. Observa que “não tendo apropriado as despesas de juros e multa incidentes sobre os tributos nas épocas próprias (2009, 2010 e 2011), o fez, de uma só vez (e aqui está se referindo àqueles R\$ 1.280 mil contabilizados em janeiro de 2012) de forma extemporânea, sem que, contudo, isso tivesse causado redução ou supressão de tributo”.

21. Não assiste razão à recorrente. Explico.

22. O Decreto-lei nº 1598/77, ao tratar do lucro real, dispõe:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a **legislação tributária**, devam ser computados na determinação do lucro real.

[...]

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

23. Como se vê, as despesas que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionadas ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídas, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídas do lucro líquido ou a ele adicionadas, respectivamente. Trata-se de observância do regime de competência.

24. Tal inexatidão somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar: i) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou ii) redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

25. No caso em análise, trata-se de redução indevida do lucro real. Assim, nos termos do §4º do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, constatada infração à legislação tributária, ainda que dela não resulte exigência de crédito tributário, deve ser formalizada em auto de infração. Enquadra-se nesse caso a retificação de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL por parte do Fisco. Veja-se:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada

tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada **infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário**. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

26. Portanto, correta a glosa de R\$ 1.280.818,39 e a lavratura de auto de infração para redução de prejuízo e base negativa de CSLL.

27. Em relação às demais glosas de despesas no ano-calendário no valor de R\$127.336,16, a recorrente aponta que tais valores retratam a *“diferença entre saldo da dívida do parcelamento com a PGFN no final de cada mês, de sorte que o saldo da dívida, por exemplo, em 31/01/2012, diminuído do saldo em 31/12/2011, corresponde ao valor da despesa do mês de janeiro, e assim sucessivamente, para todos os meses do ano 2012”*.

28. Aduz ainda que *“o montante da dívida apurado pela empresa ao final de cada mês e que serviu de base para a apuração das despesas de juros desse mesmo mês foi obtido a partir da quantidade real de prestações do parcelamento em aberto”*.

29. Também não assiste razão à recorrente. Conforme consta do TVF, a autoridade fiscal envidou esforços no sentido de obter junto ao contribuinte as informações necessárias à comprovação das despesas financeiras decorrentes de tributos não pagos e/ou parcelados escrituradas no ano-calendário de 2012, mas a desorganização e a falta de método na escrituração das despesas financeiras relacionadas aos tributos devidos e não pagos pelo contribuinte impediram tal apuração.

30. Ademais, registre-se que o contribuinte não cumpriu com seu dever de colaboração, não restando à autoridade autuante alternativa senão a apuração das despesas financeiras dedutíveis, consoante o regime de competência, no ano-calendário de 2012.

31. Os trechos a seguir demonstram o comportamento da recorrente durante o procedimento fiscal (e-fls. 2426; 2430-2431):

75) Como se observa no item anterior e em suas observações (parcialmente transcritas) que constam da planilha 05 anexas a este Termo, **as informações prestadas pelo contribuinte são desconstruídas e não correspondem aos cálculos exatos e corretos das dívidas tributárias devidas por ele ao Fisco Federal**. Tais demonstrativos são complexos, possuem uma infinidade de informações, e se mostraram necessários para demonstrar o desconcontro entre as informações prestadas, a escrituração e suas dedutibilidades para fins de IRPJ e CSLL.

76) Na planilha 02 elaboramos um demonstrativo de como o contribuinte realizava a escrituração de 2000 a 2003 das compensações dos tributos devidos desse período, e como ele em outubro de 2009 **efetuiu indevidamente os ajustes de exercícios anteriores em sua escrituração retroagindo indevidamente ao 1º trimestre de 2004 (no livro Diário e no Livro do 1º trimestre de 2004) bem como gerando reflexos indevidos na apuração do Lucro Real e da CSLL daquele trimestre de 2004**, conforme tabelas 01, 02 e 03 da planilha citada.

[...]

Como se observa no item 3 de sua resposta datada de 07/04/2014 (acima transcrito) **o contribuinte informa que a RFB teria como efetuar os cálculos que se encontram em seus Sistemas**, e apresentou o razão da conta 2225 - Tributos Federais Parc. Lei 11.941/2009. **Mas a verdade é que os cálculos do contribuinte são imprestáveis, de forma alguma conferem com os dados dos sistemas da RFB, e ele faz correções de sua escrituração de forma totalmente irregular, inclui juros passivos sobre dívida inexistente (INSS decaído e não inscrito em D.ªU.), inclui nos cálculos encargos dos anos de 2003 a 2006 decaídos há muito, sobre valores que sequer pode comprovar, não demonstrou sequer a composição de sua dívida escriturada e a memória de cálculo dos juros apresentada (vide itens seguintes) sequer se encontra em sua escrituração, parte dos saldos da dívida extraídos da internet (sem individualizá-los), com valores que não comprova, ou seja o contribuinte chega a apresenta respostas desencontradas em relação a sua escrituração contábil, com cálculos indevidos e com registros absurdos, como a compensação de PIS e de Cofins que diz possuir em Dacons (sic.) com os valores constantes de sua escrituração do parcelamento da Lei nº 11.941/2009 (do qual já foi excluído), etc.**

Na resposta do item seguinte diz que não tem como apresentar o razão em que se “encontraria” os cálculos apresentados, solicitando que seja dispensado de sua apresentação (sic.), mas ele havia apresentado juntamente com a resposta tratada neste item o razão da conta 2225 (ou seja apresenta informações desencontradas e desconexas, com memórias de cálculos não escriturados, sem um mínimo de confiabilidade).

32. Vale transcrever ainda trecho da resposta da recorrente à intimação em que solicita a dispensa de apresentação de documenta contábil. Veja-se (e-fls. 2433):

7. Quanto aos razonetes das contas que foram escriturados os juros calculados na memória de cálculo do período de 07/2010 a 12/2012, no momento, **a pessoa jurídica CHADE & CIA LTDA não tem como apresentá-la, pois não conseguiu extraí-la de seus sistemas informatizados, por isso solicita a V. Sª que verifique a possibilidade de dispensar tal informação**, ou, se for possível, que sejam verificadas as correspondentes informações constantes do Sped Contábil da própria RFB.

33. Como se vê, a autoridade fiscal apresentou em detalhe os motivos da glosa e tentou obter informações, provas do contribuinte que pudessem esclarecer de forma convincente e hígida os fatos, todavia não foram apresentadas provas.

34. Note-se ainda que a decisão recorrida ao manter a glosa, reiterou a necessidade de a recorrente apresentar elementos probatórios, veja-se:

O contribuinte, por outro lado, intimado a esclarecer os fatos no curso da ação fiscal, **não apresentou elementos necessários e suficientes à comprovação das despesas por ele escrituradas. Tampouco junto da impugnação essas provas foram apresentadas.** Limita-se a apontar supostos equívocos cometidos pela autoridade autuante, fazendo-o de maneira genérica, sem detalhar valores e documentos.

Ressalte-se, ainda, que **é a prova das despesas incorridas é ônus do contribuinte e**, pelas razões já expostas, não se desincumbiu ele desse ônus adequadamente.

35. Assim, em razão de a recorrente, em seu recurso voluntário, praticamente reiterar os argumentos de primeira instância e não se desincumbir do ônus probatório a glosa de despesas no valor de R\$127.336,16 também deve ser mantida.

Multa isolada por falta de recolhimento de estimativa.

36. Inicialmente, cumpre observar que no caso em análise não há concomitância de multas, haja vista que os autos de infração lavrados referem-se à redução de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, conforme relatado.

37. Em razão das glosas de despesas, verificou-se que a recorrente deixou de recolher a estimativa de IRPJ e CSLL nos mês 08/2012, o que ensejou multa isolada de 50% (e-fls. 2449).

38. A recorrente aponta que a referida multa isolada não pode ser aplicada no caso em análise, *“haja vista que as glosas efetuadas pela fiscalização não resultaram em prejuízo ao fisco [falta de recolhimento ou recolhimento a menor de IRPJ e de CSLL] após ter sido encerrado o ano-calendário correspondente. Tampouco referida multa isolada foi aplicada no curso do ano-calendário de 2012”*.

39. Aponta ainda que *“é notório que, mesmo no caso de manutenção das glosas, não se pode falar em redução indevida do lucro real apurado em 31 de dezembro de 2012, vez que depois das glosas realizadas pela autoridade lançadora, ainda restou um prejuízo de R\$ 2.618.125,73”*. Cita julgados do Carf favorável à sua tese.

40. Pois bem. Nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei 9.430 de 1996, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de apuração trimestral. O legislador, entretanto, **facultou** à pessoa jurídica **optar** pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese – apuração anual – o fato gerador ocorre em 31.12 de cada ano.

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, **o imposto de renda das pessoas jurídicas será** determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, **por períodos de apuração trimestrais**, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no **lucro real poderá** optar pela **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...]

§ 3º A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior. (Grifo nosso)

41. Feita a opção pelo lucro real anual, nos termos da Lei nº 8.981, de 1995, a pessoa jurídica somente poderá deixar de efetuar o pagamento mensal se demonstrar, mediante balanço ou balancete de suspensão, levantados com observância das leis comerciais e fiscais, que o valor acumulado já pago excede o imposto devido no período ou no caso de apuração de prejuízo fiscal.

Art. 35. A pessoa jurídica **poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de **balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto**, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) **deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;**

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º **Estão dispensadas do pagamento** de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a **existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário**. (Grifo nosso)

42. Com vistas a garantir o cumprimento do mandamento legal, em especial o recolhimento da estimativa, a Lei 9.430, de 1996, em sua redação original, estabelecia que, no caso de não recolhimento da referida estimativa, deveria incidir a multa isolada sobre a “*totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*”, mesmo na hipótese de a pessoa jurídica apurar prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, no ano-calendário correspondente. Veja-se:

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

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

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

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

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

[...]

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; (Grifo nosso)

43. Posteriormente, com a edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, a penalidade sobre o não recolhimento da estimativa passou a incidir sobre o “*valor do pagamento mensal*” e não mais sobre a “*totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*”; todavia, manteve a incidência da multa isolada no caso de não recolhimento da estimativa mesmo na hipótese de a pessoa jurídica apurar prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, no ano-calendário correspondente.

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.

§ 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. (Grifo nosso)

44. Verifica-se, pois, que a multa de ofício de 75% é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração e declaração inexata, como por exemplo: glosa de despesa, omissão de receita, dentre outras possibilidades, e somente poderá ser exigida após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração anual (art. 44, I e §1º). Lembrando-se de que a multa será duplicada nos casos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964).

45. A multa isolada de 50%, por sua vez, é devida na hipótese de falta de recolhimento da estimativa mensal, inclusive no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, e deverá ser exigida, isoladamente, tão logo encerrado o mês a que se refere a estimativa; daí o fato de poder ser exigida, inclusive, após o encerramento do ano-calendário (art. 44, II).

46. Caso o contribuinte, mesmo na hipótese de apuração de prejuízo fiscal em determinado mês, opte por não levantar balancete/balanço de suspensão, deverá recolher o tributo estimado; caso contrário está sujeito à multa isolada. Note-se que o lucro real anual é uma opção e não imposição legal. Entretanto, ao fazer tal opção as regras devem ser obedecidas.

47. Nestes termos, devida a multa isolada. Nego provimento à matéria.

Responsabilidade solidária

48. Os recorrentes observam que o “*art. 135 do CTN, dispõe em seu caput que “São pessoalmente responsáveis pelos créditos [...]” (grifou-se) as pessoas referidas nos seus incisos I, II e III, o que significa, obviamente, que deve ser excluída a responsabilidade do contribuinte, na acepção do inciso I, do parágrafo único do art. 121 do CTN”*. Citam doutrina em favor de sua tese.

49. Com efeito, defendem que a “*responsabilização pessoal*” do sócio SALIN ROBERTO CHADE quanto aos “*créditos correspondentes a obrigações tributárias [...]*” exclui do pólo passivo a pessoa jurídica CHADE E CIA. LTDA., razão pela qual, restando claramente

caracterizado o erro na identificação do sujeito passivo, tem-se como consequência, a inobservância completa da regra contida no artigo 142 do CTN, na parte em que esta versa sobre os quesitos para o lançamento, o que, por sua vez, enseja a nulidade do auto de infração”.

50. Quanto à responsabilidade solidária, a recorrente defende, em síntese, a inexistência de fraude ou dolo, ou seja, inexistência de conduta que justifique tal responsabilidade.

51. Acerca da responsabilidade tributária, o art. 135 do CTN estabelece que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, os sócios, no caso de liquidação de pessoas (inciso I c/c inciso VII do art. 134), bem como os dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. A jurisprudência do STJ acrescentou ainda outra hipótese de responsabilização solidária, a dissolução irregular de sociedade, conforme dispõe a Súmula STJ 435: *“presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”*. Tal hipótese é um desdobramento de infração à lei.

52. Embora o CTN estabeleça que a responsabilidade prevista no art. 135, III seja de caráter pessoal – entenda-se, exclusiva do sócio-gerente – o que desperta controvérsia, entendemos tratar-se de responsabilidade solidária¹, pois se o art. 128 do CTN exige lei expressa para atribuir responsabilidade a terceiro, de igual modo a exclusão da responsabilidade do contribuinte deve estar prevista em lei. Outro ponto a reforçar esse posicionamento é a própria súmula 430² do STJ, que ao tratar especificamente da matéria enuncia responsabilidade solidária do sócio-gerente e não responsabilidade pessoal. Com efeito, afasto a nulidade por erro na identificação do sujeito.

53. A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – resumidamente sócio-gerente – não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária. É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco.

¹ MACHADO, Hugo de Brito Machado. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 189. TORRES, Heleno Taveira. Responsabilidade de terceiros e desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, v. 16, 2012. p. 125,127. ROCHA, Alessandro Martins dos Santos. Responsabilidade tributária de administradores com base no artigo 135, inciso III, do código tributário nacional. Revista da Receita Federal - Estudos Tributários e Aduaneiros, Brasília, 01, n. 02, jan./Jul 2015. 168-189. No mesmo sentido o Ac. CARF 9101-002.954, de 03 de julho de 2017. FREITAS JÚNIOR, Efigênio de. Responsabilidade tributária, solidariedade e interesse comum qualificado por dolo, fraude ou simulação. In: BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Eficiência probatória e atual jurisprudência do CARF. São Paulo: Almeda, 2020. p. 226.

² Súmula 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

54. Nesse sentido já se manifestou o STF:

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.

[...]

A regra matriz de responsabilidade do art. 135, III, do CTN responsabiliza aquele que esteja na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica. Daí a jurisprudência no sentido de que **apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado**, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito – má gestão ou representação **por prática de atos** com excesso de poder ou **infração à lei**, contrato social ou estatutos – e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. (Trecho do voto do RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe- 09-02-2011, p. 431, 432)

55. Na mesma linha o STJ:

[...] 4. Segundo o disposto no art. 135, III, do CTN, os sócios somente podem ser responsabilizados pelas dívidas tributárias da empresa quando **exercerem gerência** da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. Precedentes. (REsp 640.155/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/04/2007, DJ 24/05/2007, p. 311) (Grifo nosso)

[...] O quotista, sem **função de gerencia** não responde por dívida contraída pela sociedade de responsabilidade limitada. Seus bens não podem ser penhorados em processo de execução fiscal movida contra a pessoa jurídica (CTN, ART. 134 - DEC. 3.708/19, ART. 2.). (REsp 27.234/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/1993, DJ 21/02/1994, p. 2126) (Grifo nosso)

[...] A prática de atos contrários à lei ou com excesso de mandato só induz a responsabilidade de quem tenha **administrado a sociedade** por quotas de responsabilidade limitada, no caso, os sócios gerentes, não se expandindo aos meros quotistas. Não sendo o tema objeto de recurso pela decisão atacada, ausente, pois, o prequestionamento, que é pressuposto específico de admissibilidade do recurso especial. Recurso especial improvido. (REsp 330.232/MG, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/04/2003, DJ 30/06/2003, p. 178). (Grifo nosso)

56. Saliente-se ainda que a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros, nos termos do art. 135, III, do CTN não exclui a responsabilidade da pessoa jurídica (contribuinte). Nessa mesma linha a Súmula Carf nº 130. Veja-se:

Súmula CARF nº 130: A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária.

Acórdãos Precedentes: 9101-002.605, 1202-00.740, 1302-002.549, 1302-002.788, 1302-003.215, 1401-002.049, 1401-002.888, 2802-00.641 e 3201-002.186.

57. No caso em análise, a autoridade fiscal fundamentou a responsabilidade solidária do administrador nos seguintes termos (e-fls. 2437-2438):

O sujeito passivo Salin Roberto Chade (único sócio e único administrador do contribuinte fiscalizado) ao adulterar a escrituração de prejuízos fiscais dos anos de 2004 a 2008 (vide autos do processo nº 15868.720051/2014-32) para registrar em sua

escrituração (Passivo) débitos tributários em valores superiores aos devidos, fez com que fossem lançados como despesas juros passivos em valores superiores aos devidos, sendo os lançamentos constante deste Auto reflexo daquela atividade indevida praticada, enquadrando-se no artigo 135, incisos I e III do CTN. No que diz respeito ao elemento subjetivo a jurisprudência maciça do STJ caminha no sentido de que é o dolo gênero, e não dolo espécie. Logo, envolve dolo ou culpa. Os precedentes que ensejaram a Súmula 435 do STJ afirmam que compete ao sócio-gerente demonstrar que não agiu com dolo, culpa, fraude ou excesso de poderes.

58. Salientou ainda, que em razão dos argumentos acima, a autoridade fiscal “*pode enquadrar os sujeitos passivos nas hipóteses tratadas pelo artigo [135, CTN] ainda que não consiga demonstrar o dolo. Neste caso concreto o dolo ficou demonstrado nos autos do processo citado (anos 2004 a 2006), que também resultou reflexo no ano autuado de 2009 (que gerou constituição de crédito tributário por glosa de despesas indevidas), se referem a reflexos daquele dolo, além disso o citado sócio é o único remanescente na sociedade, que por conta de bloqueio judicial ficou impedida de efetuar novas alterações contratuais*”.

59. Como visto a autoridade fiscal afirma que o sujeito passivo Salin Roberto Chade, único sócio e administrador da recorrente adulterou a escrituração de prejuízos fiscais dos anos de 2004 a 2008, para registrar débitos tributários em valores superiores aos devidos, o que refletiu em despesas DE juros passivos em valores superiores aos devidos.

60. A infração apurada resume-se em escrituração de despesas sem observância do regime de competência, o que ensejou a lavratura de auto de infração para redução de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, bem como de multa isolada.

61. A pecha de adulteração de documentos, como pretende fazer crer a autoridade fiscal, caminha na estrada da fraude e demanda um lastro probatório robusto, e não a simples menção dos fatos. No caso, com base nos elementos que constam dos autos, a desobediência ao regime de competência refere-se à escrituração equivocada e não à adulteração. Embora tal infração possa configurar infração à lei, para fins do art. 135, III, do CTN, não consta dos autos a prova do nexo causal entre a conduta praticada pelo sócio gerente e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Afinal, como dito, o simples fato de ser o único sócio ou administrador não atrai a responsabilidade; é imperioso comprovar a conduta e o nexo causal.

62. Nestes termos, afasto a responsabilidade solidária do sócio gerente Salin Roberto Chade.

CSLL – reflexo

63. O art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se a essa contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas**, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

64. Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Conclusão

65. Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a responsabilidade solidária imputada a Salin Roberto Chade.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior – Relator