



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.720194/2020-14
ACÓRDÃO	1401-007.538 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COPAPE PRODUTOS DE PETROLEO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

GLOSA DE DESPESAS. INDEDUTIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO PRATICADO. A comprovação de despesa exige do contribuinte não só a apresentação de notas fiscais, mas, também, prova do pagamento e da efetiva realização e natureza do negócio jurídico praticado. A não comprovação da operação mercantil que deu origem à dedução de despesa/custo enseja a glosa dos valores escriturados como despesa/custo, visando a correta apuração dos tributos devidos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%. Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

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

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIOS E ADMINISTRADORES. ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE VIOLAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. INDIVIDUALIZAÇÃO DAS CONDUITAS.

Deve ser afastada a solidariedade dos sócios e administradores, quando inexistente comprovação de violação de lei, contrato social ou estatutos, e quando inexistente a individualização das condutas em relação a determinados lançamentos.

FUNDAMENTOS QUANTO À INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA. Irresignações quanto à inconstitucionalidade não podem ser conhecidas por este órgão julgador, pela vedação imposta pelo art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e Súmula CARF nº 2. Não conhecimento do recurso nessa parte.

APLICAÇÃO DO ART. 114, §12, I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR. Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2015, 2016

Reflexos do lançamento de IRPJ. Como regra, o decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento, salvo quando houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso. CSLL. PIS. COFINS. IRRF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário do sujeito passivo para, na parte em que conhecida, (i) negar-lhe provimento quanto ao mérito da autuação; (ii) reduzir de ofício a multa qualificada para 100%, por força da aplicação da retroatividade benigna decorrente da Lei nº 14.689/2023; (iii) não conhecer do recurso voluntário do Sr. Eduardo Alves Santiago Duarte e conhecer do recurso apresentado

por Control Participações Ltda, dando-lhe provimento para afastar a respectiva responsabilidade solidária. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso da Contribuinte em relação à multa isolada imputada pelo pagamento a menor de estimativas. Vencidos os conselheiros Andressa Paula Senna Lísias, Daniel Ribeiro Silva e Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin que afastavam a multa isolada. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Goncalves – Presidente e Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Andressa Paula Senna Lísias e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL, IRRF, PIS e COFINS, relativamente ao ano-calendário de 2015, com imposição de multa de ofício qualificada (150%), lavrados contra o sujeito passivo ora Recorrente para a exigência dos tributos devidos. No caso do IRPJ e da CSLL reflexa, em função da contabilização de custos não comprovados, já que baseados em documentos inidôneos. No caso do PIS/COFINS, a Fiscalização considerou que houve créditos das contribuições descontados indevidamente na sistemática não-cumulativa. Em IRRF, entendeu a D. Autoridade que houve pagamentos sem causa ou em razão de transações consideradas como não comprovadas.

Houve imposição de multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ sobre a base estimada.

Ademais, foi imputada a responsabilidade tributária às seguintes pessoas físicas e jurídicas:

- **EDUARDO ALVES SANTIAGO DUARTE** (Responsabilidade Tributária Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto)

Motivação: O Senhor Eduardo Alves Santiago Duarte na condição de sócio-administrador da pessoa jurídica Copape Produtos de Petróleo Ltda., tendo por conseguinte poder de decisão nos atos de gestão administrativa e fiscal, foi incluído como responsável solidário pelos créditos tributários lançados no presente processo de acordo com o previsto no art. 135, III do CTN, em razão de ter sido constatado o ilícito tributário disposto no art. 72 da Lei nº 4.502/64, conforme Relatório Fiscal em anexo.

Enquadramento Legal - A partir de 01/01/2000 Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

- **CONTROL PARTICIPACOES LTDA.** (Responsabilidade Tributária Responsabilidade Solidária de Fato)

Motivação: A pessoa jurídica Control Participações Ltda. na condição de sócia e controladora da Copape Produtos de Petróleo Ltda., tendo por conseguinte poder de influência na gestão administrativa e fiscal desta sociedade empresarial, bem como, usufrui em última instância dos benefícios econômicos e financeiros decorrentes dessa gestão, foi incluída como responsável solidária pelos créditos tributários lançados no presente processo de acordo com o previsto no art. 124, I do CTN, em razão de ter sido constatado o ilícito tributário disposto no art. 72 da Lei nº 4.502/64, conforme Relatório Fiscal em anexo.

Enquadramento Legal: A partir de 01/01/2000 Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66.

Em suma, como se depreende do Relatório Fiscal, a empresa fornecedora (a pessoa jurídica G & C Indústria, Comércio e Importação de Produtos Químicos Ltda., CNPJ 07.197.674/0001-77) que emitiu as notas fiscais objeto dos autos de infração apresentou as seguintes características listadas abaixo, tendo a Fiscalização entendido tratar-se de “notas fiscais frias” e de operações comerciais que no fundo não existiram, dando ensejo a “despesas/créditos fictícios na apuração de tributos”:

“61. Devemos frisar que ainda no início da auditoria fiscal alguns elementos sinalizavam que a fornecedora G & C não exerceu nenhuma atividade operacional no ano de 2015, indicando que a operação comercial não teria efetivamente ocorrido. E pelos registros nos sistemas informatizados da Receita Federal podemos concluir que esta pessoa jurídica estaria em inatividade desde o ano calendário 2010, tendo finalmente encerrado suas atividades em janeiro de 2020, conforme consubstanciado neste termo no item 21.

62. Importante repetir que, no ano de 2015, a pessoa jurídica G & C apresentava diversos indicadores de inatividade e, portanto, estaria sendo utilizada para emissão de Notas Fiscais “Frias”. Conforme já exposto anteriormente, não houve apresentação da Escrituração Contábil Digital (ECD) e da Escrituração

Contábil Fiscal (ECF), bem como, não há informação de massa salarial na GFIP deste ano. Além disso, as NFe emitidas entre abril e outubro de 2015 possuem diversas características de serem ideologicamente falsas, por exemplo, a numeração em sequência, ausência dos respectivos CT-e, e a fiscalizada sendo a única destinatária. Todo este quadro, somado aos indícios de que os seus sócios seriam interpostas pessoas, sinaliza que a G & C foi utilizada exclusivamente para gerar despesas/créditos fictícios na apuração de tributos”.

Ainda como contextualização, a Fiscalização aponta que existia o intermédio de uma outra pessoa jurídica (OKTANA PETROLEO IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA, CNPJ 05.788.289/0001-79) ligada ao sujeito passivo, ligação essa que, no entender da D. Autoridade, inclusive é carente de razões econômicas ou jurídicas que a expliquem ou justifiquem:

“26. Os representantes da fiscalizada alegaram que os valores devidos à pessoa jurídica G & C pela emissão das 134 Notas Fiscais no ano de 2015 teriam sido assumidos por outra empresa do grupo econômico, denominada Oktana, à época dos fatos. Contudo nenhum documento hábil comprovando a transação e, principalmente, o efetivo pagamento dos valores foi apresentado.

Limitaram-se a apresentar, em 22/09/2020, um contrato de cessão de crédito, cópia de extratos bancários e uma planilha relacionando as Notas fiscais aos lançamentos dos extratos bancários (fls. 500 a 515), cujos recursos transferidos seriam em benefício da OKTANA PETROLEO IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA, CNPJ 05.788.289/0001-79, pertencente ao mesmo Grupo Econômico da fiscalizada, conforme relatado no item anterior.

27. E, pela análise dos esclarecimentos/documentos apresentados, verifica-se que os representantes da fiscalizada não conseguiram demonstrar a veracidade das transações e a efetividade dos pagamentos devidos. Os elementos a seguir demonstram a artificialidade dos documentos apresentados:

27.1. O Contrato de Cessão de Crédito entre as partes (Copape, G & C e Oktana) não possui qualquer registro de autenticidade de data e de assinaturas; também não identifica as pessoas físicas que assinaram o documento e muito menos a qualificação frente à respectiva pessoa jurídica, se representante legal ou procurador;

27.2. O histórico nos extratos bancários apresentados não identifica o beneficiário/destinatário das transferências bancárias;

27.3. Os extratos bancários apresentados indicam tratar-se de uma conta corrente no Banco do Brasil. A débito, registraram-se somente as transferências bancárias que teriam sido realizadas à Oktana, com a seguinte descrição no histórico: “Transferência on line”. Nessa mesma conta, os lançamentos a crédito, por sua vez, cuja descrição no histórico consta apenas “TED-crédito em conta”, registram

invariavelmente transferências realizadas no mesmo dia dos lançamentos a débito em valores idênticos ou muito próximos ao(s) débito(s) do dia. Esta situação é totalmente atípica, principalmente por não ser algo eventual, mas tratar-se de um período equivalente a 7 meses de registro de lançamentos na conta bancária.

27.4. Os documentos apresentados pela fiscalizada tampouco indicam quais teriam sido as razões econômicas e/ou jurídicas que deram origem a esta “intermediação” nas transações entre Copape e G & C, fazendo com que recursos expressivos pudessem ser transferidos pela fiscalizada a uma outra empresa do mesmo Grupo Econômico (Oktana), em vez de serem pagos diretamente ao fornecedor.”

O sujeito passivo e os responsáveis solidários, ora Recorrentes, apresentaram Impugnações em face dos lançamentos (conforme e-fls. 1752/1786, 1962/1971, 1983/2027).

Para fins de economia processual, encampo e adoto parte do relatório da DRJ que resume e consolida as razões de defesa de cada Impugnação apresentada:

“II - DAS IMPUGNAÇÕES

II.1 - DA IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELA CONTRIBUINTE: COPAPE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA

Cientificada dos autos de infração em 07/12/2020 (fl. 1742), a contribuinte COPAPE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA apresentou a impugnação (fls. 1983/2027) em 06/01/2021 (fl. 1982), com as seguintes questões para apreciação, em síntese.

Improcedência do IRPJ e da CSLL

Alega a Impugnante (COPAPE) que é indevida a glosa dos custos de apuração do IRPJ e CSLL, pois teria comprovado o pagamento nos termos do direito privado, correspondentes às Notas Fiscais emitidas pela empresa G&C, bem assim porque o lançamento de ofício da tributação na fonte sobre esses pagamentos realizados pela COPAPE induzem evidente validação da classificação contábil correspondente a “custos”.

Nesse contexto, afirma que, como não houve discussão quanto à validade material das 134 Notas Fiscais, nem quanto à autoria da emissão pela empresa G&C, a narrativa contida no Relatório Fiscal de que a “fiscalizada é a única beneficiária/destinatária das notas fiscais emitidas por essa pessoa jurídica no ano de 2015” não é indício que aponte para alguma irregularidade. Esse fato seria apenas uma liberdade lícita de mercado, de modo que essa afirmação não tem efeito de tornar “inidôneas” as Notas Fiscais.

Informa que a Fiscalização não imputou relacionamento de qualquer natureza entre a empresa fiscalizada COPAPE, ora Impugnante, e a empresa G&C. E diz que a autoridade fiscal

não mencionou instauração de fiscalização em face da empresa G&C. Dessa forma, entende que as eventuais irregularidades fiscais evidenciadas na empresa G&C não são de responsabilidade da COPAPE, ora Impugnante. Além disso, o relato de eventuais irregularidades na empresa G&C constitui fato de terceiro, sobre o qual a ora Impugnante não tem legitimidade nem informação para discutir.

Sustenta que Fiscalização pôs em dúvida a existência dos pagamentos referentes aos valores constantes das 134 Notas Fiscais e devidos à pessoa jurídica G&C no ano de 2015, que de fato foram realizados por outra empresa do grupo econômico da COPAPE, denominada OKTANA. E informa que a prova desses pagamentos está na conciliação dos extratos bancários nos quais há o registro da movimentação dos recursos da conta corrente da COPAPE, ora Impugnante, para a conta corrente da OKTANA, parte relacionada, e subseqüentemente a saída dos valores entregues à empresa G&C, fls. 500 à 515.

Menciona que a relação de controle societário comum, que aproximam as empresas COPAPE e OKTANA, longe de constituir fato suspeito, é precisamente a causa econômica de pagamentos de aquisições de produtos àquele tempo pela COPAPE serem feitos por intermédio da OKTANA.

Cita que, sobre o fato de o pagamento ter sido por intermédio da empresa OKTANA, parte relacionada, os artigos 304 e 305 do Código Civil validam o pagamento feito por terceiros, não importa se tenha interesse na extinção da dívida ou não o tenha. Desse modo, entende que deve ser afastada a glosa das 134 Notas Fiscais e conseqüentemente validar os pagamentos feitos pela COPAPE à empresa G&C por intermédio da empresa OKTANA.

Arremata que não há forma prevista em lei para realizar pagamentos e, com isso, no presente caso, devem ser considerados os demais elementos que demonstram a efetivação do pagamento à empresa G&C.

Passa a sustenta também que, ao lançar de ofício o IRRF sobre tais pagamentos, a Fiscalização validou a despesa das mercadorias adquiridas da empresa G&C. Se é pagamento tributável na fonte, obviamente é despesa para aquele que paga. Assim, deve ser mantida a classificação contábil e fiscal de “despesas” pelo valor dos pagamentos efetivamente realizados, de modo a não excluir o efeito redutor da base de cálculo do IRPJ, mormente pela apuração em regime de lucro real.

Após a narrativa acima, entende que é impossível haver lançamento simultâneo de IRPJ e CSLL com IRRF em regime de lucro real. E diz que esse seria o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, conforme acórdão dos Processo nº 19515.000085/2004-96 e nº 10280.720124/2006-63. Nesse questionamento cita que:

“Ao tributar na fonte os pagamentos, ainda que destinados a quem não foi identificado, é corolário lógico na sistemática de apuração pelo lucro real que tais pagamentos devam ser mantidos na classe de custo. Caso contrário, como realizado neste PAF, tem-se incidência múltipla: a glosa das Notas Fiscais estorna o custo no valor dos pagamentos respectivos

e aumenta o lucro real da empresa pagadora submetido ao IRPJ e à CSLL; mas esses pagamentos estornados para efeito de despesa redutora do lucro real, são tributados como pagamentos efetivos pelo IRRF de responsabilidade da empresa pagadora.” (fl. 1991 da peça de defesa)

Improcedência do IRRF

Sustenta a Impugnante a insubsistência do Auto de Infração do IRRF, porquanto, nos termos da legislação e orientação administrativa vinculante (Solução de Consulta Interna nº 11, de 08/05/2003), não há lançamento de IRRF na hipótese de não haver efetiva comprovação pelo Fisco de pagamento relacionado às notas fiscais tidas por inidôneas, como na situação ora examinada.

Para isso, descreve a situação da seguinte maneira:

“[...] O lançamento do IRRF, em tese, pode se dar quando não é identificado o destinatário do pagamento ou quando, como no caso objeto do auto de Infração IRRF em tela, a fiscalização entender que se trate de pagamento “sem causa”. Portanto, tendo a fiscalização declarado que se trata de pagamento “sem causa”, a contrário senso, consolida-se o destinatário do pagamento como a empresa G&C. Portanto, a questão a ser refutada é terem ou não terem causa os pagamentos pertinentes às 134 Notas Fiscais glosadas.

Data venia, existe causa econômica ou propósito comercial desses pagamentos, conforme as razões articuladas nas impugnações aos Autos de Infração IRPJ e CSLL deduzidas no tópico anterior - “3.1 – Improcedência dos Autos IRPJ E CSLL” -, às quais se reporta o impugnante, invocando-as como se transcritas nesse tópico estivessem.

Além de improcedente o auto de Infração IRRF por essas razões, acrescente-se em refutação subsidiária que, sendo caso de tributação exclusiva na fonte, pressupõe-se logicamente a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica da renda por pessoa diversa, natural ou jurídica, conhecida ou não conhecida, que não é o sujeito passivo desse lançamento. De outro lado, como articulado exaustivamente no tópico anterior -“3.1 – Improcedência dos Autos IRPJ E CSLL” -, a documentação glosada pela fiscalização – as 134 Notas Fiscais - é de responsabilidade da empresa fornecedora G&C.

É por isso que, em tese, tratar-se-ia de tributação exclusiva, ou seja, não admitindo o lançamento do IRPJ e da CSLL, como feito neste PAF, em consequência da glosa das despesas correspondentes a esses pagamentos. O efeito gravoso dessa contradição, já foi advertido no tópico anterior, em suma: se tem IRRF sobre os pagamentos, devem ser mantidos em despesas/custos, mormente porque a COPAPE, ora impugnante, apura a base de cálculo pelo regime de lucro real.

[...]” (fl. 196 da peça de defesa da empresa COPAPE)

Improcedência do PIS e COFINS

Argumenta a Impugnante (COPAPE) que são válidos os pagamentos feitos referentes às 134 Notas Fiscais objeto dos Autos de Infração, bem como são válidos os lançamentos dos créditos decorrentes da aplicação de alíquota do sistema monofásico, nos termos do entendimento do STJ. Com isso, entende que devem ser mantidos os créditos PIS e COFINS, o que torna improcedentes/insubsistentes os Autos de Infração impugnados.

Com relação aos créditos de PIS/COFINS, que foram glosados porque seriam decorrentes de “Transações Inexistentes/Não Comprovadas”, sustenta que não existe qualquer irregularidade na operação de aquisição das mercadorias mencionadas nas 134 Notas Fiscais que teriam sido emitidas, entre abril e outubro de 2015, pela empresa G & C.

Cita que as irregularidades contábeis e fiscais na empresa G&C, apontadas pela autoridade lançadora, não interferem na situação fiscal da COPAPE, ora impugnante. Aliás, não há imputação de relacionamento de qualquer natureza entre a empresa fiscalizada COPAPE, ora impugnante, e a empresa G & C. Tais irregularidades constituem, caso existentes, fato de terceiro, sobre o qual a ora impugnante não tem legitimidade nem informação para discutir.

No que tange à glosa de “Créditos Indevidos por Aplicação de Alíquotas a Maior”, o segundo ponto suscitado pela autoridade lançadora, sustenta que essa glosa deve ser afastada, pois, com fundamento no entendimento do STJ em acórdão no REsp 1.861.190/RS, foi reconhecida a possibilidade de aproveitamento do crédito, de modo a afastar qualquer imputação de conduta ilícita, inexistindo materialidade fática de eventual infração tributária.

Improcedência das Multas Isoladas

Sustenta que, ainda que eventualmente sejam mantidas essas glosas de custos considerados “inexistentes/indevidos”, a COPAPE, ora Impugnante, não infringiu a legislação tributária, que trata do recolhimento dos tributos com base na estimativa mensal, sendo improcedente a aplicação da multa isolada nos autos de Infração IRPJ e CSLL. Isso porque a multa isolada somente é devida no caso de falta ou insuficiência de pagamento mensal identificada pela fiscalização no curso do ano calendário, entretanto, a Fiscalização foi instaurada após o término do ano calendário. Com isso, entende que a multa isolada somente é devida, no curso do ano calendário, do tributo devido mensalmente, pois o seu valor é determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais previstos em lei, sobre a receita bruta auferida mensalmente ou pela apuração mensal do lucro por meio de balanços/balancete de redução/suspensão.

Diz que o tributo calculado sobre base de cálculo estimada deixa de ser exigível após o término do exercício, devendo ser apurado com base no lucro real anual, conforme Súmula CARF 82.

Daí, improcedente o lançamento da multa isolada em base estimada nos termos em que postos nos Autos de Infração IRPJ e CSLL, pois os custos glosados não integram nem interferem a estimativa mensal a ser recolhida.

Desse modo, entende que cabe a multa isolada se e somente se ocorrer o não recolhimento do valor mensal estimado nos termos dos artigos 208 e 220 do RIR combinado com o inciso II do art. 44 da Lei 9.430/95. Para isso, afirma que a interpretação de hipótese normativa punitiva deve ser estrita, o que impede ao aplicador da norma ampliar o conceito de valor mensal estimado para algum valor mensal ajustado a maior. Assim, somente seria caso de incidência da multa isolada caso o contribuinte houvesse inadimplido a obrigação de pagar o valor mensal estimado.

Improcedência da Multa Qualificada Neste item, a Impugnante pugna pela exclusão da multa qualificada pela ausência de descrição de ato punível, que se consuma com o elemento objetivo (a conduta de alguém) e do elemento subjetivo (o dolo ou intenção evidente desse alguém a praticar o ato).

Isso porque, segundo a Impugnante, o Relatório Fiscal não descreve a sanção de ato ilícito e não traz a fórmula da causalidade fática a ensejar a imposição de sanção.

E diz que, por força da limitação ao poder de tributar regulada no CTN em complementação à Constituição, é evidente a distinção de materialidade entre o fato gerador do tributo e o ato gerador da penalidade, de modo que a validade de auto de infração quando imponha penalidade depende de descrição do ato punível respectivo, que não se confunde com o fato imponible. Por isso, é improcedente a aplicação de multa qualificada quando a fiscalização descreva como ato punível o próprio fato imponible.

Informa que não é possível cogitar da aplicação de multa qualificada quando não demonstrado o intuito de fraude, que é elemento essencial do ato punível. Não é demais recordar que o fato imponible é bastante na própria materialidade objetiva, ao passo que o ato punível, além da materialidade objetiva, contém o elemento subjetivo.

Dessa forma, é nula a aplicação de multa qualificada tendo como causa o fato gerador do tributo, dado que a lei complementar veda que desse fato decorra sanção.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. Inépcia do Auto de Infração. Impossibilidade de simultânea imputação ao contribuinte e ao terceiro (artigos 124 e 135 do CTN)

Neste item, entende a Impugnante que há incongruência lógica dos Autos de Infração (inépcia) ao sustentarem, nas respectivas imputações, o crédito tributário (tributo, juros e multas) tanto em relação à pessoa jurídica contribuinte, ora Impugnante, quanto ao sócio administrador à época dos fatos em questão, porquanto as disposições dos artigos 124 e 135 do CTN tratam de situações específicas e excludentes entre si consoante entendimento da jurisprudência e doutrina.

Para isso, afirma que:

“As hipóteses do art. 135 do CTN preveem conduta ativa ou omissiva do agente a ser responsabilizado. Trata-se de responsabilidade de terceiros que não são contribuintes, nem seus sucessores. Destaca-se que é caso de responsabilidade pessoal do terceiro.

Assim tal conduta deverá ser descrita e devidamente comprovada pela autoridade fiscal no âmbito do processo administrativo posto gerar relação jurídica independente daquela decorrente do fato gerador.

A seu turno, as hipóteses legais do art. 124 do CTN tratam de situações de responsabilidade tributária solidária.”

Dos Pedidos

Requer a Impugnante que acolha suas razões e declare a IMPROCEDÊNCIA ou a INSUBSISTÊNCIA dos Autos de Infração em referência, afastando integralmente os créditos tributários lançados (principal, juros e multas) ou, subsidiariamente, excluir as multas isoladas e as multas qualificadas, com ênfase na ausência de descrição fática das condutas (materialidade objetiva de ato punível distinta do fato imponível) e de comprovação de dolo ou evidente intuito de fraude (elemento subjetivo da conduta).

II.2 - DA IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELA EMPRESA: CONTROL PARTICIPAÇÕES

LTDA

Cientificada dos autos de infração em 03/12/2020 (fls. 1745/1746), a empresa CONTROL PARTICIPAÇÕES LTDA apresentou a impugnação (fls. 1962/1971) em 05/01/2021 (fl. 1961), com as seguintes questões para apreciação, em síntese.

Em preliminar, alega que a peça de defesa apresentada é tempestiva. No mérito, argumenta que, para caracterizar a responsabilidade solidária prevista no inciso I do art. 124 do CTN, é indispensável que haja a indubitosa participação do responsável tributário na conformação do fato gerador.

Afirma que a única razão adotada pelo Auditor-Fiscal para incluir a CONTROL na qualidade de responsável tributária é a sua situação de controladora da COPAPE, por possuir maioria do capital social dessa sociedade.

Dessa forma, entende que inexistente solidariedade porque ausente a comprovação e individualização da conduta da Control Participações Ltda.

II.3 DA IMPUGNAÇÃO DE EDUARDO ALVES SANTIAGO DUARTE

Cientificada dos autos de infração em 02/12/2020 (fls. 1743/1744), a pessoa física EDUARDO ALVES SANTIAGO DUARTE apresentou a impugnação (fls. 1752/1786) em 30/12/2020 (fl.1750), com as seguintes questões para apreciação, em síntese.

O Impugnante requer que acolha as razões e declare a improcedência (nulidade ou insubsistência) dos autos de infração fiscal, afastando a responsabilidade do Sr. EDUARDO ALVES SANTIAGO DUARTE, como terceiro ou como solidário, ora imputada a si, pelos tributos, juros e multas lançados contra a pessoa jurídica COPAPE.

Para tanto, sustenta que:

“[...] As hipóteses do artigo 135 do CTN prevêem conduta do agente a ser responsabilizado (responsabilidade de terceiros que não são contribuintes, nem seus sucessores), sendo que essa conduta deverá ser comprovada pelo agente fiscal em processo administrativo, o que, à toda evidência, não ocorreu no presente caso.

Veja-se que não há descrição de qualquer conduta imputável ao sócio administrador, tendo sido responsabilizado tão somente em razão do seu nome aparecer na estrutura funcional da empresa. Inexiste ainda descrição de alguém, ainda que desconhecido, que tenha praticado pessoalmente o fato ora imputado.

Não há também descrição fática de alguma conduta dolosa, de má fé ou de conluio, que é apontado apenas pelo "nomen iuris", violando a necessidade constitucional e legal de motivação, que não se satisfaz com o uso de expressões que se prestem a motivar genericamente qualquer decisão, o que afasta sonegação e outros delitos.

De igual modo, inexiste indicação de conduta de que modo teria ocorrido o aludido aproveitamento fiscal de créditos para compensar ou deduzir despesas a fim de reduzir recolhimento de tributos (dolo direto).

(...)Ocorre que os autos de infração não descreveram, muito menos demonstraram, que o ora impugnante tenha incorrido nas hipóteses previstas nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64 de modo a justificar a qualificação da multa de ofício.

Com efeito, a simples indicação do cargo na estrutura societária ou ainda mero "poder de gestão" (motivação dos autos de infração para a configuração da hipótese de responsabilidade tributária no presente caso) não preenchem a hipótese normativa, ainda mais quando não há, como demonstrado pelo exame dos autos, nenhuma descrição nem demonstração de dolo específico a embasar a conduta imputada, logo, a inexistência de ato imputável ao então sócio administrador, ora impugnante decorre da inexistência de relação material de causalidade entre o impugnante e o fato classificado como ilícito tributário, bem assim, a inexistência de dolo ou má fé. Daí, com o devido respeito, não é possível cogitar de responsabilização do ora impugnante, sendo justificado a insubsistência dos autos de infração fiscal em relação ao impugnante, por nulidade insuperável. [...]”

Ato seguinte, foi proferido o acórdão n. 101-008.096 (e-fls. 2064/2104) pela 9ª Turma da DRJ/01, julgando improcedentes as Impugnações apresentadas, sendo que a Impugnação do responsável pessoa jurídica Control Participações Ltda. não foi conhecida em face de sua intempestividade:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2015 GLOSA DE DESPESAS. INDEDUTIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO PRATICADO.

A comprovação de despesa exige do contribuinte não só a apresentação de notas fiscais, mas, também, prova do pagamento e da efetiva realização e natureza do negócio jurídico praticado.

A não comprovação da operação mercantil que deu origem à dedução de despesa/custo enseja a glosa dos valores escriturados como despesa/custo, visando a correta apuração dos tributos devidos.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA DE IRPJ. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. LANÇAMENTO APÓS ENCERRAMENTO ANO-CALENDÁRIO.

CABIMENTO.

É cabível a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ, ainda que o lançamento dessa multa ocorra após o encerramento do ano-calendário, em razão de expressa disposição legal.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL).

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento dos auto (sic) de infração reflexo de CSLL, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, salvo em relação à matéria específica de cada tributo.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Ano-calendário: 2015 PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), todo pagamento efetuado ou recurso entregue a terceiro, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa e/ou quando ocorrer pagamentos a beneficiários não identificados, ainda que esse pagamento resulte em redução do lucro líquido da empresa.

No caso examinado, há um conjunto de elementos apurados na ação fiscal que indicam que as notas fiscais não representaram efetivamente transações de aquisições de mercadorias, nem representam a causa para o pagamento efetuado por intermédio de outra empresa do grupo econômico.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016 GLOSA DE CRÉDITOS. INDEDUTIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A comprovação de despesa exige do contribuinte não só a apresentação de notas fiscais, mas, também, prova do pagamento e da efetiva realização e natureza da mesma.

A não comprovação da operação mercantil que deu origem ao aproveitamento de crédito para o PIS/Cofins enseja a glosa do crédito, visando a correta apuração dos tributos devidos.

LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à Cofins lançada a partir da mesma matéria fática.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Anos-calendário: 2015 e 2016 CONTRIBUINTE E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS. SUJEITOS PASSIVOS DISTINTOS. ILEGITIMIDADE PARA CONTESTAR E FALTA DE INTERESSE DE AGIR.

Consoante o NCPC, ninguém pode pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei. Não há previsão na legislação específica do processo administrativo tributário que excepcione a regra geral estabelecida naquele código, ou seja, que autorize a substituição processual, há que se considerar que o contribuinte (pessoa jurídica atuada) não possui legitimidade para contestar a responsabilização solidária de dirigentes ou de pessoas com interesse comum.

O interesse de agir se caracteriza pela utilidade, ou vantagem prática, que o provimento pleiteado poderá trazer ao demandante. No caso, a responsabilidade tributária de terceiros em nada aproveita ao contribuinte, mas tão somente aos responsáveis, sujeitos passivos distintos, que foram devidamente intimados para se defenderem.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

TRIBUTOS LANÇADOS (IRPJ, CSLL, IRRF, PIS E COFINS). MULTA QUALIFICADA.

CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996, quando restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas situações tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

IMPUGNAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA QUALIFICADA COMO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. INTEMPESTIVA. NÃO CONHECIMENTO. NÃO INSTAURA FASE LITIGIOSA.

Apresentada a impugnação após o prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que fora feita a intimação ao sujeito passivo, regidos pelos arts. 14 e 15 do Decreto 70.235/1972, deve ser reconhecida a sua intempestividade.

A impugnação intempestiva não instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo fiscal, obstando, assim, o exame das razões de defesa aduzidas pelo sujeito passivo, exceto quanto à preliminar de tempestividade argüida.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO À LEI E AO CONTRATO SOCIAL. PROVA.

Existindo prova de que os administradores do contribuinte pessoa jurídica agiu com infração à lei e/ou contrato social, exsurge a responsabilidade tributária solidária prevista no inciso III do art. 135 do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

A parte dispositiva foi assim estabelecida:

Acordam os membros da 9ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos:

- (i) **em não conhecer da impugnação apresentada pela sociedade empresarial CONTROL PARTICIPAÇÕES LTDA, em razão de sua intempestividade; e**
- (ii) **em julgar improcedentes as impugnações apresentadas pelo contribuinte COPAPE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA, mantendo o crédito tributário exigido, e pelo Sr. EDUARDO ALVES SANTIAGO DUARTE, mantendo-os na condição de responsável tributário solidário.**

Posteriormente, por meio do acórdão de fls. 2318/2329, este C. Colegiado decidiu, à vista recurso interposto pela solidária Control, que sua Impugnação, ao contrário do que havia decidido a DRJ, na verdade era tempestiva, determinando-se o retorno dos autos para nova análise:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2015 DUPLA INTIMAÇÃO. CORREIOS. TEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO.

Quando o contribuinte é notificado por duas vezes pelos correios acerca do mesmo ato administrativo (auto de infração ou termo de sujeição passiva), deve-se considerar o prazo da última notificação, a fim de evitar equívocos na contagem processual, garantindo-se assim os direitos da ampla defesa do contraditório no trâmite do processo administrativo fiscal.” (Acórdão nº 1401-006.845 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 22 de fevereiro de 2024, Rel. André Severo Chaves)

Dessa forma, foi proferido o Acórdão n. 101-028.278 pela DRJ (e-fls. 2363/2411), assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2015 GLOSA DE DESPESAS. INDEDUTIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO PRATICADO.

A comprovação de despesa exige do contribuinte não só a apresentação de notas fiscais, mas, também, prova do pagamento e da efetiva realização e natureza do negócio jurídico praticado.

A não comprovação da operação mercantil que deu origem à dedução de despesa/custo enseja a glosa dos valores escriturados como despesa/custo, visando a correta apuração dos tributos devidos.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA DE IRPJ. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. LANÇAMENTO APÓS ENCERRAMENTO ANO-CALENDÁRIO.

CABIMENTO.

É cabível a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ, ainda que o lançamento dessa multa ocorra após o encerramento do ano-calendário, em razão de expressa disposição legal.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL).

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração reflexo de CSLL, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, salvo em relação à matéria específica de cada tributo.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Ano-calendário: 2015

PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), todo pagamento efetuado ou recurso entregue a terceiro, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa e/ou quando ocorrer pagamentos a beneficiários não identificados, ainda que esse pagamento resulte em redução do lucro líquido da empresa.

No caso examinado, há um conjunto de elementos apurados na ação fiscal que indicam que as notas fiscais não representaram efetivamente transações de aquisições de mercadorias, nem representam a causa para o pagamento efetuado por intermédio de outra empresa do grupo econômico.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016 GLOSA DE CRÉDITOS. INDEDUTIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A comprovação de despesa exige do contribuinte não só a apresentação de notas fiscais, mas, também, prova do pagamento e da efetiva realização e natureza da mesma.

A não comprovação da operação mercantil que deu origem ao aproveitamento de crédito para o PIS/Cofins enseja a glosa do crédito, visando a correta apuração dos tributos devidos.

LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à Cofins lançada a partir da mesma matéria fática.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2015, 2016 CONTRIBUINTE E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS. SUJEITOS PASSIVOS DISTINTOS. ILEGITIMIDADE PARA CONTESTAR E FALTA DE INTERESSE DE AGIR.

Consoante o NCPD, ninguém pode pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei. Não há previsão na legislação específica do processo administrativo tributário que excepcione a regra geral estabelecida naquele código, ou seja, que autorize a substituição processual, há que se considerar que o contribuinte (pessoa jurídica atuada) não possui legitimidade para contestar a responsabilização solidária de dirigentes ou de pessoas com interesse comum.

O interesse de agir se caracteriza pela utilidade, ou vantagem prática, que o provimento pleiteado poderá trazer ao demandante. No caso, a responsabilidade tributária de terceiros em nada aproveita ao contribuinte, mas tão somente aos responsáveis, sujeitos passivos distintos, que foram devidamente intimados para se defenderem.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

TRIBUTOS LANÇADOS (IRPJ, CSLL, IRRF, PIS E COFINS). MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996, quando restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas situações tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA PESSOA JURÍDICA CONTROLADORA DA DEVEDORA PRINCIPAL. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. POSSIBILIDADE.

A prática de atos ilícitos almejando a supressão irregular de tributos configura a existência de interesse econômico comum, manifestado entre a empresa controladora e a pessoa jurídica devedora principal, nos termos do art. 124, inc. I, do CTN. Aplicação do Parecer Normativo Cosit nº 04/2018.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO À LEI E AO CONTRATO SOCIAL. PROVA.

Existindo prova de que os administradores do contribuinte pessoa jurídica agiu com infração à lei e/ou contrato social, exsurge a responsabilidade tributária solidária prevista no inciso III do art. 135 do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

E na parte dispositiva desta vez todas as impugnações foram julgadas improcedentes:

- (i) **improcedente a impugnação apresentada pela sociedade empresarial CONTROL PARTICIPAÇÕES LTDA, mantendo-a na condição de responsável tributário solidária; e**
- (ii) **improcedentes as impugnações apresentadas pelo contribuinte COPAPE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA, mantendo o crédito tributário exigido, e pelo Sr. EDUARDO ALVES SANTIAGO DUARTE, mantendo-o na condição de responsável tributário solidário.**

Em apertado resumo, a DRJ compreendeu que as operações/prestações entre o sujeito passivo ora Recorrente eram inexistentes, o que teria gerado despesas e créditos fictícios ao contribuinte adquirente, tendo mantido no polo passivo todos os responsáveis tributários.

Posteriormente, foram interpostos Recursos Voluntários pelo sujeito passivo e o responsável Control (e-fls. 2435/2443 e 2446/2468), os quais no cerne reproduzem os fundamentos de defesa e que serão analisados a seguir. Quanto ao responsável Sr. Eduardo, não houve interposição de recurso quanto último acórdão proferido pela DRJ, embora tenha havido interposição de recurso voluntário (fls. 2258/2207) ainda quando da intimação do primeiro acórdão.

Por fim, os autos vieram a esta Conselheira Relatora.

Não foram apresentadas Contrarrazões pela PFN.

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheira Andressa Paula Senna Lísias, Relatora.

Verifico que os presentes Recursos Voluntários do sujeito passivo e o responsável Control (e-fls. 2435/2443 e 2446/2468) são tempestivos, e atendem aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72.

No recurso interposto pela autuada Copape, no entanto, uma pequena parte não poderá ser conhecida. Diz respeito ao questionamento quanto à inconstitucionalidade da multa qualificada que violaria princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco.

Isso porque irresignações quanto à inconstitucionalidade não podem ser conhecidas por este órgão julgador, pela vedação imposta pelo art. 26-A do Decreto nº 70.235/72:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”

E também pelo enunciado da Súmula nº 2, CARF:

Súmula CARF nº 2 Aprovada pelo Pleno em 2006: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Em resumo, a autoridade administrativa não possui competência para apreciar inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo do poder público, cabendo tal prerrogativa ao Poder Judiciário.

No mais, conheço os recursos e passo a analisar suas razões.

Resumidamente, os Recursos Voluntários reproduzem os fundamentos das Impugnações, não tendo havido nenhuma outra evolução depois do acórdão recorrido. Chama atenção que não houve sequer algum esforço adicional na tentativa de melhorar o reduzido conjunto probatório oferecido na primeira instância e mesmo antes do processo administrativo para evidenciar a ocorrência das operações que são questionadas nestes autos. À vista desse cenário que perdurou, entendo que o acórdão da DRJ agiu corretamente, pois identifiquei que não houve nenhum incremento na instrução probatória no sentido de provar que o sujeito passivo era, no fundo, um adquirente de boa-fé.

Assim, considerando que esta Relatora concordou com a análise e as razões de decidir expendidas pela DRJ, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

“Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se,

se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade. (...)§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.”

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de Impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

“II - DO CONTRIBUINTE: COPAPE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA

II.1 - Do Lançamento do IRPJ e da CSLL. Glosas de Despesas

Defende a Interessada (Impugnante) que seria indevida a glosa dos custos de apuração do IRPJ e CSLL, pois teria comprovado os pagamentos correspondentes às Notas Fiscais emitidas pela empresa G&C, nos termos do direito privado (arts. 304, 305 e 320, todos do Código Civil), e acrescenta que o lançamento de ofício da tributação na fonte sobre esses pagamentos realizados pela COPAPE induz evidente validação da classificação contábil correspondente a “custos”.

Nesse contexto, sustenta que Fiscalização colocou em dúvida a existência dos pagamentos referentes aos valores constantes das 134 Notas Fiscais emitidas pela pessoa jurídica G&C no ano de 2015, que de fato foram realizados por outra empresa do grupo econômico da COPAPE, denominada OKTANA (Oktana Petroleo Importadora e Exportadora Ltda, CNPJ 05.788.289/0001-79). E informa que a prova desses pagamentos está na conciliação dos extratos bancários nos quais há o registro da movimentação dos recursos da conta corrente da ora Impugnante para a conta corrente da OKTANA, parte relacionada, e subsequentemente a saída dos valores entregues à empresa G&C, fls. 500 à 515.

Para reforçar seu fundamento pela improcedência do lançamento fiscal, colaciona decisões do CARF sobre a dedução de despesas na apuração do IRPJ e da CSLL.

Essas alegações não merecem ser acolhidas. Isso porque, para a dedução dos valores de despesas externadas nas notas fiscais emitidas pela empresa G&C, ora glosadas, é condição essencial que haja prova de que as mercadorias foram adquiridas, pagas e utilizadas no processo produtivo da empresa Impugnante (COPAPE), já que foi esta que realizou os registros contábeis como despesas dos valores externados nas notas fiscais.

Não foi o caso dos autos. E deixo consignado que não se desconhecem a jurisprudência e os dispositivos legais trazidos aos autos, os quais concordamos literalmente com os seus comandos normativos, e discordamos apenas da sua aplicação ao caso submetido à análise destes autos.

Nesse compasso, não se pode perder de vista que toda aquisição geradora de custos e/ou despesas dedutíveis deve possuir documentação comprobatória, estar vinculada à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, ter a comprovação do efetivo pagamento e, sobretudo, que a mercadoria tenha sido efetivamente entregue. Isso porque os dispêndios realizados com mercadorias que não atendem estes requisitos são indedutíveis na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No caso em debate, a empresa COPAPE, após ser devidamente intimada, não conseguiu, na fase de procedimento de auditoria fiscal, comprovar o pagamento e nem a efetividade da entrega das mercadorias descritas no corpo das 134 Notas Fiscais eletrônicas que foram emitidas pela pessoa jurídica G&C no ano de 2015, devidamente relacionadas no Anexo II -Relação de Notas Fiscais das Transações Não Comprovadas (fls. 1707/1711) e equivalente ao montante de R\$120.863.724,03.

Para isso, observa-se que a Fiscalização intima a COPAPE (fls. 02/05, Termo de Início do Procedimento Fiscal; e demais Termos de Intimação) para que comprove a veracidade das operações realizadas por supostas notas fiscais inidôneas emitidas pela empresa G&C. Para atender a intimação, a empresa COPAPE deveria apresentar “documentos comprobatórios, hábeis e idôneos, confirmando o efetivo pagamento dos produtos/serviços fornecidos e/ou prestados, no ano de 2015, pela pessoa jurídica G & C Indústria, Comércio e Importação de Produtos Químicos Ltda., CNPJ 07.197.674/0001-77” (fl. 1658 do Relatório Fiscal).

Em resposta às solicitações feitas pela Fiscalização, a COPAPE não apresentou qualquer documento hábil capaz de demonstrar a efetividade da aquisição das mercadorias, designadas em 134 Notas Fiscais eletrônicas emitidas pela empresa G&C, e declarou que o pagamento dos valores se deu por intermédio de outra empresa do grupo econômico, denominada OKTANA. E, para comprovar a veracidade desse pagamento, limitou-se a apresentar, em 22/09/2020, um contrato de cessão de crédito, cópia de extratos bancários e uma planilha relacionando as Notas fiscais aos lançamentos dos extratos bancários (fls. 500 a 515), cujos recursos transferidos seriam em benefício da OKTANA e não da empresa G&C.

Esses documentos apresentados não demonstram a efetividade da aquisição das mercadorias pela COPAPE, já que o Contrato de Cessão de Crédito entre as partes (COPAPE, G&C e OKTANA) não contém o registro de autenticidade de data e de assinaturas; nem contém a identificação das pessoas físicas que assinaram o documento e muito menos a qualificação frente à respectiva pessoa jurídica, se representante legal ou procurador. E os extratos bancários apresentados indicam tratar-se de uma conta corrente no Banco do Brasil, que registra, a débito, somente as transferências bancárias que teriam sido realizadas à OKTANA pela empresa autuada, com a seguinte descrição no histórico: “Transferência on line”. Nessa mesma conta, os lançamentos a crédito, por sua vez, cuja descrição no histórico consta apenas “TED-crédito em conta”.

Quando a outra empresa OKTANA foi intimada para apresentar esclarecimentos sobre os motivos econômicos e/ou jurídicos para a assinatura do referido Contrato de Cessão de Crédito (fl. 1661), e mesmo tendo o mesmo administrador da COPAPE, a resposta da OKTANA foi permanecer no silêncio.

Noutras palavras, a documentação apresentada pela COPAPE indica apenas a transferência dos valores para outra empresa do grupo econômico, denominada OKTANA, e não possui qualquer elemento probatório capaz de identificar que os valores foram recebidos pela empresa responsável pela emissão das 134 notas fiscais (G&C), nem há qualquer comprovação relacionada às mercadorias constantes dessas notas fiscais.

E, nem agora na fase de apresentação da peça de impugnação, a Impugnante (COPAPE) não inova em sua defesa, ao trazer os mesmos elementos de prova já examinados (cópia do contrato de cessão de crédito, cópia de extratos bancários e uma planilha relacionando as Notas fiscais aos lançamentos dos extratos bancários, fls. 500 a 515), deixando, assim, de comprovar a efetividade das transações realizadas de gastos e despesas.

Por sua vez, a Fiscalização coligiu, no processo administrativo, evidências consistentes e suficientes para demonstrar que os negócios perpetrados consistiam em instrumento para a prática de evasão tributária, visto a não efetividade das aquisições de produtos obtidos da empresa G&C.

O trabalho fiscal demonstra que as notas fiscais emitidas pela empresa G&C, no ano-calendário de 2015, eram ideologicamente falsas, e, ainda, que, quando intimada, a empresa COPAPE não apresentou elementos que pudessem comprovar a efetividade das compras de mercadorias dessa empresa. Por consectário lógico, impõe-se reconhecer que os valores constantes das 134 notas fiscais eletrônicas emitidas pela empresa G&C (fornecedora de mercadorias) não são passíveis de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Acrescenta-se ao fato de que a Fiscalização constatou que, de acordo a base de dados do SPED, inexistiu emissão de Conhecimento de Transporte (CTe) no ano de 2015, tanto pela COPAPE, quanto pela G & C, já que esta seria a responsável pelo frete de acordo com informações registradas nas Notas Fiscais.

Na configuração da logística incomum das operações realizadas pelas duas empresas (COPAPE e G&C), a Fiscalização pontuou que a empresa G&C não estava em atividade operacional no ano de 2015, pois apresentou a Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica – Inativa, entre os exercícios 2011 e 2015; e, a partir da implantação da Escrituração Contábil Fiscal-ECF, nenhuma ECF foi transmitida, sinalizando que a sua inatividade operacional remonta ao ano de 2010 (fls. 1435 a 1437). Para finalizar, em janeiro de 2020, ocorreu a extinção voluntária da empresa G&C pelo encerramento de sua liquidação, conforme registro no seu cadastro do sistema CNPJ.

Para demonstrar que as operações realizadas entre as duas empresas (COPAPE e G&C) eram inexistentes, vejamos trechos da narrativa da Fiscalização:

(...)

Após realizar um rastreamento de mercadorias entre as duas empresas envolvidas nas operações de compras e vendas, constantes das 134 notas fiscais emitidas pela empresa G&C e destinadas à COPAPE, a Fiscalização demonstrou que, de fato, não houve venda, nem revenda, das mercadorias, existindo apenas emissão de documentos fiscais sem a efetiva entrega dos produtos.

Assim, ante o até aqui exposto, **não se pode acreditar que a empresa COPAPE (empresa autuada) adquiriu mercadorias de boa-fé de empresas sem ter conhecimento da real situação dos fatos mencionados no Relatório Fiscal.** Aliado a isto, conclusão lógica é que, se as empresas foram intimadas e não comprovam as operações de compra e venda das mercadorias, os produtos eventualmente vendidos pela empresa G&C não poderiam ter sido efetivamente recebidos pela empresa COPAPE.

Dessa forma, entendo que não deve prevalecer a validade dos negócios estipulados por meio das 134 notas fiscais emitidas pela empresa G&C, pois, o que se constatou foram operações não comprovadas e/ou inexistentes, sem a comprovação do recebimento pela COPAPE de qualquer PRODUTO. Razões mais que suficientes para as glosas processadas, pois, como será tratado nesse tópico, a dedução de qualquer custo e/ou despesa na apuração do lucro real e do lucro líquido, deve-se fazer acompanhar de elementos convincentes da efetividade da operação, mormente no caso dos autos.

Ou seja, não tem validade o negócio perpetrado pela Impugnante com a empresa G&C no ano-calendário de 2015, cujas notas fiscais de produtos referem-se a produtos fictícios, de entrega e consumo não comprovadas, destinando-se a dar suporte à contabilização dos respectivos valores como custo e/ou despesas dedutíveis, reduzindo eventuais valores do IRPJ e da CSLL e das contribuições sociais decorrentes.

Nessa seara, para que os custos e as despesas sejam dedutíveis não basta comprovar que foram assumidas exclusivamente por meio de notas fiscais e com os respectivos registros contábeis. É indispensável, principalmente, comprovar

que os dispêndios correspondem aos produtos efetivamente recebidos e que os mesmos eram necessários, normais e usuais na atividade da empresa. O lançamento destes supostos custos e despesas e sua dedução dependem, como a lei determina, de provas robustas de que os produtos foram efetivamente entregues e/ou consumidos.

Sobre a dedutibilidade de despesas, a legislação do imposto de renda (Decreto nº 9.580, de 2018 – RIR/18) estabelece:

(...)

Não se trata aqui, de privilegiar o aspecto formal em detrimento da verdade material. Contudo, tendo em vista que a interessada pretende demonstrar a operação de aquisição de mercadorias, é necessário que a dita pretensão esteja calcada em provas documentais e argumentos robustos, que não foi a situação dos autos.

Ainda, diga-se que não há força probatória na simples juntada de documentos, sendo necessária a demonstração do efeito extintivo ou modificativo que estes possam produzir na apuração do tributo, mormente, não ser possível tipificar um gasto como indedutível sem que se materialize a sua efetiva contraprestação. A indedutibilidade pretendida pela Impugnante, para se confirmar, exige que o bem/mercadoria tenha sido efetivamente entregue ao comprador, pois de outra forma não haveria como conceituá-lo desnecessário, inusual ou anormal.

Tal entendimento vai ao encontro da mais serena jurisprudência administrativa, conforme se depreende do seguinte julgado exarado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF

(...)

Por outro lado, a existência apenas de documentos de Notas Fiscais, relativos às eventuais aquisições das mercadorias para a empresa COPAPE, acompanhados dos registros contábeis, e sem a comprovação dos pagamentos realizados e da efetiva entrega das mercadorias, ou sem a comprovação dos dispêndios tributários ocorridos, em nada alteram as glosas processadas.

Assim, uma nota fiscal de venda, por exemplo, somente produz efeitos tributários se quem a emitiu consiga comprovar que houve o pagamento e a efetiva entrega ou consumo dos bens.

Portanto, no caso em tela, as notas fiscais são, para efeitos tributários, inidôneas, via de consequência, correta a glosa dos custos e/ou despesas.

Destacamos que, no caso em baila, a Fiscalização demonstrou que toda a estrutura foi criada para o cometimento de fraude tributária (item 62 do Relatório Fiscal, fl.1672):

(...)

Assim, uma vez verificado que o sujeito passivo se utiliza de fraude para se esquivar do pagamento de tributo, a Fiscalização tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos, por ela constatados, em detrimento da verdade jurídica aparente (formal). Ou seja, uma vez evidenciada a fraude, não resta outra opção à Fiscalização a não ser descaracterizar a relação formal existente e considerar, para efeitos do lançamento tributário, a relação real entre o contribuinte e seus registros contábeis efetivamente comprovados.

Sendo assim, resta evidente a possibilidade de a Fiscalização reclassificar os atos e fatos, glosando as despesas fictas e apurando o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos, não havendo reparos a fazer.

Por essas razões, rejeitam-se os argumentos trazidos pela Impugnante.

Acrescento que os elementos do processo, infelizmente, não indicam a boa-fé do adquirente (no caso, a COPAPE) nas aquisições de bens ou serviços com a pessoa jurídica G & C Indústria, Comércio e Importação de Produtos Químicos Ltda., CNPJ 07.197.674/0001-77. Não bastasse as notas fiscais que deram ensejo à glosa de custos não acompanharem nenhuma evidência do transporte ou mesmo do estoque dos bens, também há um fundado indício de que a empresa prestadora estava inativa, já que, como visto, "(...) a empresa G&C não estava em atividade operacional no ano de 2015, pois apresentou a Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica – Inativa, entre os exercícios 2011 e 2015; e, a partir da implantação da Escrituração Contábil Fiscal-ECF, nenhuma ECF foi transmitida, sinalizando que a sua inatividade operacional remonta ao ano de 2010 (fls. 1435 a 1437)." E isso não foi infirmado pelo contribuinte.

Aliás, o STJ, apreciando o tema da inidoneidade dos fornecedores, estabeleceu a presença de requisitos cumulativos em sede de recurso repetitivo (REsp 1.148.444) para a demonstração de boa-fé do terceiro adquirente. São eles:

- a existência da nota fiscal que acobertou as operações desconsideradas pela fiscalização
 - a efetiva circulação de mercadoria, o que pode ser evidenciado por meio dos pagamentos feitos (extratos bancários juntados), e provas de transporte e entrada da mercadoria no estabelecimento do comprador;
 - as escriturações fiscais e contábeis relativas às operações;
 - consulta oficial sobre a autorização da Secretaria de Fazenda Estadual para emissão de nota fiscal, bem como consultas demonstrando que a empresa estava ativa e regular perante o SINTEGRA quando realizou as operações;
 - o quinto ponto diz respeito à data de declaração de inidoneidade propriamente.
- Em alguns casos, a declaração de inidoneidade do fornecedor é posterior às operações, e o efeito retroativo nesse caso pode ser discutido.

E tudo isso precisa ser apresentado de forma concatenada de forma que o julgador consiga visualizar, individualmente, o que houve com cada NF. Ou seja, apresentar a NF com o respectivo comprovante de pagamento, o conhecimento de transporte das mercadorias objeto daquela NF, os registros fiscais da entrada da mercadoria no estabelecimento comprador, além da demonstração de, à época daquela operação, o fornecedor estava apto perante a RFB e a SEFAZ para emitir notas fiscais.

Em seu recurso, o contribuinte chega a argumentar que “não havia a possibilidade da Recorrente saber das informações de regularidades fiscais da empresa G&C”. No entanto, essa possibilidade existe e é de amplo conhecimento (a consulta ao SINTEGRA, por exemplo, já supriria essa necessidade probatória) e, segundo o STJ, deveria ter sido verificada e comprovada em relação ao momento de ocorrência das operações em questão.

No recurso, o contribuinte também alude a um contrato de cessão de crédito entre o adquirente, o fornecedor e ainda um importador intermediário (Oktana), alegando que as operações teriam sido quitadas supostamente por meio desse acordo entre as partes:

INSTRUMENTO PARTICULAR DE CESSÃO DE CRÉDITO

Pelo presente instrumento,

I. G & C INDÚSTRIA, COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA., sociedade empresária limitada, inscrita no CNPJ sob o nº 07.197.674/0001-77, sediada na Rua Quatorze de Julho, 1647, andar 1, sala 05, Centro, Campo Grande, MS, CEP 79002-330, neste ato representada por seu(s) representante(s) legal(is), nos termos de seu contrato social, doravante denominada “Cedente”; e

II. OKTANA PETRÓLEO IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA., sociedade empresária limitada, inscrita no CNPJ sob o nº 05.788.289/0001-79, sediada na Avenida Afonso Pena, 2440, sala 113 A, Ed. CEAP, Centro, Campo Grande, MS, CEP 79002-934, neste ato representada por seu(s) representante(s) legal(is), nos termos de seu contrato social, doravante denominada “Cessionária”,

individualmente denominadas “Parte” e, conjuntamente, “Partes” e, ainda, na qualidade de interveniente anuente,

III. COPAPE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA., sociedade empresária limitada, inscrita no CNPJ sob o nº 01.428.174/0001-12, sediada na Avenida Afonso Pena, 2440, sala 113, Centro, Campo Grande, MS, CEP 79002-934, neste ato representada por seu(s) representante(s) legal(is), nos termos de seu contrato social, doravante denominada “Devedora”.

têm entre si justo e contratado uma cessão de crédito, nos termos dos arts. 286 a 298 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (o “Código Civil”), e de acordo com as seguintes cláusulas.

1. A Cedente possui um teto de crédito contra a Devedora no valor de até R\$ 122.000.000,00 (cento e vinte e dois milhões de reais), decorrente de direitos a recebíveis que serão originados da venda de mercadorias, acordado entre Cedente e Devedora que deverão iniciar suas operações com base nesse crédito a partir de abril de 2015.
2. Conforme acordado entre a Cedente e a Devedora, a Devedora se compromete a fazer pedidos periódicos de compras das mercadorias, limitadas ao valor mencionado no item anterior e, por sua vez, a Cedente as venderá à Devedora, conforme os pedidos forem feitos.
3. Por este instrumento, a Cedente cede e transfere à Cessionária, conforme previamente autorizada e pactuada entre elas, os créditos eventualmente recebidos, conforme referido no cláusula 1, acima, com todos os direitos principais e acessórios que o crédito representa.

Mas só a cópia do contrato de cessão de crédito não basta. Onde o contribuinte fazia o controle do crédito objeto da cessão? Quais notas fiscais foram pagas com base nesse acordo? Nada a respeito disso foi comprovado. A prova perde-se na vagueza.

Vale lembrar que *“provar algo não significa simplesmente juntar um documento nos autos. É preciso estabelecer a relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com animus de convencimento”*. (Fabiana Del Padre Tomé, A prova no direito tributário, ed. Noeses, 2005)

Além de que o atuado alega que os pagamentos teriam se dado por meio da importadora Oktana, mas, como foi constatado desde a fiscalização, sem qualquer outra evolução até aqui, não trouxe o Recorrente nenhuma prova de que os valores foram repassados.

Portanto, o que se nota no presente caso é que os Recorrentes não se aprofundaram nem se esforçaram nesse aspecto, tentando demonstrar sua boa-fé por meio da apresentação da efetividade e da regularidade fiscal das operações bem como do atendimento às condições acima. Nada se falou ademais sobre a declaração de inidoneidade do fornecedor ou de sua regularidade perante a SEFAZ/SINTEGRA para emitir notas fiscais.

A instrução probatória, a meu ver, é insuficiente e não deixa espaço para o julgador chegar à conclusão de que teria havido boa-fé do contribuinte. Ao contrário, tudo permite entender que, à época das supostas operações comerciais com a Recorrente, a pessoa jurídica G & C já não exercia mais nenhuma atividade operacional, o que corrobora a conclusão de que as despesas geradas em prol da Recorrente seriam artificiais e fictícias.

Com efeito, a despesa deixa de ser dedutível, eis que não foi sequer comprovada nos termos do art. 299 do RIR/99. Nessa linha, a CSRF:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2004 DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA.

Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, é indispensável comprovar o dispêndio corresponde à contrapartida de serviços efetivamente prestados pelo beneficiário dos pagamentos.

(Acórdão nº 9101004.020 – 1ª Turma CSRF, Sessão de 13 de fevereiro de 2019, Rel. Viviane Vidal Wagner)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA(IRPJ)Exercício: 2009 GLOSA DE DESPESAS. SERVIÇOS NÃO PRESTADOS PELA PESSOA JURÍDICA SUPOSTAMENTE CONTRATADA. INEXISTÊNCIA DE FATO DA PRESTADORA.

Para que se possa deduzir despesas com serviços da base de cálculo dos tributos é necessário comprovar não apenas a efetiva prestação mas também que o serviço foi prestado conforme contratado, ou seja, que foi realizado pela pessoa jurídica que se diz prestadora. Uma vez não demonstrada a efetiva existência da prestadora de serviços como pessoa jurídica autônoma e, pelo contrário, havendo

provas de que a prestadora existia apenas no papel, não se admite a dedução como despesas dos pagamentos a ela efetuados” (Acórdão nº 9101-006.564 – CSRF / 1ª Turma, Sessão de 9 de maio de 2023, Rel. Alexandre Evaristo Pinto)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Exercício: 2003 DESPESA NECESSÁRIA. COMPROVAÇÃO. 299, RIR/1999. NOTAS FISCAIS GENÉRICAS.

A apresentação de notas fiscais genéricas é insuficiente para afastar a glosa de despesa, pois não atesta a sua necessidade, usualidade e normalidade, na forma exigida pelo artigo 299, do RIR/1999. (Acórdão nº 9101003.010 – 1ª Turma, Sessão de 09 de agosto de 2017, Rel. Gerson Macedo Guerra)

Outrossim, em relação ao IRRF, PIS, COFINS, mantenho também o acórdão da DRJ no sentido de convalidar os correspondentes lançamentos e os créditos tributários exigidos:

“II.2 - Do Lançamento do IRRF. Pagamentos Sem Causa

No que tange à exigência de IRRF, inicia a Impugnante ressaltando que a norma contida no artigo 61 da Lei 8.981/1995 não contemplaria a hipótese de sua concomitância com a exigência de IRPJ e da CSLL, já que todos os tributos foram lançados pela mesma causa, havendo confusão entre os institutos (despesas indedutíveis e pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados), com a indevida cumulação de exigências cruzadas.

[...]a norma determina que a pessoa jurídica que efetuar a entrega de recursos a terceiros, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos (artigos 923 e 925 do RIR/1999, vigente à época da ocorrência do fato gerador), sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa.

Ressalta-se que o caso aqui tratado se refere às mercadorias descritas nas 134 notas fiscais, relacionadas no Anexo II - Relação de Notas Fiscais das Transações Não Comprovadas (fls. 1707/1711), emitidas pela empresa G&C. A adquirente dessas mercadorias seria a COPAPE e esta afirma que o pagamento foi realizado por intermédio da empresa OKTANA, conforme cópia de extratos bancários e uma planilha relacionando as Notas fiscais aos lançamentos dos extratos bancários (fls. 500 a 515). Sendo que os extratos bancários apresentados indicam tratar-se de uma conta corrente no Banco do Brasil, que registra, a débito, somente as transferências bancárias que teriam sido realizadas à OKTANA, com a seguinte descrição no histórico: “Transferência on line”; e não

há qualquer registro que os valores foram repassados para a empresa G&C, esta responsável pela emissão das notas fiscais.

E, como já demonstrado nos tópicos anteriores deste voto (especificamente os fatos mencionados no item II.1), os valores pagos pela empresa COPAPE decorrem de operações não comprovadas e/ou inexistentes, sem fruição pelo sujeito passivo (COPAPE) de qualquer operação realizada, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa decorrente dos valores transferidos para a empresa OKTANA.

[...]as despesas registradas relativamente a pagamentos indevidos podem ensejar tanto a glosa dessas rubricas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL quanto a exigência de IRRF, exclusivamente na fonte à alíquota de 35%, ainda que as respectivas despesas fossem objeto da mesma causa material. [...]"

“II.3 - Da Apuração dos Créditos Indevidos do PIS/COFINS

Nesse ponto, defende a Impugnante (empresa autuada) que seria adquirente de boa-fé e, portanto, teria o direito ao aproveitamento de creditamento sobre as 134 notas fiscais emitidas pela empresa G&C, já que a empresa autuada não teria qualquer responsabilidade sobre as irregularidades apontadas pela Fiscalização; assim como não agiu na intenção de obter creditamento de PIS e COFINS indevidos, mas apenas agiu de acordo com o estabelecido em Lei.

Defende, ainda, que as empresas mencionadas no Relatório Fiscal são autônomas na sua forma de decidirem com quem e para quem irão comercializar seus produtos ou serviços.

Com isso, entende que ocorreu uma imputação indevida das glosas apuradas pela Fiscalização, tendo em vista que os pagamentos feitos referentes às 134 Notas Fiscais objeto dos Autos de Infração são válidos, bem como são válidos os lançamentos dos créditos decorrentes da aplicação de alíquota do sistema monofásico, nos termos do entendimento do STJ.

Essas alegações não merecem ser acolhidas. Isso porque, para a dedução de despesas externadas nas notas fiscais emitidas pela empresa G&C, ora glosadas, é condição essencial que haja prova de que as mercadorias foram adquiridas, pagas e utilizadas no processo produtivo.

Não foi o caso dos autos.

Nesse sentido, não se pode perder de vista que toda aquisição geradora de despesas de creditamento deve possuir documentação comprobatória, estar vinculada a atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora, ter a comprovação do efetivo pagamento e, sobretudo, que o produto tenha sido efetivamente entregue e utilizado no processo produtivo. Dispêndios realizados com compras que não atendam estes requisitos não devem ser utilizados para efeito de aproveitamento de crédito de PIS/Cofins.

E, como já demonstrado nos tópicos anteriores deste voto (especificamente os fatos mencionados no item II.1), os valores pagos pela empresa COPAPE decorrem de operações não comprovadas e/ou inexistentes, sem fruição pelo sujeito passivo de qualquer operação realizada, circunstâncias que caracterizam a glosa do creditamento referente às 134 Notas Fiscais emitidas pela empresa G&C.

Logo, para que os custos e as despesas sejam passíveis de creditamento das contribuições sociais de PIS e COFINS, não basta comprovar que foram assumidas exclusivamente por meio de notas fiscais e com os respectivos registros contábeis. É indispensável, principalmente, comprovar que os dispêndios correspondem aos produtos efetivamente recebidos e que os mesmos foram utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda pela empresa COPAPE (artigos 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, com alterações posteriores), sendo que o insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância para a produção desses bens. [...]"

Logo, na origem de todas as situações e fatos geradores dos tributos discutidos, está o fato de que se trata de operações comerciais inexistentes, o que valida, na minha visão, todas as exigências lançadas pela D. Autoridade.

Assim, por essas razões, concordo com a posição expendida pela DRJ e adoto o v. acórdão recorrido nos termos do art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), com exceção à concomitância das multas de ofício e multa isolada, bem como à multa qualificada, pontos que abordarei adiante em apartado.

Concomitância de multas isolada e de ofício

Por outro lado, tenho um ponto a reparar no acórdão recorrido à concomitância das multas.

O acórdão recorrido manteve a possibilidade de concomitância das multas de ofício e isolada por ausência de pagamento mensal dos tributos sobre base de cálculo estimada, e o Recorrente, em seu recurso, insurge-se contra esse fundamento.

No âmbito do CARF, o tema, apesar de antigo, causa ainda dissonâncias e debates, inclusive neste C. Turma.

Posiciono-me no sentido de rechaçar o duplo apenamento que advém da aplicação simultânea da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

A falta de pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória, do ponto de vista da execução da infração tributária. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre idêntico e mesmíssimo fato.

Assim, a concomitância deve ser afastada, já que o ilícito tributário não pode acarretar duas punições sob pena de bis in idem.

A falta dessa antecipação mensal é apenas um elemento concorrente para a efetiva infração de não o recolher, 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% (cito, nesse sentido, o Acórdão 9101-005.846 – CSRF/ 1ª Turma, da relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella).

Ademais, é preciso consignar minha posição sobre aplicabilidade da Súmula 105/CARF, a seguir transcrita:

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.

Neste caso concreto, as multas foram aplicadas com base no art. 44, incisos I e II Lei nº 9.430/1996:

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica”.

A Súmula, como visto, tem por objeto o art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, que é a redação já atribuída pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 (e posterior à revogação do inciso IV do §1º do referido art. 44).

A esse respeito, filio-me aos que entendem que os fundamentos da Súmula se aplicam à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, para isso remetendo ao voto da Rel. Maria

Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, no Acórdão 9101-006.900 – CSRF / 1ª Turma, na sessão de 3 de abril de 2024.

A bem da verdade, o que a Lei 11.488/2007 fez, no fundo, foi mera reformulação do dispositivo, no aspecto formal, e isso não alterou a real motivação para a não-imposição das multas concomitantemente. Vejamos o do art. 14 da Lei 11.488/2007:

“Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:”

Ou seja, a Lei 11.488/2007 apenas realocou a norma jurídica, transformando o que eram alíneas em incisos (nessa linha, cito o Acórdão 9101-007.042 – CSRF/1ª TURMA, da relatoria do Conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior).

Assim, em razão da plena aplicação do racional da Súmula CARF 105 e das demais razões expostas, entendo que o recurso voluntário deve ser provido em relação a esse fundamento, afastando-se a multa isolada de 50%.

**Multa qualificada de 150% - Não conhecimento dos argumentos quanto à
inconstitucionalidade - Redução de ofício de 150% para 100%**

O sujeito passivo basicamente alegou em seu recurso que a multa de 150% é desproporcional e não é razoável, devendo ser reduzida em face ao princípio de proibição do confisco e o princípio constitucional da proporcionalidade.

Contudo, como já dito, essa parte do recurso não pôde ser conhecida em função da da Súmula nº 2, CARF.

Assim, mantenho a posição da DRJ quanto à manutenção da qualificação.

No entanto, há um reparo a ser feito ainda que de ofício, já que a questão aqui invocada por esta Relatora não foi objeto nem da Impugnação nem do Recurso Voluntário.

Com a superveniência do art. 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que deu nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/96, a multa de ofício passou a ter seu percentual limitado ao teto de 100% (salvo casos de reincidência na infração tributária, o que não houve no presente processo):

“Art. 8º O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 44.”

.....

§ 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 11.488/2007)

§ 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 (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023): (...)

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. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)”

Assim, há que se reduzir as multas qualificadas 150% para 100%, com suporte no artigo 106, II, “c”, do CTN (retroatividade benigna aplicável à sanção tributária posterior e menos severa), tendo em vista nova redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Diante disso, com relação à multa qualificada, determino, de ofício, sua redução de 150% para 100% devido ao artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023.

Responsabilidade solidária

Como visto, nesse caso foi imputada responsabilidade solidária às seguintes pessoas físicas e jurídicas:

- EDUARDO ALVES SANTIAGO DUARTE (Responsabilidade Tributária Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto)Motivação: O Senhor Eduardo Alves Santiago Duarte na condição de sócio-administrador da pessoa jurídica Copape Produtos de Petróleo Ltda., tendo por conseguinte poder de decisão nos atos de gestão administrativa e fiscal, foi incluído como responsável solidário pelos créditos tributários lançados no presente processo de acordo com o previsto no art. 135, III do CTN, em razão de ter sido constatado o ilícito tributário disposto nº art. 72 da Lei nº 4.502/64, conforme Relatório Fiscal em anexo.

Enquadramento Legal - A partir de 01/01/2000 Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

- CONTROL PARTICIPACOES LTDA. (Responsabilidade Tributária Responsabilidade Solidária de Fato)Motivação: A pessoa jurídica Control Participações Ltda. na condição de sócia e

controladora da Copape Produtos de Petróleo Ltda., tendo por conseguinte poder de influência na gestão administrativa e fiscal desta sociedade empresarial, bem como, usufrui em última instância dos benefícios econômicos e financeiros decorrentes dessa gestão, foi incluída como responsável solidária pelos créditos tributários lançados no presente processo de acordo com o previsto no art. 124, I do CTN, em razão de ter sido constatado o ilícito tributário disposto no art. 72 da Lei nº 4.502/64, conforme Relatório Fiscal em anexo.

Enquadramento Legal: A partir de 01/01/2000 Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66.

Assim, no presente lançamento fiscal, foi atribuída a responsabilidade tributária solidária com fundamento nos artigos 124, I e 135, III do CTN.

Em relação ao Sr. Eduardo, após o acórdão da DRJ n. 101-028.278, de 22 de agosto de 2024, não houve interposição de recurso, embora tenha sido intimado. Compreendo que o recurso de fls. 2258/2297, que havia sido interposto por ocasião da primeira decisão da DRJ, deveria ter sido ratificado após a revisão desse primeiro acórdão. Como isso não foi feito, entendo que houve preclusão do direito de defesa do solidário que deixou escoar o novo prazo de interposição recursal sem a prática do ato processual (ou nova interposição de recurso, ou ratificação do anterior).

Quanto ao recurso da Control, conheço- o e passo a analisa-lo.

Lendo o Relatório Fiscal, na verdade, não identifico conduta individualizada do suposto responsável solidário em relação às infrações tributárias questionadas.

Veja-se:

“68. No presente caso aplica-se ao sócio administrador e representante legal Eduardo Alves Santiago Duarte, CPF 304.718.398-84, o disposto no inciso III, art. 135 do CTN, pois é possível identificar a sua participação direta na execução da infração tributária, levado a efeito com a intenção de reduzir artificialmente a carga tributária da companhia, por meio de atos contábeis e fiscais praticados para sua execução. Podemos citar, como por exemplo, o fato de que tanto a Escrituração Contábil Digital (ECD) quanto a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) identifica o Senhor Eduardo Alves como o administrador responsável da fiscalizada. E, as cópias dos contratos sociais do período também confirmam esta condição de sócio administrador, no período das infrações tributárias.

69. Além disso, nos termos do art. 124, I, do CTN, são solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, caracterizando-se o interesse comum pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador do tributo.

70. O dispositivo legal é aplicável à controladora da fiscalizada, visto o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, levado a efeito com a intenção de reduzir artificialmente e de forma dolosa a carga tributária da Copape, cujos benefícios tributários atingiram em última instância os seus controladores, responsáveis diretos e indiretos pelos atos societários/comerciais necessários para sua execução.

71. Como já demonstrado neste relatório, as operações de compras de produtos não comprovadas, refletiram em contabilização de custos e aproveitamento de créditos de contribuições indevidas, assim como, foi indevida a utilização de alíquotas a maior na apuração de créditos de Pis e Cofins. A relevância destas condutas e, principalmente a participação de uma terceira empresa, integrante do mesmo Grupo Econômico (por meio de um Contrato de Cessão de Crédito inidôneo e de transferências bancárias), demonstra o interesse e a participação indireta da controladora da Copape nas infrações tributárias, na medida em que as empresas do Grupo Econômico designaram a mesma pessoa física como administrador.

72. A Control Participações Ltda, CNPJ 04.817.613/0001-77, na condição de controladora e principal acionista da fiscalizada, deve, portanto, figurar como responsável solidária pelo crédito tributário, observando o inciso I do art. 124 do CTN.”

(destaques da Relatora)

Na minha visão, nem as descrições que constaram do auto de infração e nem mesmo o que foi consignado no Relatório Fiscal mostram qualquer relação direta e específica da empresa Control com os fatos geradores e a imposição tributária ora em discussão. Assim, fica atraída a jurisprudência que repele a solidariedade nessas situações:

“Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR. ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN. AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDOTA. AFASTAMENTO DA IMPUTAÇÃO.

A imputação da responsabilidade solidária ao sócio administrador, com fulcro no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN, exige a demonstração, além da sua condição de administrador, de conduta individualizada que tenha relação direta e específica com os fatos geradores em relação aos quais se apura o crédito tributário cuja responsabilidade solidária se imputa. Ausente esta demonstração, afasta-se a imputação de responsabilidade solidária.” (ACÓRDÃO

3301-014.291 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA, SESSÃO DE 26 de novembro de 2024)

“SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIOS E ADMINISTRADORES. ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE VIOLAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. INDIVIDUALIZAÇÃO DAS CONDUTAS.

Deve ser afastada a solidariedade dos sócios e administradores, quando inexistente comprovação de violação de lei, contrato social ou estatutos, e quando inexistente a individualização das condutas em relação a determinados lançamentos.” (Acórdão nº 9202-010.678 – CSRF / 2ª Turma, Sessão de 26 de abril de 2023)

Assim, discordando nesse ponto da decisão da DRJ, afasto a responsabilidade solidária atribuída neste caso à pessoa jurídica Control, já que sua condição de sócia e controladora da Copape Produtos de Petróleo Ltda, por si só, não é suficiente para fins de atribuição de solidariedade nos termos da legislação tributária.

É como voto.

Conclusão:

Considerando o exposto, voto no sentido de:

- conhecer parte do Recurso Voluntário do sujeito passivo para, na parte conhecida, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para afastar a concomitância das multas, cancelando a multa isolada de 50%, e reduzir de ofício a multa qualificada de 150% para 100%.
- não conhecer o recurso voluntário do Sr. Eduardo Alves Santiago Duarte de fls. 2258/2207.
- conhecer o recurso voluntário de Control Participações Ltda, provendo-o para afastar sua responsabilidade solidária.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, redator designado

Em que pese as sempre judiciosas palavras da Conselheira Andressa Paula Senna Liasis, ousou discordar de seu entendimento acerca da exigência da multa isolada cobrada sobre as estimativas pagas a menor em função do lançamento tributário efetuado.

A Contribuinte sustenta que não teria infringido a legislação tributária que trata do recolhimento dos tributos com base na estimativa mensal, sendo improcedente a aplicação da multa isolada nos autos de Infração IRPJ e CSLL. Isso porque a multa isolada somente seria devida no caso de falta ou insuficiência de pagamento mensal identificada pela fiscalização no curso do ano calendário, entretanto, a Fiscalização foi instaurada após o término do ano calendário. Argui que, após o término do exercício, o tributo calculado sobre base de cálculo estimada deve ser apurado com base no lucro real anual, conforme Súmula CARF 82. Ainda, aduz que caberia a aplicação da multa isolada se e somente se tivesse ocorrido o não recolhimento do valor mensal estimado nos termos dos artigos 208 e 220 do RIR, combinado com o inciso II do art. 44 da Lei 9.430/95. Para tanto, afirma que a interpretação de hipótese normativa punitiva deve ser estrita, o que impediria ao aplicador da norma ampliar o conceito de valor mensal estimado para algum valor mensal ajustado a maior. Assim, somente seria caso de incidência da multa isolada no caso de o contribuinte inadimplir a obrigação de pagar o valor mensal estimado.

Neste tema, perfilo com os que pensam estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada, exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

Historicamente, a matéria foi tratada, de prefácio, no art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

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

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

(...)

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

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

(...)

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

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

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

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

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

(...)

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

Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração substancial nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço.

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, **e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas**, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Tem-se assim que a **multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário**, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a “obrigação de dar” (pagar) o tributo devido, ou seja, é o “*dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei*”¹, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de “obrigação de fazer” e “obrigação de não fazer”, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, “*acessórias ao principal*”, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no fundo, em “*obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais*”².

Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma “antecipação estimada” do tributo, **a ser apurado como devido, ou não**, ao final do período de apuração, que é devida e **deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual**.

Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 306-307.

² ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*, 4ª. ed. São Paulo: Método, 2010.

recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual.

Nesta linha, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105, por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Assim, é forçoso negar provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas no período-base de 2015.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves