



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

Processo nº 10830.016519/2010-71
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.308 – 1ª Turma
Sessão de 17 de janeiro de 2018
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrentes TEMPO DISTRIBUIDORA DE VEICULOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESTAÇÃO EFETIVA DOS SERVIÇOS PELA AUTUADA E NÃO PELA CONTROLADORA.

Tendo sido constatado que os serviços de encaminhamento de pedidos de financiamento para aquisição de veículos a agentes financeiros eram prestados pela concessionária autuada e não por sua *holding* controladora, que sequer possui estrutura para tal, correta a autuação por omissão das receitas correspondentes na concessionária.

MULTA QUALIFICADA. PRÁTICA REITERADA DE ATOS SIMULADOS

Deve ser mantida a multa qualificada quando a contribuinte pratica negócios jurídicos com o intuito de alterar as características do fato gerador e com tal prática omite receitas por quatro anos consecutivos.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal *ainda que* tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, aplica-se a Súmula CARF nº 105 apenas para períodos anteriores à publicação da Medida Provisória nº 351, de 2007.

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também aos lançamentos reflexos ou decorrentes de CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento (i) por maioria de votos, em relação à multa qualificada, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento nessa matéria; e (ii) por maioria de votos, em relação à multa isolada, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento.

Julgamento iniciado na reunião de 11/2017.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

FAZENDA NACIONAL e TEMPO DISTRIBUIDORA DE VEICULOS LTDA recorrem a este Colegiado, por meio dos Recursos Especiais de e-fls. 1.440 e ss. e 1.542 e ss., respectivamente, contra o acórdão nº **1401-000.766**, de 10 de abril de 2012 (e-fls. 1.139 e ss.), que, deu parcial provimento ao recurso de ofício, para desqualificar a multa de ofício e afastar a imposição de multa isolada. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. REVENDA DE VEÍCULOS. FINANCIAMENTO DE CLIENTES. COMISSÕES PAGAS POR INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS A CONTROLADORA. A receita deve ser imputada à pessoa que efetivamente prestou o serviço a ela relacionada, ainda que o contrato de prestação de serviços tenha

sido firmado com outra empresa do mesmo grupo. Não há como se aceitar que a receita de um contrato seja alocada em uma empresa e os custos decorrentes da execução do mesmo contrato sejam alocados em outra empresa. Prevalece, nesse caso, a realidade negocial, ainda que a forma adotada entre as partes contratantes seja diversa.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS. Tratando-se de lançamentos reflexos, decorrentes dos mesmos fatos que ensejaram a autuação de IRPJ, mantém-se a mesma orientação decisória do lançamento principal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Apesar da omissão reiterada de receitas, como decorre de planejamento tributário em que se identifica a ausência de comprovação de dolo específico para sonegação, simulação ou fraude, impossível a aplicação da multa de ofício qualificada. A penalidade deve ser reduzida para 75%.

MULTA ISOLADA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Assim, a primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no dever de recolher o tributo.

A Contribuinte opôs Embargos de Declaração em face do acórdão em questão, os quais foram rejeitados (Despacho de e-fls. 1.529 e ss.).

O recurso especial da Fazenda foi parcialmente admitido por meio do Despacho de e-fls. 1.713 e ss., em relação aos temas Multa de Ofício Proporcional Qualificada - Simulação; Multa de Ofício Proporcional Qualificada - Prática Reiterada; e Multa de Ofício Isolada - Estimativa tão somente em relação aos fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2007, inclusive (não foi admitido em relação ao tema Multa de Ofício Isolada - Estimativa em relação aos fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2006, inclusive, tendo em vista o enunciado da Súmula CARF nº 105, de 08.12.2014).

Após julgamento de Agravo, o recurso especial da Contribuinte foi parcialmente admitido por meio do Despacho de e-fls. 1.886 e ss., em relação à matéria divergência quanto ao sujeito passivo das comissões na venda de veículos, sendo rejeitado quanto aos dois pontos abordados na matéria "Possibilidade de compensação de ofício de tributos constituídos após a desconsideração das operações").

Recurso da Fazenda Nacional:

No tema "Simulação - Multa qualificada", a Fazenda aponta divergência jurisprudencial em relação aos acórdãos cujas ementas estão assim redigidas na parte de interesse:

Acórdão nº 1301-001.220

MULTA. QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

Se os fatos retratados nos autos deixam foram de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito negocial, reduzir a base de incidência de tributos, descabe afastar a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante.

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. SUBSTÂNCIA ECONÔMICA E PROPÓSITO NEGOCIAL. AUSÊNCIA.

Se os elementos colacionados aos autos indicam que a despesa de ágio apropriada no resultado fiscal derivou de operações que, desprovidas de substância econômica e propósito negocial, objetivaram, tão-somente, a redução das bases de incidência das exações devidas, há de se restabelecê-las, promovendo-se a glosa dos referidos dispêndios.

Acórdão 1302-001.331

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE ATIVOS. OPERAÇÃO "CASA-SEPARA". SIMULAÇÃO.

Deve ser mantida a exigência, ao restar comprovado que as complexas operações societárias levadas a efeito pela interessada nunca objetivaram a admissão de novo sócio ou investidor, mas sim a alienação de participações societárias. A existência de prévio contrato escrito entre as partes, em que são detalhados todos os passos e valores envolvidos nas operações, reforça tal conclusão. Irrelevante o lapso temporal entre o início e o final das operações ter sido superior a um ano, se todas as etapas estavam previamente acordadas entre as partes. O descompasso entre a vontade aparente e a vontade real conduz à conclusão de simulação. O ganho de capital na alienação foi artificialmente reduzido, com a igualmente artificial majoração do custo de aquisição. O lançamento deve, assim, ser mantido.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

É cabível a qualificação da multa de lançamento de ofício nos casos em que ficar demonstrada a conduta dolosa do sujeito passivo ao praticar atos simulados, com o objetivo de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário.

Já no tema "Prática Reiterada - Multa qualificada", os paradigmas são os seguintes:

Acórdão 103-23.495

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. COMPROVAÇÃO - Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A prática reiterada de omissão de receitas conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, sendo cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96, com nova redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007.

Acórdão 101-95.282

OMISSÃO DE RECEITAS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – Caracterizam-se omissão de receita ou de rendimento, os valores creditados em conta de depósito ou investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MULTA QUALIFICADA - A prática reiterada de omissão de receitas caracteriza a conduta dolosa, justificando a penalidade agravada.

Finalmente no tema "Multa Isolada por Falta de Estimativa", os paradigmas apontados são os seguintes:

Acórdão nº 1202-000.964

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. A incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, por observarem previsões legais específicas.

Acórdão nº 1302-001.080

MULTA ISOLADA. A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional. O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

Em relação ao tema da qualificação da multa de ofício alega a Fazenda, em resumo, o que segue:

a) que "*tendo sido reconhecida a simulação das operações realizadas pelo contribuinte em conluio com as outras empresas, com a alteração indevida do sujeito passivo em relação aos fatos geradores das receitas omitidas, direcionando estas para escrita fiscal da 'holding' ARCEL, representam uma arquitetada estratégia fiscal criteriosamente com único propósito de reduzir indevidamente a carga tributária do IRPJ e tributos reflexos, além de provocar reiterados prejuízos fiscais na fiscalizada em todos (anos calendários 2005 a 2008), caracteriza o intuito de fraude exigido para qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*";

b) que "*é inegável que o contribuinte utilizou-se de uma série de instrumentos com o intuito de criar uma roupagem legal capaz de dar uma aparência legítima às operações cujo único fundamento era não oferecer à tributação o ganho de capital auferido*";

c) que *"para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo", o qual "é elemento que se encontra nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964"*;

d) que *"no presente caso, a multa de 150% deve ser mantida, eis que as operações simuladas, 'com apropriação de receita por empresa do mesmo grupo empresarial diferente da que a lei determina, a qual provocou o fato gerador da obrigação tributária, a fiscalizada minimiza seus preços e margem de lucros, de tal modo a obter dois benefícios simultâneos: (i) vantagem comercial competitiva com seus concorrentes e (ii) não gera lucro contábil/fiscal, como verificado em vários anos calendários sucessivos, tendo desta forma a minoração artificial dos encargos tributários do grupo empresarial como um todo', se enquadrando nas situações elencadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964"*. Transcreve a Recorrente *"os argumentos da fiscalização constantes do relatório do acórdão recorrido, em que resta claro que a simulação, com o fim de reduzir a obrigação tributária"*, em que são destacadas a ocorrência de simulação e a prática reiterada de omissão de receitas.

Já no que se refere ao tema Multa de Ofício Isolada - Estimativa, a Fazenda argumenta, em apertada síntese, o que segue:

a) que a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, inc. I, da Lei 9.430/96, resultou falta de recolhimento de tributo (IRPJ/CSLL) por parte da empresa, enquanto a denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, 'b' da Lei 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento da sistemática de recolhimento por estimativa mensal do IRPJ e da CSLL;

b) que a sistemática de recolhimento antecipado nos termos do art. 2º se justifica diante da necessidade que possui a União de auferir receitas no decorrer do ano, precisamente a fim de fazer face às despesas em que incorre também nesse período;

c) que o não recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa é infração bastante diversa daquela consistente na omissão de receitas apurada ao final do ano-calendário, nada impedindo que dessas infrações resultem penalidades distintas: *"da omissão de rendimentos, decorre a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96; enquanto que do descumprimento do regime de recolhimento de estimativa, decorre a multa isolada prevista no atual art. 44, inciso II, alínea "b", da mesma Lei"*;

d) que, em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, sendo multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram *bis in idem*;

e) que as bases de cálculo das duas penalidades normalmente não são coincidentes. A multa de ofício incide sobre o tributo devido pela parte e que não foi recolhido no momento oportuno, enquanto a multa isolada deve ser calculada sobre as antecipações que não foram pagas pela empresa no decorrer do ano. Nem sempre o conjunto dessas antecipações equivalerá ao tributo cobrado;

f) que *"a teor art. 44, §1º, 'IV' (art. 44, II, 'b'), da Lei 9.430/96, a 'multa isolada' é devida em função do não pagamento do imposto devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa"*.

g) que, no caso, não há dúvida de que a Recorrida optou por recolher o IRPJ e a CSLL pelo regime de estimativa e que descumpriu o regime, pois não recolheu integralmente o IRPJ e a CSLL, e não justificou o não recolhimento mediante a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução, tal como admitido pela Lei nº 8981/1995.

Vale observar que nesse tema o recurso foi admitido somente em relação aos fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2007, inclusive (não foi admitido em relação ao tema Multa de Ofício Isolada - Estimativa em relação aos fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2006, inclusive, tendo em vista o enunciado da Súmula CARF nº 105, de 08.12.2014).

Ao final pede a Fazenda que o presente recurso seja conhecido e provido, para *"reformular o acórdão atacado para restabelecer a qualificação da multa de ofício, em razão da comprovada simulação, assim como para manter a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ/CSLL"*.

A Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 1.851 e ss.).

Argumentando pela inadmissibilidade do recurso fazendário, asseverou, em síntese, o que segue:

a) que a Fazenda não demonstrou o prequestionamento da matéria aventada na peça recursal, ferindo a exigência do art. 67, § 5º, do RICARF-2015;

b) que a Fazenda não fez demonstração analítica da divergência suscitada, conforme exige o art. 67, § 8º, do RICARF-2015, *"limitando-se à mera transcrição parcial de ementas"*;

c) que o acórdão recorrido carece de similitude fática em relação aos paradigmas apontados pela Fazenda na matéria "Simulação - Multa qualificada" (acórdãos nº 1301-001.220 e nº 1302-001.331). Aduz que, no recorrido, *"o elemento essencial para a desqualificação da multa de ofício foi a inexistência de demonstração de dolo específico no caso concreto"*, sendo que *"o fundamento da decisão recorrida foi um aspecto fático do caso concreto e não um aspecto jurídico"*. Já no primeiro paradigma, *"o caso concreto e os aspectos jurídicos são totalmente divergentes"* (trata de *"reorganização societária de empresa completamente estranha ao caso destes autos"*). Situação semelhante ocorreria em relação à divergência suscitada quanto ao segundo paradigma, sustentando a Contribuinte que não há relação entre o conjunto fático-probatório do paradigma e o do caso presente, e que *"não houve a divergência na interpretação, mas sim resultados diferentes decorrentes de conjuntos fático-probatórios diferentes"*;

d) que a Fazenda trouxe quatro paradigmas para a mesma matéria (qualificação da multa), excedendo o limite previsto no art. 67, § 6º, do RICARF, devendo ser descartados os dois últimos (acórdãos nº 101-95.282 e nº 103-23.495), conforme prevê o art. 67, § 7º, do mesmo regimento;

e) que o acórdão recorrido também carece de similitude fática em relação aos paradigmas apontados pela Fazenda na matéria "Prática Reiterada - Multa qualificada" (acórdãos nº 101-95.282 e nº 103-23.495), pois esses julgados *"apresentam conclusões jurídicas baseadas em conjunto fático e probatório totalmente diferentes"*. Afirma que no acórdão nº 101-95.282, *"lavrado em virtude de omissão de receita de depósito bancário não*

escriturado e não comprovado", "a qualificação da multa sequer foi discutida (...), pois a Recorrente não abordou a matéria no seu recurso voluntário". Já no acórdão nº 103-23.495, "lavrado em virtude da constatação de omissão de receitas" e em que "no entendimento da fiscalização a multa foi configurada pelo fato de a Contribuinte ter escriturado sistematicamente receitas de montante muito inferior ao efetivamente auferido", o Relator demonstrou que os aspectos fáticos do caso confirmavam a existência de dolo específico do Contribuinte";

f) que em relação ao tema da concomitância da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas o acórdão recorrido está em consonância com a Súmula nº 105 do CARF, razão pela qual sua admissão implicaria ofensa ao art. 67, § 2º, do RICARF-2009;

Quanto às contrarrazões de mérito, as alegações da Contribuinte relativas ao tema da qualificação da multa podem ser sintetizadas como segue:

a) que não cabe multa qualificada "no caso de ser apurada simples omissão sem qualquer prova de fraude", como fixam as súmulas CARF nº 14 e nº 25;

b) que *"toda a fiscalização foi baseada nos documentos e nas declarações fornecidas pela autuada e a Arcel para Administração Tributária"*;

c) que *"não houve impedimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, visto que os valores correspondentes as bases de cálculo da presente autuação foram declaradas e os tributos foram pagos pela ARCEL"*;

d) que *"tratando-se da gravosa acusação de simulação e da prática de crime, é indiscutível que o ônus da prova é da autoridade fiscal, ex vi o Decreto-Lei nº 1.598/1977"*. Cita aqui também dispositivos do RIR-1999, do Decreto nº 7.574/2011 e do Código de Processo Penal;

e) que a fiscalização, além de não provar, *"sequer elencou os motivos da ocorrência de dolo específico no sentido de fraudar ou lesar o fisco"*.

No que se refere ao tema da concomitância das multas de ofício e isolada, as contrarrazões da Contribuinte podem ser sintetizadas como segue:

a) que a fiscalização imputou à Contribuinte dupla penalidade (multa de ofício e multa isolada);

b) que há no caso conflito normativo, sendo que sua solução deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada. Assim, *"quando aplicada a multa de ofício pela falta de recolhimento apurado ao final do exercício e constatado que também esse mesmo valor deixou de ser antecipado ao longo do ano sob a forma de estimativa, a Autoridade Fiscal não poderá exigir, concomitantemente, a multa isolada"*;

c) que *"os valores submetidos à estimativa estão, sem quaisquer dúvidas, englobados no valor da base de cálculo final apurado no fim do período de apuração"*;

d) que essa matéria *"foi definitivamente pacificada pelo Pleno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais"* através da Súmula CARF nº 105, de aplicação obrigatória;

e) que tal entendimento não pode ser alterado após a edição da Lei nº 11.488/2007, trazendo elementos da Exposição de Motivos dessa norma. Acrescenta que a Súmula CARF nº 105 permanece válida e eficaz e traz jurisprudência do STJ sobre a matéria.

Ao final, requer que o recurso da Fazenda não seja conhecido, ou, subsidiariamente, que seja desprovido.

Recurso da Contribuinte:

Na parte admitida do recurso da Contribuinte o acórdão paradigma indicado é o que segue:

Acórdão nº 1801-01.114

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

RECEITAS DE COMISSÕES SOBRE FINANCIAMENTOS NA VENDA DE VEÍCULOS

Provado nos autos, por contratos celebrados com diversas instituições financeiras, que as receitas obtidas com a prestação de serviços de obtenção de financiamentos de veículos foram auferidas, escrituradas e oferecidas à tributação pela empresa controladora "holding" do grupo empresarial, deve ser cancelada a autuação na empresa controlada concessionária de veículos.

Quanto ao mérito, no item "III.1 - Violação do entendimento proferido no Recurso Especial nº 1.106.462/SP, julgado sob o rito 543-C. e art. 62-A do RICARF" do recurso, a Contribuinte alega, em síntese, o que segue:

a) que a premissa basilar para a autuação foi que a venda do veículo e o financiamento são operações únicas e dissociadas, uma não existindo sem a outra. A partir daí a autoridade fiscal e a DRJ "*admitiram a desconconsideração do contrato de financiamento, firmado entre a ARCEL e as instituições financeiras para também desconsiderar as receitas já tributadas por ARCEL e passar a tributá-las em TEMPO*";

b) que equivocada em relação a tal vinculação eis que (a) nem todos os veículos são adquiridos com financiamento (apresenta quadro de vendas que sustenta afirmação de que 50% das vendas são à vista) e (b) nem todo financiamento é feito pelas instituições que firmaram contrato com a ARCEL. E acrescenta que "*tal desconconsideração foi realizada sem apontar qualquer violação de lei ou provar qualquer simulação*";

c) que "*de acordo com a autoridade fiscal, não seria possível que a ARCEL (controladora) pudesse firmar contratos com as instituições financeiras e, em consequência, auferir tais receitas*". Observa que, no entanto, o acórdão recorrido "*afastou peremptoriamente tal vinculação*" (transcreve trecho);

d) que, dessa forma, o recorrido "*reconheceu a improcedência da motivação que fundamentou a lavratura do auto de infração*". Diz que, assim, segue a "*mesma linha do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.106.462/SP*", que

"assentou entendimento no sentido de que vendas financiadas são diferentes de vendas a prazo". Refere que esse recurso foi julgado sob o rito de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), vinculando o CARF a teor do art. 62, § 2º, do RICARF;

e) conclui que, *"portanto e em virtude desse entendimento consolidado do STJ, em sede de procedimento especial para julgamento de recursos repetitivos, este colegiado não pode dispor de modo diverso, ficando obrigado a pronunciar o erro de motivação do AI, que o torna nulo"*.

No item "III.2 - Da suposta omissão de receita de comissões sobre o financiamento de veículo", alega, em síntese, o que segue:

a) que a omissão de receitas atribuída à Contribuinte decorre da requalificação das operações de intermediação de financiamento de veículos realizadas pela ARCEL, as quais, na visão da Fiscalização e do acórdão recorrido, devem ser à ela imputadas, mas que *"rigorosamente, não há no caso prática de omissão de receitas, pois as receitas de comissões sobre o financiamento de veículos existiram e já foram declaradas e tributadas pela ARCEL"*;

b) que, assim, *"a controvérsia não se destina a aferição de ocorrência ou não da receita tributável, mas quem seria o titular das receitas: a recorrente ou a ARCEL (controladora), ou seja, qual delas é o sujeito passivo da obrigação tributária"*;

c) que conforme art. 121 do CTN *"somente há um contribuinte que é o sujeito com relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário"* e que *"formal e materialmente, o contribuinte é a ARCEL, na qualidade de titular dos mencionados contratos, celebrados entre a ARCEL e as instituições financeiras"*, não havendo o que se falar em omissão de receitas;

d) que a autuação simplesmente desconsiderou a operação reclassificando a receita auferida, promovendo uma reinterpretação dos fatos, elementos jurídicos existentes e normas aplicáveis, acrescentando que foi a ARCEL que realizou a prestação de serviços de intermediação de financiamento, auferindo, em contrapartida, as receitas, ressaltando que *"a ARCEL emitiu as notas fiscais, fez os respectivos registros contábeis e procedeu à tributação dos mesmos"*;

e) que o argumento da decisão recorrida de que a ARCEL deveria possuir estrutura operacional para viabilizar a prestação dos serviços foi utilizado pela Fiscalização apenas como apoio para a alegação de que a comissão pela intermediação financeira nunca poderia ser auferida por empresa diversa da vendedora do veículo;

f) que *"a Recorrente provou que o serviço de financiamento era executado pelos funcionários das instituições financeiras, não eram da ARCEL nem de TEMPO"*;

g) que *"na busca de melhor se diferenciar no mercado, ARCEL procurou negociar uma melhor e mais vantajosa política de financiamento para as vendas efetuadas nas concessionárias que controla"*. E *"por intermédio de seu dirigente Sr. Armindo Dias, pela sua Diretora Executiva Sra. Maria de Fátima Simões Dias Nadelicci e o controller terceirizado Sr. Luiz Antonio Furlan ARCEL firmou contrato com diversas instituições, para disponibilizar nas concessionárias a estrutura de algumas financeiras, e com isso possibilitar que seus clientes, após escolheram seus automóveis, ainda tivessem a opção de adquiri-los com prestações*

acessíveis". Acrescenta que "esse tipo de negociação só é produtiva se feita pela cúpula do grupo, pois requer a autoridade, o poder de decisão e a pressão direta dos proprietários: ou de executivos de alta capacidade e confiança, que possam representar o grupo". Aduz que "simples funcionários jamais teriam qualquer poder de negociação", que "para a execução do serviço não era necessário mais ninguém";

h) que *"a execução operacional dos financiamentos eram feitas diretamente pelos funcionários das instituições financeiras"* (únicos a tratar sobre questões de financiamento) e que nos contratos sociais das concessionárias *"não consta como objetivo social qualquer menção sobre a realização ou fechamento de contratos de financiamento"*. Junta fotografias, fluxograma de atividades que divide tarefas dos funcionários da TEMPO (apoio vendas) e das instituições (operador de banco) e declarações de instituições financeiras acerca do procedimento operacional (doc. 05);

i) que é a ARCEL quem contrata as financeiras e se obriga, sendo, portanto, remunerada e se responsabiliza (destaca trechos de contrato), acrescentando que tal sistema é benéfico para a TEMPO, que *"não precisa despendar esforços fora do seu foco de atividade principal (...) gerando ambiente de negócios mais favorável"*.

Adiante, no item "III.3 - Da inexistência de desvinculação entre receitas e despesas", a Contribuinte refere que a decisão recorrida inova ao adicionar novo fundamento para a manutenção da autuação, qual seja a inexistência de vinculação entre receitas e despesas. E contesta tal conclusão, alegando que *"se a Recorrente TEMPO não auferia receitas diretas com a atividade mencionada de financiamento, também é certo que ela também não suportou nenhuma despesa oriunda da mencionada operação"*.

Deixa-se aqui de tratar das alegações trazidas no item "III.4 Do direito a compensação de tributos recolhidos na ARCEL: proibição do bis in idem" uma vez que, como se viu, essa matéria não foi admitida no exame de admissibilidade.

Ao final pede a Contribuinte que o presente recurso seja conhecido e provido, para que *"o acórdão recorrido seja integralmente reformado, cancelando-se o auto de infração combatido"*.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 1.899 e ss.), aduzindo, em essência, o que segue:

a) que o recurso da Contribuinte não deve ser conhecido em face da ausência de demonstração de que, discutindo casos similares, foi dada interpretação jurídica diversa, porquanto, baseado puramente em questão de avaliação probatória. Aduz que, enquanto a Turma julgadora do recorrido, com base no princípio do livre convencimento e motivação, concluiu que os custos e despesas pela intermediação do serviço eram da Recorrente, e, portanto, tais receitas deveriam ingressar na contabilidade desta, e não da holding, Arcel S.A., o colegiado que julgou o paradigma *"teve outra interpretação do conjunto probatório acostado"*;

b) quanto ao mérito, a Fazenda, *"pela clareza do acórdão recorrido, e tendo em vista que foi fundamentado na análise da documentação acostada aos autos e baseado na livre convicção dos julgadores"*, pede para se adotar como razões do seu recurso a fundamentação do voto condutor recorrido, transcrevendo trecho;

c) acrescenta que *"a apropriação de receitas de determinada pessoa jurídica no patrimônio de outro contribuinte configura inobservância do mencionado Princípio da Entidade e, em consequência, fere as normas contábeis e fiscais"*, que *"comissão alguma seria paga por instituições financeiras se a empresa controlada não lograsse êxito na sua atividade de concretizar as vendas de veículos"* e que *"tendo sido as receitas de comissões transferidas para a controladora, certamente deixaram de ser contrapostas às despesas com as quais se relacionam e que estão contabilizadas na autuada, empresa responsável pela revenda de veículos novos e usados"*.

Ao final, pugna a Fazenda que *"seja negado seguimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte"*, e, caso não seja este o entendimento sufragado, *"seja negado provimento ao citado recurso, mantendo-se, nesse ponto, o acórdão proferido pela eg. Turma a quo por seus próprios e jurídicos fundamentos, bem como com fundamento nas razões expendidas acima"*.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora.

Os recursos são tempestivos, assim como as contrarrazões.

Tanto a Fazenda Nacional quanto a Contribuinte argumentaram nas respectivas contrarrazões pela inadmissibilidade dos recursos da parte contrária. Antes de enfrentar tais argumentações cumpre fazer breve resumo da autuação fiscal e seus desdobramentos.

Compulsando-se o Termo de Verificação Fiscal (TVF, e-fls. 87 e ss.) bem como outras peças dos autos, verifica-se que a Recorrente (TEMPO Distribuidora de Veículos Ltda.) é concessionária de veículos que faz parte de grupo empresarial (Grupo Tempo) no qual se incluem diversas outras empresas igualmente concessionárias de veículos. A *holding* controladora da Recorrente e de outras empresas do grupo é a ARCEL S/A.

A origem da presente autuação fiscal está na intermediação junto a agentes financeiros (cite-se, por exemplo, Banco Alfa, Finasa e BV Financeira) do financiamento concedido a compradores de veículos da Recorrente. Os agentes financeiros comissionam a intermediação em questão, prática corrente no mercado, sendo que no presente caso as receitas das comissões foram contabilizadas e tributadas na *holding* do grupo, a ARCEL.

A Fiscalização entendeu que as receitas em questão (de comissão de intermediação financeira) eram *"oriundas/vinculadas às operações comerciais praticadas pela fiscalizada, em seu estabelecimento, sob a tutela de seus custos (veículos) e despesas operacionais/vendas, portanto, omitidas indevidamente de sua escrita contábil"*. E, por consequência, constituiu os créditos tributários (de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins) correspondentes às receitas consideradas omitidas. Considerou que se tratava de planejamento tributário em que as receitas escapavam da tributação no regime do lucro real (na Recorrente), para serem tributadas no regime do lucro presumido (na *holding*), mais favorável. E aplicou multa qualificada de 150%, sob dois fundamentos *"(i) simulação do negócio jurídico e (ii) a prática reiterada de omissão de receitas"*.

Enquanto a Turma ora recorrida manteve a autuação de omissão de receitas (tendo, no entanto, afastado a qualificação da multa de ofício), autuação similar de outra concessionária do mesmo grupo empresarial foi afastada no julgamento do primeiro paradigma trazido pela Contribuinte em seu recurso especial (acórdão nº 1801-01.114).

Por questão de lógica, iniciar-se-á a apreciação pelo recurso da Contribuinte, eis que o da Fazenda trata de questões decorrentes do principal, quais sejam qualificação da multa e multa isolada sobre estimativas não recolhidas.

Recurso Especial da Contribuinte

Preliminar de inadmissibilidade

Conforme relatado, nas contrarrazões da Fazenda em face do recurso da Contribuinte é alegado que o recurso não deve ser conhecido uma vez que não houve demonstração de que, discutindo casos similares, foi dada interpretação jurídica diversa, porquanto o paradigma se baseia puramente em questão de avaliação probatória.

Sem razão a Fazenda Nacional.

Como bem assinalou o Despacho que apreciou agravo interposto pela Contribuinte, nos acórdãos comparados os lançamentos analisados decorrem de infração descrita em idênticos termos: "*Omissão de receitas relativas às comissões, bonificações e prêmios pagos pelas instituições financeiras/crédito, a título de remuneração da intermediação sobre contratos de financiamentos vinculados diretamente às operações de revenda de veículos efetuadas pela fiscalizada, cujas receitas foram indevidamente apartadas da operação de venda financiada como um todo e contabilizadas em sujeito passivo diverso (controladora do Grupo Tempo Arcel S/A)*".

Nesse quadro, a divergência exsurge do fato de que "*enquanto no paradigma acolheu-se os contratos celebrados com as instituições financeiras como prova de que a pessoa jurídica Arcel S/A seria sujeito passivo dos tributos decorrentes das receitas de comissões, firmando-se a ausência de prova suficiente no sentido de a autuada ter arcado com as despesas para obtenção de tais receitas, no acórdão recorrido as receitas foram atribuídas à autuada com suporte na acusação fiscal de que Arcel S/A não teria estrutura organizacional para prestação dos serviços*".

Rejeita-se, portanto, a preliminar da Fazenda, devendo ser conhecido o recurso da Contribuinte.

Mérito

No mérito, a Contribuinte alega primeiramente que é equivocada a vinculação entre venda do veículo e financiamento estabelecida na autuação, sendo que o acórdão recorrido "*reconheceu a improcedência da motivação que fundamentou a lavratura do auto de infração*". E, assim, seguiu a "*mesma linha do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.106.462/SP*" (o qual foi julgado sob o rito de recursos repetitivos - art. 543-C do CPC, vinculando o CARF a teor do art. 62, § 2º, do RICARF), que

"assentou entendimento no sentido de que vendas financiadas são diferentes de vendas a prazo".

Assim, e em virtude desse entendimento consolidado do STJ, assevera a Contribuinte, *"este colegiado não pode dispor de modo diverso, ficando obrigado a pronunciar o erro de motivação do AI, que o torna nulo"*.

Não assiste razão à Contribuinte, na medida em que a autuação fiscal não faz tal equiparação entre vendas financiadas e vendas a prazo, mas sim atribui à Recorrente as receitas de comissões de intermediação de operações de financiamento registradas pela *holding* do grupo, ARCEL. Não há qualquer desqualificação da natureza das receitas, mas sim a **identificação do sujeito passivo** que, na ótica da Fiscalização, as auferiu de fato. Não há que se falar, assim, em nulidade do auto de infração por erro de motivação.

Em seguida a Recorrente ataca a imputação das receitas em questão a si, alegando, em apertada síntese, que a Fiscalização promoveu reinterpretação (requalificação) dos fatos *"baseada em meras ilações, desprovidas de respaldo factual e normativo"*. Aduz que foi a ARCEL que realizou a prestação de serviços de intermediação de financiamento, auferindo, em contrapartida, as receitas. Ressalta que *"a ARCEL emitiu as notas fiscais, fez os respectivos registros contábeis e procedeu à tributação dos mesmos"* e aduz que é a ARCEL quem contrata as financeiras e se obriga, sendo, portanto, remunerada. E alega que *"provou que o serviço de financiamento era executado pelos funcionários das instituições financeiras, não eram da ARCEL nem de TEMPO"*.

Pois bem, tomando-se um dos contratos celebrados pela ARCEL com agente financeiro, contrato com a FINANCEIRA ALFA S.A. - CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTOS e com a ALFA ARRENDAMENTO MERCANTIL S.A (trazido pela própria Contribuinte em sua Impugnação, e-fls. 758 a 760), tem-se:

CONTRATANTES:

FINANCEIRA ALFA S.A. - CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTOS, com sede no Município de São Paulo, Estado de São Paulo, na Alameda Santos, nº 466, Cerqueira César, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 17.167.412/0001-13, neste ato representada na forma de seu Estatuto Social.

ALFA ARRENDAMENTO MERCANTIL S.A, com sede na Alameda Araguaia, nº 933, 3º andar, conj.32, na cidade de Barueri, Estado de São Paulo, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 46.570.800/0001-49, neste ato representada na forma de seu Estatuto Social.

CONCESSIONÁRIAS:

TEMPO DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA, com sede no Município de CAMPINAS, Estado de SÃO PAULO, na R.ENG AUGUSTO FIGUEIREDO, 151 PONTE PRETA CEP: 13.046-140, CNPJ/MF nº46.991.782/0001-79, neste ato representada (...)

TEMPO DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA, com sede no Município de CAMPINAS, Estado de SÃO PAULO, na AV.OROZIMBO MAIA, 2.204 CAMBÍ CEP:13.024-045, CNPJ/MF nº 46.991.782/0009-26, neste ato representada (...)

TEMPO DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA, com sede no Município de SUMARÉ, Estado de SÃO PAULO, na AV.EUGENIA BIANCALANA DUARTE, 11

JD.PRIMAVERA CEP: 13.173-050, CNPJ/MF nº 46.991.782/0006-83, neste ato representada (...)

CONTRATADA:

ARCEL S/A EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, com sede no Município de CAMPINAS, Estado de SÃO PAULO, na AV.DR. MORAES SALES, 711 7º ANDAR SALA01 CENTRO CEP:13.010-910, CNPJ/MF nº 00.347.024/0001-11, neste ato representada neste ato representada (...), titular da conta corrente n.º 5077-9, agência n.º2976, Banco ITAU (341).

As partes acima nomeadas e qualificadas têm entre si justo e contratado o presente CONTRATO, que se regerá mediante as cláusulas e condições a seguir estabelecidas:

1. Este CONTRATO tem por objeto a prestação, pelas CONTRATADAS, de serviços de:

a) preenchimento de cadastro e conferência de dados e documentos comprobatórios necessários à verificação dos dados cadastrais dos seus clientes que desejarem obter financiamento ou contratar arrendamento mercantil ("CLIENTES") para aquisição de bens e ou serviços;

b) apresentação às CONTRATANTES de propostas de CLIENTES para a concessão de financiamentos e/ ou realização de operações de arrendamento mercantil de veículos,

2. As CONTRATANTES, a seu exclusivo critério, poderão aprovar ou não os pedidos de financiamento e de arrendamento mercantil

3. Pelos serviços prestados pelas CONCESSIONÁRIAS, relativamente a cada contrato que resultar na concessão de financiamento ou de arrendamento mercantil, as CONTRATANTES pagarão à CONTRATADA quantia a ser fixada com base em critérios informados às CONCESSIONÁRIAS.

4. Os valores devidos na forma da Cláusula 3 serão pagos pelas CONTRATANTES mediante o fornecimento da respectiva Nota Fiscal de prestação de serviços, por meio de depósito ou transferência a crédito da conta corrente de titularidade da CONTRATADA indicada no preâmbulo, ou cheque nominal. Qualquer alteração nestas instruções de crédito deverá ser prévia e expressamente informada às CONTRATANTES, mediante carta protocolada por seus representantes legais.

5. As CONCESSIONÁRIAS e a CONTRATADA concordam que os comprovantes de depósito ou transferência dos valores decorrentes da presente contratação na conta corrente indicada pela CONTRATADA são documentos hábeis para comprovar o pagamento dos valores devidos e terão efeito liberatório de pagamento perante as CONTRATANTES.

6. Na hipótese de cancelamento do financiamento ou arrendamento, a CONTRATADA devolverá às CONTRATANTES a respectiva remuneração, mediante devolução em dinheiro ou dedução do valor de remunerações futuras, a critério das CONTRATANTES, sempre acrescendo-se a taxa SELIC "pro rata temporis" desde a data do recebimento até a efetiva devolução/dedução.

7. A CONTRATADA e as CONCESSIONÁRIAS arcarão com todos os tributos incidentes sobre os valores devidos pela prestação dos serviços ora contratados,

inclusive eventuais retenções de fonte a serem feitas pelas CONTRATANTES, na forma da legislação vigente.

8. É expressamente vedado às CONCESSIONÁRIAS:

(...)

11. As CONCESSIONÁRIAS não poderão ceder ou substabelecer, total ou parcialmente, os direitos e obrigações decorrentes deste Contrato sem a prévia aprovação por escrito das CONTRATANTES.

12. As partes obrigam-se a manter a mais absoluta confidencialidade de todas as informações decorrentes desta contratação, comprometendo-se a não divulgá-las a quem quer que seja, em qualquer época ou sob hipótese alguma, salvo mediante autorização escrita da parte que as transmitiu.

13. Qualquer tolerância das partes quanto ao exato cumprimento das obrigações ora assumidas não implicará novação, perdão, alteração ou renúncia de direitos pactuados.

14. Entre os empregados das CONCESSIONÁRIAS e as CONTRATANTES não haverá qualquer vínculo empregatício, respondendo aquelas por todas as obrigações decorrentes de sua posição de empregadoras, não se estabelecendo com as CONTRATANTES qualquer tipo de solidariedade.

15. As partes elegem o foro central da Comarca de São Paulo para dirimir quaisquer dúvidas ou controvérsias oriundas deste Contrato, podendo as CONTRATANTES optar pelo foro do domicílio de qualquer das CONCESSIONÁRIAS.

16. Este Contrato cancela e s eventuais contratos firmados pelas partes que tenham objeto da presente contratação.

Da leitura desse contrato vê-se que, embora a ARCEL figure como "CONTRATADA" e a Contribuinte figure como "CONCESSIONÁRIA", já na especificação dos serviços consta que o contrato *"tem por objeto a prestação pelas CONTRATADAS, de serviços de: a) preenchimento de cadastro e conferência de dados e documentos comprobatórios (...); b) apresentação às CONTRATANTES de propostas de CLIENTES para a concessão de financiamentos (...)"* (destacou-se o plural).

Logo adiante, no item 3, resta ainda mais evidente que os serviços ali contratados são prestados pela Contribuinte, quando se vê que ali se pactua que *"pelos serviços prestados pelas CONCESSIONÁRIAS, relativamente a cada contrato que resultar na concessão de financiamento ou de arrendamento mercantil, as CONTRATANTES pagarão à CONTRATADA quantia a ser fixada com base em critérios informados às CONCESSIONÁRIAS"* (destacou-se). É dizer, o serviço é prestado pelas concessionárias de veículos do grupo mas quem é remunerada é a holding ARCEL.

No item 5, consta que as CONCESSIONÁRIAS e a instituição financeira CONTRATADA concordam a forma de pagamento do objeto do contrato. Ou seja, quem contrata, na verdade, são as CONCESSIONÁRIAS, pois são elas que "concordam" com a forma de pagamento.

E não é só isso. Consta na cláusula 7 do contrato que *"a CONTRATADA e as CONCESSIONÁRIAS arcarão com todos os tributos incidentes sobre os valores devidos pela*

prestação dos serviços ora contratados". Veja-se aqui que o próprio contrato coloca as concessionárias como sujeitos passivos das obrigações tributárias surgidas pela ocorrência dos fatos geradores que exsurtem da prestação dos serviços ali contratados (de preenchimento de cadastro e conferência de dados e documentos comprobatórios e de apresentação de propostas de clientes para a concessão de financiamentos e/ ou realização de operações de arrendamento mercantil de veículos), antecipando as conclusões a que chegou a Fiscalização no procedimento fiscal!

Mais, a cláusula 11 indica que "**as CONCESSIONÁRIAS** não poderão ceder ou substabelecer, total ou parcialmente, os direitos e obrigações decorrentes deste Contrato sem a prévia aprovação por escrito das CONTRATANTES" e a cláusula 14 que "entre os empregados **das CONCESSIONÁRIAS** e as CONTRATANTES não haverá qualquer vínculo empregatício".

Ora, o contrato antes destacado, o qual, repise-se foi trazido pela própria Contribuinte em sua impugnação, é prova material da condição da Recorrente de prestadora dos serviços que aqui se discute e, conseqüentemente, titular da receita advinda de sua prestação.

E, ainda que haja outros contratos em que as concessionárias não figuram expressamente como as prestadoras dos serviços, constando somente a ARCEL como contratada, não se consegue vislumbrar situação de fato diferente da estampada no contrato antes transcrito. Por exemplo, em contrato firmado entre a ARCEL e a FINASA (e-fls. 761 a 763), a ARCEL (contratada) se obriga a "prestar ao BANCO" os serviços de "encaminhamento ao BANCO pedidos de Financiamento/Arrendamento para aquisição de bens e/ou serviços", sendo que "no encaminhamento de pedidos a CONTRATADA: a) Utilizará os formulários próprios do BANCO; b) Cumprirá as instruções de preenchimento de acordo com as indicações nos formulários e normas operacionais comunicadas pelo Banco".

Entretanto, após o item 13 do contrato, a Contratada indica que o recebimento do principal deveria ser feito à conta da TEMPO DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA, enquanto que para a conta do recebimento da remuneração pelos serviços prestados, não houve qualquer indicação, o que infirma a tese da recorrente já que, a prevalecer a sua versão, o contrato deveria ter consignado que os serviços de remuneração seriam creditados na conta da ARCEL:

A CONTRATADA indica para fins de recebimento do valor principal as seguintes contas correntes:

Favorecido			CPF/CNPJ	
TEMPO DISTRIBUIDORA DE VEICULOS LTDA			46.991.782/0006-83	
Banco n.º	Nome Banco	N.º Agência	Nome Agência	Conta Corrente
341	ITAU	2976		985-8

Processo nº 10830.016519/2010-71
Acórdão n.º 9101-003.308

CSRF-T1
Fl. 1.927

A CONTRATADA indica para fins de recebimento da remuneração pelos serviços prestados, as seguintes contas correntes:

CAMPINAS DRF

Fl. 806

Favorecido			CPF/CNPJ		
☐ PIS N.º	☐ INSS N.º	Banco	N.º Agência	Nome Agência	Conta Corrente



Além disso, indaga-se, como poderia a ARCEL prestar esse serviço para o conjunto de suas concessionárias controladas se, como destaca o acórdão recorrido, não possui estrutura que viabilizasse a prestação de serviços (conta com 3 Diretores, 1 funcionário de serviços gerais e 1 consultor de folha de pagamento)?

Afirma a Recorrente que a ARCEL auferir as receitas em razão da intermediação que faz a intermediação de financiamentos. Mas novamente cabe questionar: se as comissões pagas pelos agentes financeiros decorrem da prestação de serviços de intermediação de financiamento, como pode a ARCEL fazer intermediação sem ter qualquer recurso seu alocado para esse fim? Não há recurso humano alocado, uma vez que, como admite a Recorrente, não dispõe de funcionários nas concessionárias, contando tão somente com três diretores, um funcionário de serviços gerais e um consultor de folha de pagamento. Também não há recursos materiais (móveis, prédio, etc.), uma vez que a intermediação se dá nas instalações das concessionárias de veículos.

Ou seja, ela auferir uma receita para um serviço prestado, sem ter qualquer despesa correspondente. Este aspecto foi muito bem destacado no acórdão recorrido, que assim registrou:

Além dos argumentos elencados acima, entendo que, na estruturação do negócio desenvolvido pela Recorrente, encontra-se ausente a vinculação entre receitas e despesas, pois não restou demonstrado que a empresa que registrava as receitas (ARCEL S.A.) possuía qualquer despesa que estivesse associada às receitas auferidas.

A prestação de serviços de intermediação financeira requer a fruição de determinados custos e despesas relativos aqueles serviços – seja de mão de obra qualificada, material de escritório, estrutura física condizente etc.

Todavia, não restou comprovado que a empresa que auferia as receitas (ARCEL S.A.) possuía qualquer custo ou despesa relacionados aos serviços que alegava prestar. Ao contrário, a Autoridade Fiscal levantou que a ARCEL S.A. sequer possuía mão de obra para realizar esse serviço, possuindo na relação de empregados apenas duas pessoas que eram vinculadas aos serviços gerais e à consultoria de folha de pagamento.

Neste sentido, vale ressaltar o conceito de vinculação das receitas e despesas proposto por Eldon S. Hendriksen e Michael F. Van Breda¹:

(...)

Conforme o Dicionário Eletrônico Houaiss, intermediar significa "*existir de permeio, situar-se entre*" ou "*servir de intermediário ou mediador em; interceder, intervir*". De que forma poderia a ARCEL se colocar entre o cliente da concessionária em processo de aquisição de veículo e o agente financeiro sem mobilizar recursos para tal?

A Recorrente alega que a ARCEL que não possui funcionários para atuar nas concessionárias uma vez que os funcionários encarregados de fechar os contratos de financiamento entre clientes e instituições financeiras eram das próprias instituições financeiras. Traz fotografias e declarações de instituições financeiras dando conta de que eram elas que se desincumbiam do preenchimento e encaminhamento de propostas de financiamento.

Ainda que assim seja (em contrariedade ao que evidencia o contrato antes analisado), não se veria a atuação da ARCEL. Se a remuneração pelo financiamento contratado é (repise-se, em desacordo com o que dizem os contratos) pelo mero encaminhamento do cliente ao funcionário da financeira, esta ação só poderia ser executada pelo vendedor da concessionária, durante o processo de venda. Aqui o raciocínio construído no acórdão recorrido é perfeito:

Tendo em vista a necessária vinculação ente receitas e despesas, tem-se que: i) ou não era necessário incorrer em despesas para a prestação de serviços de intermediação financeira, o que descaracterizaria a receita como oriunda da prestação de serviços, uma vez que, se a simples venda dos veículos já fosse suficiente para a instituição financeira pagar a comissão, não haveria que se falar em receita de prestação de serviços; ou ii) realmente eram prestados os serviços de intermediação financeira, os quais necessariamente incorriam em custos e despesas específicos e necessários à prestação desse serviço.

Alega também a Recorrente que a ARCEL, sendo controladora do grupo, procurou "*negociar uma melhor e mais vantajosa política de financiamento para as vendas efetuadas nas concessionárias que controla*".

Ainda que pareça lógica a afirmação, o fato de a controladora entabular negociações junto a agentes financeiros que beneficiariam suas controladas não é suficiente para caracterizá-la como prestadora dos serviços aqui discutidos, muito menos lhe conferir a posição de titular da renda decorrente. Outra não foi a conclusão vertida no acórdão da DRJ Campinas, como se vê a seguir:

O auferimento da receita de comissão paga por instituições financeiras vincula-se à atividade de venda da empresa controlada e não a qualquer atividade que tivesse sido realizada pela controladora. Em que pese toda a influência que a controladora possa exercer junto a instituições financeiras, comissão alguma seria paga por instituições financeiras se a empresa controlada não lograsse êxito na sua atividade de concretizar as vendas de veículos.

E, nesse ponto, importa registrar que, tendo sido as receitas de comissões transferidas para a controladora, certamente deixaram de ser contrapostas às despesas com as quais se relacionam e que estão contabilizadas na autuada, empresa responsável pela revenda de veículos novos e usados.

Vale trazer aqui o princípio basilar da contabilidade "da entidade" (insculpido no art. 4º da Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade) e o instituto da autonomia patrimonial, abraçado pela lei civil brasileira (art. 1.022 do Código Civil) como elementos definidores do imperativo de tratar o patrimônio de cada pessoa jurídica de forma autônoma em relação às demais pessoas, sejam elas pessoas físicas ou outras pessoas jurídicas, incluindo aí as receitas originadas das atividades por ela desempenhadas. E assinalar, também, a repulsa que a legislação consagra à chamada confusão patrimonial, como se vê nas disposições dos arts. 50 e 51 do Código Civil, os quais se transcreve a seguir:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Art. 51. Nos casos de dissolução da pessoa jurídica ou cassada a autorização para seu funcionamento, ela subsistirá para os fins de liquidação, até que esta se conclua.

Conclui-se, assim, que os fatos descritos no TVF convergem para indicar que os serviços de encaminhamento aos agentes financeiros de pedidos de financiamento de clientes em processo de aquisição de veículos eram prestados pela Recorrente, e não pela empresa *holding* a qual pertence, sendo a Recorrente, e não a *holding*, o sujeito passivo das obrigações tributárias surgidas pela ocorrência dos fatos geradores que exsurgem de tal prestação.

Como bem consigna o TVF, "*os efeitos tributários dos fatos e atos jurídicos praticados pelos contribuintes são aqueles previstos na legislação tributária*", sendo que "*estes fatos devem ser interpretados abstraindo-se a validade jurídica e considerando-se a sua expressividade econômica, ou seja, pode o intérprete abstrair-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados, para considerar os verdadeiros efeitos econômicos subjacentes nesses atos ou negócios, e que se procuram mascarar*", louvando-se nos arts. 109 e 118 do Código Tributário Nacional, os quais cumpre transcrever:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

(...)

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Descabe, portanto, a reforma decisão recorrida, devendo-se manter a autuação por omissão de receitas aqui discutida, inclusive os lançamentos reflexos.

Recurso Especial da Fazenda Nacional**Preliminares de inadmissibilidade**

Conforme relatado, nas contrarrazões da Contribuinte em face do recurso fazendário, é alegado que o recurso não pode ser conhecido uma vez que (a) não houve prequestionamento da matéria aventada na peça recursal; (b) não foi feita demonstração analítica da divergência suscitada; (c) que o acórdão recorrido carece de similitude fática em relação aos paradigmas apontados pela Fazenda na matéria "Simulação - Multa qualificada"; (d) que a Fazenda excedeu o limite de dois paradigmas para cada matéria no tema da qualificação da multa; (e) que o acórdão recorrido carece de similitude fática em relação aos paradigmas apontados pela Fazenda na matéria "Prática Reiterada - Multa qualificada"; (f) que em relação ao tema da concomitância da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas o acórdão recorrido está em consonância com a Súmula nº 105 do CARF, razão pela qual sua admissão implicaria ofensa ao art. 67, § 2º, do RICARF-2009.

Primeiramente, rejeita-se a alegação quanto ao prequestionamento, uma vez que tal exigência contida no art. 67, § 3º, do Anexo II do RICARF-2009 (vigente quando da interposição do recurso da Fazenda) se dirige exclusivamente aos recursos especiais interpostos por contribuintes (*"o recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais"*).

Não procede também a alegação de falta de demonstração analítica da divergência. Compulsando-se o recurso da Fazenda, vê-se que no item "2. *Da Admissibilidade do Recurso Especial (divergência jurisprudencial)*", em cada uma das matérias para as quais foi suscitada divergência, foram cotejados trechos dos julgados, restando indicados de forma suficiente os pontos em que, na visão da Fazenda, o acórdão recorrido diverge dos paradigmas. Não se vê, portanto, descumprimento do art. 67, § 3º, do Anexo II do RICARF-2009, que estatui que *"a divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido"*.

Igualmente improcedente a alegação de excesso de paradigmas no que se refere à qualificação da multa de ofício. Como se viu, foram dois os fundamentos da autuação para qualificar a multa (simulação do negócio jurídico e prática reiterada de omissão de receitas), os quais foram afastados pela decisão recorrida. Pois bem, para cada fundamento afastado pelo recorrido a Fazenda suscitou divergência de interpretação específica em relação a outros julgados, trazendo, para cada divergência, dois paradigmas. Não há que se falar, portanto, em excesso do limite previsto no art. 67, § 4º, do Anexo II do RICARF-2009 (*"na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria"*), nem na aplicação do art. 67, § 5º, do mesmo regimento (*"na hipótese de apresentação de mais de dois paradigmas, caso o recorrente não indique a prioridade de análise, apenas os dois primeiros citados no recurso serão analisados para fins de verificação da divergência"*).

Já no que se refere à alegação de que o acórdão recorrido carece de similitude fática em relação aos paradigmas apontados pela Fazenda na matéria "Simulação - Multa qualificada", assiste razão à Contribuinte.

É que a motivação para a decisão recorrida afastar a multa qualificada foi pelo fato de a Fiscalização não ter demonstrado a existência de dolo específico exigido para aplicação dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Além disso, entendeu tal decisão que a autuada e a ARCEL *não escondem em momento algum que estipularam o repasse das comissões comerciais, por medida de organização interna e como redistribuição das interseções da controladora nas condições de financiamento*. E, **por entender que o fundamento para afastar a simulação é diverso daquele que respalda a qualificação da multa**, manteve a autuação, mas afastou a multa.

Enquanto que, no caso do primeiro paradigma (acórdão nº 1301-001.220), os fatos que se apresentaram e diante dos quais a Turma decidiu que *"a fiscalizada agiu, intencionalmente (dolosamente), no sentido de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das suas condições pessoais, afetando, assim, as obrigações tributárias principais"*, são absolutamente diversos dos que se apresentam no presente processo, tratando-se de caso de "ágio interno". E os termos do voto condutor evidenciam que a decisão no sentido de manter a imposição de multa qualificada vem da conformação dos fatos. Confira-se descrição feita no voto condutor do paradigma quando trata da qualificação da multa:

A autuação, no presente caso, fundou-se na constatação e comprovação de que a reestruturação elaborada pela fiscalizada visou, apenas, alcançar um benefício fiscal previsto em lei. Para tanto, em curtíssimo espaço de tempo, não obstante declinar formalmente razões de ordem societária ou econômica, constituiu uma HOLDING; transformou-se em subsidiária integral da HOLDING criada, vez que esta incorporou suas ações pelo valor de mercado; e, passo seguinte, fez desaparecer a HOLDING criada para, por meio de uma incorporação reversa, deduzir um suposto "ágio", derivado de uma alegada rentabilidade futura dos seus ativos.

Mais adiante, o voto condutor diz que **a qualificação é ínsita à própria infração imputada**. Ou seja, a qualificação seria ínsita à infração de amortização de um ágio interno. Como as infrações do paradigma e do recorrido são distintas, não se pode extrair que o entendimento do paradigma poderia ser aplicado ao caso recorrido, para manter a multa qualificada. Ou seja, não se pode dizer que o colegiado do acórdão paradigma manteria a multa qualificada no presente caso, porque as situações colocadas sob análise são distintas.

O mesmo se conclui em relação ao segundo paradigma (acórdão nº 1302-001.331). Trata-se, também, de situação fática de todo diversa da presente, envolvendo caso de "operação casa-separa", na qual a decisão de manter a multa qualificada advém dos elementos fáticos que caracterizam tal situação. Confira-se:

Ao analisar as operações como um todo, o Colegiado concluiu estar diante de situação que a doutrina e outros julgamentos deste CARF têm denominado "casa-separa". Tal é o contexto, quando o possuidor de determinado ativo (no caso concreto, participações societárias) resolve dele se desfazer. No entanto, em vez de aliená-lo em simples operação de compra e venda, com a apuração de ganho de capital, engendra complexas alterações societárias com entrada de novo sócio com recursos financeiros e posterior retirada de sócio, de tal forma que o resultado final é que o "novo sócio", que havia ingressado na sociedade com recursos financeiros, nela permanece com o ativo (objeto da alienação) e o "antigo sócio", até então

dono do ativo, se retira da sociedade com recursos financeiros. O ativo muda de mãos, também os recursos financeiros, tal e qual se daria em operação de compra e venda, mas aqui sem a apuração de ganho de capital. O apelido “casa-separa” vem da constatação de que nunca houve qualquer intenção de constituir uma sociedade, sendo certo que os “sócios” já sabiam de antemão que nunca haveriam de explorar um negócio de forma conjunta e que à entrada de um sucederia inevitavelmente a saída do outro.

No caso sob análise, o Acordo de Investimentos e Outros Pactos (fls. 492/536) evidencia exatamente isso. A intenção de admitir um novo sócio ou investidor (supostamente a Robina) nunca esteve presente, e a intenção desde o início era alienar a participação societária que os envolvidos detinham junto às concessionárias. O acórdão recorrido bem enfatizou aspectos do negócio que evidenciam seus efeitos financeiros, com a imediata transferência dos recursos aportados pela Robina aos alienantes, confira-se o seguinte excerto (fls. 2099):

(...)

Fica evidenciado, por todo o exposto, que a complexa operação societária nunca pretendeu admitir novo sócio ou investidor, mas tão somente fazer com que as participações societárias mudassem de dono. Há portanto, o descasamento entre a vontade aparente, aquela manifestada nos atos formais e exteriores, e a vontade real, aquela que exsurge da comparação entre a situação inicial e a final obtida. Toda a seqüência de atos praticados entre uma e outra nada mais são do que simulação, com o intuito de ocultar a ocorrência do fato gerador tributário.

(...)

Por certo que os atos simulados aqui descritos, praticados seqüencial e conscientemente pela contribuinte (em conluio com as demais pessoas jurídicas envolvidas, subscritoras do Acordo de Investimentos), em cumprimento de pacto previamente firmado, demonstra a ação firme, consciente, abusiva e sistemática no sentido de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário, na exata dicção dos dispositivos legais acima transcritos. A multa qualificada deve, então, ser mantida.

Não é de se reconhecer, portanto, a divergência suscitada pela Fazenda à matéria "Simulação - Multa qualificada".

Em relação à alegação de que o acórdão recorrido carece de similitude fática em relação aos paradigmas apontados pela Fazenda na matéria "Prática Reiterada - Multa qualificada", procede a alegação de ausência de divergência em relação ao acórdão nº 101-95.282, uma vez que a questão da qualificação da multa sequer foi discutida nesse julgado.

Com efeito, embora a ementa desse acórdão registre que "*a prática reiterada de omissão de receitas caracteriza a conduta dolosa, justificando a penalidade agravada*", o recurso apreciado no julgado combateu a aplicação da multa no percentual normal de 75%, não sendo enfrentado no julgamento o acerto ou não da imposição de multa qualificada. Confira-se:

8) Mérito: Multa de Ofício No que pertine à Multa de Ofício (75%) contra a qual se insurge a Interessada em sede de recurso, cumpre salientar que a mesma não foi objeto do lançamento em exame. Com efeito, e conforme anteriormente exposto, a i. Autoridade Fiscal exigiu Multa Agravada (150%), cuja capitulação legal diverge daquela defendida pela Interessada.

Assim sendo, voto por negar provimento ao apelo inoportuno da Interessada, mantendo a exigência da multa agravada em face à sua aceitação tácita.

Já no que toca ao acórdão paradigma de nº 103-23.495, embora nesse julgado a origem da constatação de omissão de receitas não seja a mesma do caso presente (no paradigma a omissão decorre de depósitos bancários de origem não comprovada), a conclusão acerca de ser devida a imposição da multa qualificada decorre diretamente da constatação de prática reiterada de omissão. E, assim, o paradigma diverge do recorrido, em que a reiteração de omissão, embora reconhecida no voto condutor, não é tida como elemento suficiente para se aplicar a multa qualificada. Confira-se o trecho do recorrido transcrito pela Fazenda (sublinhou-se):

Quanto à prática reiterada de omissão de receitas, utilizada como outro fundamento para a qualificação da multa, tenho, a princípio, entendimento de que a mera omissão de rendimento, não acompanhada de outras condutas gravosas que denotem o evidente intuito de fraude, deva ser apenada com a multa de 75%, somente vindo a ser qualificada quando identificada aquela situação específica.

É que a multa de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei nº. 9.430/96, já tem como pressuposto lógico a omissão de rendimento por parte do contribuinte que não o entrega à tributação. Em verdade, se não houvesse a referida omissão, não haveria a lavratura do auto de infração. A sua postura, nesta situação, é meramente omissiva – e não próativa.

E compare-se com o que é dito na ementa do paradigma de nº 103-23.495 e no seu voto condutor (sublinhou-se):

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. A prática reiterada de omissão de receitas conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, sendo cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96, com nova redação dada pela Medida Provisória nº351, de 22 de janeiro de 2007.

(...)

Em relação à "prática reiterada" de omissão de receitas constituir condição suficiente para a caracterização do evidente intuito de fraude, pauto o meu sistema de referência em cima da impossibilidade epistemológica (limites do conhecimento) de se caracterizar o evidente "intuito" de fraude nos termos postos por alguns julgados. Parto do princípio de que não se deve nunca interpretar uma lei quando o resultado dessa exegese leve a absurdos tais como o de imaginar que o dolo ou "o evidente intuito de fraude" devam ser extraídos da mente do sujeito passivo e não das circunstâncias fáticas que permeiam todo o contexto onde a prática aconteceu. É o elemento objetivo que se deve procurar e daí, a partir dele, valendo-se do raciocínio lógico e probabilístico, extrair aquilo que o impregna: o elemento subjetivo (dolo).

Dessa forma, a prática de omitir receitas por mais de 3(três) anos de forma reiterada (elemento objetiva) denota concretamente o "evidente intuito de fraude". Não se pode aqui imaginar que o agente que pratica "erros" de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador.

É de se reconhecer, assim, a divergência de interpretação suscitada pela Fazenda em face do acórdão paradigma nº 103-23.495.

Finalmente quanto à alegação de que no tema da "Multa Isolada por Falta de Estimativa" o acórdão recorrido está em consonância com a Súmula nº 105 do CARF, vê-se que, como relatado, o próprio exame de admissibilidade do recurso especial (Despacho de e-fls. 1.713 e ss.) tratou de não admitir o recurso nesse tema em relação aos fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2006, inclusive, tendo em vista o enunciado da Súmula CARF nº 105, de 08.12.2014. Tal fato pode ter passado despercebido pela Contribuinte, eis que, como registra o Despacho de e-fls. 1.711, suas contrarrazões foram apresentadas antes do Despacho de admissibilidade.

Ainda que não se tenha reconhecido o dissídio jurisprudencial em relação à matéria da "Simulação - Multa qualificada", resta devolvida à apreciação deste colegiado todos os fundamentos que suportaram a exasperação da multa. É que, a teor do a seguir transcrito art. 1.034 do (novo) Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 2015), de aplicação subsidiária no âmbito do processo administrativo fiscal, admitido o recurso especial por um fundamento, *"devolve-se ao tribunal superior o conhecimento dos demais fundamentos para a solução do capítulo impugnado"*:

Art. 1.034. Admitido o recurso extraordinário ou o recurso especial, o Supremo Tribunal Federal ou o Superior Tribunal de Justiça julgará o processo, aplicando o direito.

Parágrafo único. Admitido o recurso extraordinário ou o recurso especial por um fundamento, devolve-se ao tribunal superior o conhecimento dos demais fundamentos para a solução do capítulo impugnado.

Pelo todo exposto, o recurso da Fazenda Nacional deve ser conhecido quanto às duas matérias.

Mérito

Qualificação da multa de ofício

Em que pese não ter se admitido a divergência multa qualificada – simulação, foi admitida a divergência multa qualificada – prática reiterada, e no caso em apreço, a prática reiterada corresponde a uma omissão de receitas continuada, decorrente de um não reconhecimento por quem a Fiscalização entendeu ser o real sujeito passivo da obrigação tributária imputada.

Ao justificar a aplicação de multa de ofício qualificada, a Fiscalização afirma (itens 110 a 116 do TVF) que se está diante de planejamento tributário em que as concessionárias do grupo acumulavam prejuízos (R\$ 21 milhões nos últimos quatro anos) e parte da receita das empresas do grupo era transferida para a *holding*, *"onde se tem uma tributação bem mais favorecida"* (a empresa *"não possui custos e despesas de vulto"* e é tributada pelo regime do lucro presumido). Destaca ainda a Fiscalização que *"para que as empresas do Grupo Tempo possam operar comercialmente, tendo fluxo financeiro e capital de giro, a 'holding' ARCEL S/A, mensalmente, injeta numerário nas controladas, via operação contábil de Subscrição e Integralização de Capital"*, sendo que *"a prática reiterada desta operação, do ponto de vista da contabilidade, olhada isoladamente, é estranha ao cotidiano das empresas em geral"*.

Adiante, a Fiscalização registra que *"a qualificação da multa de ofício está calcada basicamente em dois fatores determinantes (i) simulação do negócio jurídico e (ii) a prática reiterada de omissão de receitas"*.

No tocante à ocorrência de simulação, o TVF traz a doutrina de Plácido e Silva para dizer que *"na simulação procura-se fingir, disfarçar, mostrar o irreal como verdadeiro, dissimular a verdade"*, transcrevendo trecho da obra do autor em que, tratando da venda travestida de doação consigna que *"indicam-se contratos que se realizam sob fingimento ou sob disfarce, escondendo a realidade dos verdadeiros contratos"*. Traz também a lição de Washington de Barros Monteiro, que afirma que *"a simulação caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um negócio jurídico, que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o negócio realmente querido"*.

Do exame dos fatos antes levado a cabo, outra conclusão não pode exsurgir que não a de que as ações perpetradas pela Recorrente apresentam uma situação que não se verifica de fato (prestação, pela *holding* ARCEL, dos serviços de intermediação do financiamento de veículos em processo de aquisição por clientes das concessionárias) como sendo verdadeira, dissimulando a verdade. Tais ações foram perpetradas com o fim específico (dolo específico) de "transferir" receitas para a *holding*, onde sofrem tributação mais favorável. Não se trata, assim, de mera omissão, mas sim de prática simulatória dolosa.

Correta, portanto, a Fiscalização quando conclui ser caso de simulação e, por consequência, qualifica a multa de ofício aplicada, elevando-a ao percentual de 150%. Explicita o TVF que, *"dissimulando dolosamente o negócio jurídico realizado"*, resta *"caracterizado os atos jurídicos praticados pelo fiscalizado, como atos em se objetiva a impedir a ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Tributária, ou que fosse mais brando, o não conhecimento da ocorrência do Fato Gerador"* (arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964), o que atrai a incidência do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996. Vale transcrever os dispositivos:

Lei n. 9.430/1996:

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

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

(...)

§ 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.

Lei nº 4.502, de 1964:

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

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais:

II- das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

As alegações da Contribuinte de que a fiscalização foi baseada nos documentos e nas declarações fornecidas pela autuada e pela ARCEL e de que os valores correspondentes as bases de cálculo da presente autuação foram declaradas e os tributos foram pagos pela ARCEL não a socorrem, uma vez que o cumprimento das obrigações advindas do negócio que se apresenta formalmente, dissociado da realidade dos fatos, é justamente a característica da simulação.

Vale trazer a lição de Francisco Ferrara (em “*A simulação dos negócios jurídicos*”, Red Livros, 1999, p. 437), bastante apropriada ao presente caso:

Aspectos relevantes destacados por Ferrara para caracterizar a “simulação” são a existência de motivo causa simulandi (economia tributária), e a falta de execução material do contrato simulado (existência de vícios contratuais – impossibilidade de execução, confusão patrimonial). Esta última, segundo Ferrara, é decisiva para caracterizar um negócio como simulado, tratando-se da mais clara confissão da simulação. Veja-se o que diz o autor a esse respeito (Ob. citada, p. 437)

“Esta circunstância é decisiva para fazer considerar o contrato simulado, visto que a posição de facto dos contratantes não está em harmonia com a sua posição jurídica.”

Some-se ao já exposto o fato de ser a conduta da Contribuinte reiterada, conforme assinalado na autuação fiscal (itens 135 e seguintes do TVF), ocorrendo ao longo dos anos-calendário de 2005, 2006, 2007 e 2008.

Assim, a prática reiterada é considerada determinante para a manutenção da multa qualificada porque ela afasta a possibilidade de se entender que o contribuinte deixou de levar ao conhecimento da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador por mero erro; ela evidencia, portanto, a intenção dolosa de se omitir receitas.

É de se reformar, portanto, o acórdão recorrido nesse ponto para restabelecer a imposição de multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

Aplicação de multa isolada sobre estimativas não recolhidas

Conforme relatado, no tópico da aplicação de multa isolada sobre estimativas não recolhidas, o recurso fazendário não foi admitido em relação aos fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2006, inclusive, tendo em vista o enunciado da Súmula CARF nº 105, de 08.12.2014 (exame de admissibilidade do recurso especial feito no Despacho de e-fls. 1.713 e ss.), razão pela qual o período em questão não se encontra aqui em julgamento.

Dito isso, tem-se que compulsando-se o auto de infração (e-fls. 10 e ss.), vê-se que as multas isoladas foram lançadas sobre períodos mensais que vão do mês 01/2005 (fato gerador ocorrido em 31/01/2005) a 06/2008 (fato gerador ocorrido em 30/06/2008), e com

fulcro no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, "alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07" e "alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07". Confira-se:

Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66;

Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07;

Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

No que se refere à multa isolada sobre estimativas não recolhidas, o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, teve sua redação alterada pela Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006 (DOU 30/06/2006). Essa MP não foi convertida em lei mas foi editada outra MP com o mesmo teor (MP nº 351/2007), essa convertida na Lei nº 11.488/2007. Confirmam-se as redações do art. 44 (sublinhou-se):

Original:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

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

[...]

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

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

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

Alterada:

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

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

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

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

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

Dito isso, tem-se que a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, teria aplicação no presente caso apenas a partir da sua vigência. Infere-se, no entanto, que a Fiscalização aplicou (corretamente) o dispositivo em sua nova redação para todo o período lançado tendo em conta a chamada retroatividade benigna plasmada no art. 106, inciso II, do Código Tributário Nacional - CTN.

Com efeito, indica o auto de infração a aplicação combinada do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com o art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional). Esse dispositivo do CTN estabelece a aplicação retroativa da lei a ato ou fato pretérito "*quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática*" (o percentual da multa isolada passou de 75% para 50%).

Ocorre, no entanto, que o CARF editou em 8/12/2014 a Súmula CARF nº 105, a qual enuncia que "*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*".

Conforme entendimento desta 1ª Turma da CSRF já manifestado em outros julgados (cite-se, por exemplo o acórdão nº 9101-002.901), a Súmula CARF nº 105 tem

aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996, ou seja, tendo por referência infrações cometidas antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351/2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Sendo assim, impende no presente caso cancelar as multas isoladas lançadas para períodos anteriores à publicação da MP nº 351, de 2007 (ocorrida, como se viu em 22 de janeiro de 2007).

No que se refere a períodos posteriores, essa 1ª Turma tem decidido reiteradamente no sentido de que a alteração legislativa promovida pela MP nº 351/2007, no art. 44, da Lei nº 9.430/1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Peço vênia, portanto, para reproduzir excerto do já referido acórdão nº 9101-002.901, adotando-se aqui as razões de decidir lá expressas:

Dito isso, tem-se que a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

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

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

[...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

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

[...]

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

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

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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

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

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

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

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social

sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste

Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excepcionou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

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

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

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

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

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

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

[...];

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

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se

fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

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

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

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente¹.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009²

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

¹ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

² Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012³

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

III- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

PORTARIA Nº- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013⁴

[...]

ANEXO I

³ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

⁴ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014⁵

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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

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

[...]

*É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurtem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades antes da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.***

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº

⁵ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares⁶ à parcela do litígio já pacificada.

⁶ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

*Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.*

*Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:*

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A

COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das conseqüências do entendimento sumulado.

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem a mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral,

como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC - Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.” (Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 - Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSSL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de “pagamento de tributo”, dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos⁷ e exigidas de forma isolada.

⁷ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos. Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário. Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário,

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

IV - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

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

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

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

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

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta⁸:

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

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

⁸ http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

[...];

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

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

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

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

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

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

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A

ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor⁹. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado - no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) - , representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes descon siderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissis acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: 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

⁹ Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

A referência à exigência ao mesmo tempo das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente - estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal - e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 - R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplicá-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

Cumpre, portanto, acolher o recurso da Fazenda para restabelecer as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas lançadas para períodos posteriores à publicação da MP nº 351, de 2007.

Conclusão

Em face do exposto, conheço do recurso da Fazenda e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO, na parte em que admitida, para restabelecer a imposição de multa qualificada no percentual de 150% e restabelecer as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas lançadas para períodos posteriores à publicação da MP nº 351, de 2007.

Conheço do recurso da Contribuinte e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo