



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10882.721522/2017-71
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.616 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de dezembro de 2018
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente KINGSTAR COLCHÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Descabe a arguição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a legislação vigente e todos seus requisitos.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. MANUTENÇÃO DA GLOSA. VALORES DE GRANDE MONTA. COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO.

Deve ser mantida a parcela das despesas glosadas que não foram comprovadas por documento hábil. Para formar sua convicção o julgador pode solicitar a comprovação do efetivo pagamento de valores de despesa de grande monta.

DESPESAS DE OUTRA EMPRESA. POSSIBILIDADE DE ABATIMENTO NO CÁLCULO DO IRPJ

Comprovado que uma empresa assumiu a posição contratual de outra, passando a arcar com o custo dos serviços e sendo também tomadora deles, é de se reconhecer o seu direito à dedução das despesas na apuração do seu lucro líquido do exercício.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas relativas a despesas com prestação de serviço da Rede Record, registradas no anexo II do TVF; e (ii) por maioria de votos, afastar a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel, Ângelo Abrantes Nunes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por manter essa exigência.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Ângelo Abrantes Nunes (suplente convocado), Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente, justificadamente, a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, substituída pelo Conselheiro Ângelo Abrantes Nunes.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o Contribuinte em epígrafe para a cobrança de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2014, acrescido de multa de ofício de 75% e multa isolada por falta de recolhimento/recolhimento a menor de estimativas mensais, em razão de apuração e glosa, pela fiscalização, de despesas não comprovadas ou que não poderiam ser deduzidas.

As imputações foram as seguintes, analiticamente:

I) Glosa de despesas não comprovadas por ausência de comprovação: não apresentação, pelo contribuinte, da documentação comprobatória das despesas elencadas na planilha do *Anexo I*, do Termo de Verificação Fiscal, totalizando o valor de R\$ 39.746.256,57 (fl. 511/512).

II) Glosa de despesas cuja documentação não foi aceita para comprovação: O contribuinte apresentou comprovantes de despesas apresentados, especificamente de despesas com informática e propaganda, alguns dos documentos não se referiam a uma prestação de serviços à autuada, mas sim a uma empresa de razão social e CNPJ diversos (AYMAN YOUSSEF MOSTAFA DARWICH ME – CNPJ: 07.004.529/0001-22), empresa essa que se encontrava ativa no ano-calendário de 2014 e foi baixada apenas em 2016, já no curso da fiscalização. Não haveria previsão legal para que despesas de uma empresa sejam abatidas no cálculo do IRPJ de outra, totalizando glosa de R\$ 3.517.672,50, discriminada no *Anexo II* do TVF (fls. 513-514).

III) Multa isolada por recolhimento insuficiente de IRPJ/CSLL por estimativas mensais: em decorrência das deduções indevidas, ocorreu a insuficiência de recolhimento sobre as bases apuradas com fundamento em balancetes de suspensão ou redução, para todos os meses de 2014.

IV) Multa de ofício por recolhimento a menor do tributo devido;

Cientificado, o Contribuinte apresentou Impugnação de fls. 531 e ss., aduzindo: **a)** ausência de motivação do procedimento fiscalizatório; **b)** a fiscalização não considerou todos os documentos apresentados; **c)** vício de motivação no auto de infração; **d)** em relação à glosa de R\$ 39.746.256,57, os documentos não foram apresentados em sua totalidade à Fiscalização pelo fato do contribuinte possuir mais de cem mil documentos de comprovação destas despesas, e que foi juntada planilha anexa, confeccionada com base nos documentos obtidos pela Impugnante, com valores de despesas em montante superior a 43 milhões de reais; **e)** em relação à glosa de R\$ 3.517.672,50, relativa a despesas de informática e propaganda cujos documentos apresentados referem-se a prestação de serviços à empresa AYMAN YOUSSEF MOSTAFA DARWICH ME, CNPJ 07.004.529/0001-22, comprovou-se à Fiscalização que a efetiva tomadora e pagadora por estes serviços foi a Impugnante; **f)** Pugna pela impossibilidade de cobrança concomitante de multa de ofício e multa isolada; **g)** Alega a confiscatoriedade das multas aplicadas.

A DRJ entendeu por converter o julgamento em diligência, através do Despacho nº 89/2017, para que o contribuinte:

1) Em razão de estarem ilegíveis ou parcialmente legíveis, apresentar os documentos constantes das seguintes páginas do processo: 710, 713, 714, 719, 721, 729, 732, 736, 739, 741, 742, 746, 746, 748, 750, 752, 754, 756, 758, 761, 764, 767, 769, 771, 775, 779, 783, 784, 786, 790, 793, 794, 799, 804, 809, 810, 815, 818, 821, 824, 827, 837, 840, 844, 846, 862, 865, 872, 878, 884, 888, 891, 895, 910, 918, 933, 937, 941, 964, 967, 968, 970, 973, 976, 979, 982, 986, 989, 994, 995, 1002, 1003, 1005, 1007, 1016, 1018, 1025, 1036, 1044, 1048, 1051, 1056, 1060, 1063, 1068, 1071, 1073, 1074, 1079, 1083 e 1086;

2) Apresentar planilha com a relação das notas fiscais relacionadas à glosa dos valores da conta 3110350121 constante do Anexo I do Termo de Verificação Fiscal. As cópias das notas fiscais devem ser anexadas à planilha;

3) Apresentar planilha com a relação das notas fiscais relacionadas à glosa dos valores da conta 3120150432 constante do Anexo I ao Termo de Verificação Fiscal. As cópias das notas fiscais devem ser anexadas à planilha;

4) Com referência à glosa de valores da conta 3120150448 constante do Anexo I ao Termo de Verificação Fiscal, juntar aos autos o contrato de prestação de serviços advocatícios e os comprovantes de pagamento da despesa com a prestação destes serviços;

5) Com referência à glosa de valores da conta 3120150449 constante do Anexo I ao Termo de Verificação Fiscal, apresentar a comprovação do efetivo desembolso.

Em relação ao item 1, o contribuinte junto fotos do processo físico, contendo as folhas "total ou parcialmente ilegíveis", frisando que os originais se encontrariam à disposição para apresentação.

Em relação ao item 2 (Vale Transporte), não localizou a nota fiscal da despesa em comento;

Em relação ao item 3, aduz que se refere à despesa arcada com a Impugnante com relação a honorários de serviços profissionais prestados pela empresa KPMG Auditores Independentes, no valor de R\$ 86.006,00, identificado pela Nota Fiscal nº. 00026469, emitida em 01/07/2014, juntada ao processo;

Em relação ao item 4, junta contratos e comprovantes de pagamento dos serviços advocatícios;

Em relação ao item 5, apresentou Instrumento Particular de Cessão de Direito, Deveres e Outras Avenças, por meio do qual a empresa AYMAN, a título gratuito, cedeu e transferiu à empresa impugnante todos seus contratos de prestação de serviços, cabendo exclusivamente a esta a responsabilidade integral pelo pagamento desses serviços (fls. 945 e ss.) e juntou extratos bancários da impugnante para comprovar os desembolsos realizados (fls. 1327 e ss.);

A DRJ julgou parcialmente procedente a Impugnação, revertendo apenas as glosas relativas às despesas com serviços advocatícios, por entender suficiente a comprovação.

Irresignado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, repisando as razões de sua Impugnação e aduzindo de forma complementar a nulidade da decisão da DRJ, por ter sido a diligência solicitada pela 1ª turma, enquanto o acórdão foi proferido pela 2ª turma, ainda que ambos pelo mesmo relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido pelo Colegiado.

Preliminarmente, entendo que as alegação de nulidade da autuação e da decisão recorrida não devem prosperar.

Em primeiro lugar, não se exige motivação para que se inicie um procedimento fiscalizatório - trata-se de uma prerrogativa da Receita Federal do Brasil. O que se exige, mormente no art. 10 do Decreto 70.235/72, é a motivação do ato administrativo de lançamento, que se encontra suficientemente desenvolvida no Termo de Verificação Fiscal.

Ademais, como aduzido na decisão *a quo* à autoridade fiscal compete verificar a ocorrência do fato gerador, a ocorrência do fato imponible (fato da vida real), que enseja o nascimento da obrigação tributária. Frise-se que a ação fiscal nasce da existência de indícios de infração à legislação tributária; indícios estes apontados de forma clara no TIPF, a saber:

- Elevado valor informado a título de Outros Serviços Prestados por Pessoa Física ou Jurídica na ECF do ano-calendário de 2014, no montante de R\$ 51.425.359,79;

- descontos concedidos em nota fiscal nas operações de CFOP's que, a princípio, integram a base de cálculo do IRPJ (Receita Bruta) – CFOP's: 5102, 5405, 6102, 6108, 6404, 6922);

- grande diferença entre os valores de notas fiscais classificados nos CFOP's 5117 e 6117 em relação àqueles valores referentes às operações de CFOP's 5922 e 6922, considerando que são operações complementares;

- necessidade de especificação das mercadorias e serviços a que se referem às operações classificadas no CFOP 5949 que totalizaram, já excluídos os descontos, R\$ 22.657.124,64 (valor total das notas de R\$ 32.668.514,81) no ano-calendário de 2014 e de explicação quanto ao motivo do enquadramento de tais operações em CFOP que, a princípio, não integra a receita bruta, base de cálculo do IRPJ.

Não vislumbro, portanto, a nulidade apontada no auto de infração.

Além disso, tampouco verifico nulidade no acórdão recorrido. Aduziu o Recorrente:

A administração pública somente pode agir devidamente respaldada em lei que assim autorize, de modo que uma vez fixada a competência para julgamento da impugnação à 1ª Turma, não poderia ser alterada essa competência alterada aleatoriamente, de modo que deve ser anulado o acórdão ora recorrido, a fim de que ele seja julgado pela 1ª Turma da DRJ/SDR da Bahia, turma esta que entendeu pela necessidade da diligência (que após cumprida pela Recorrente, deixou de ser apreciada pelos Ilmos Julgadores que entenderam pela sua necessidade).

Ambos os atos - despacho de diligência e o acórdão - foram lavrados sob relatoria do mesmo julgador, sendo que o primeiro sequer se tratava de ato colegiado, mas sim monocrático, não havendo que se falar em eventual "prevenção" da Turma - o que há, de fato, é a vinculação do processo ao seu relator, desde que a turma que ele pertença tenha competência para julgar a matéria, como no presente caso.

Desse modo, não veja também a nulidade nesse ponto.

No mérito, verifica-se que a questão é eminentemente probatória.

O RIR/99 autoriza a dedução, na apuração do lucro líquido do exercício, das despesas operacionais, necessárias à atividade da empresa, como disposto em seu art. 299, *verbis*:

Art.299.São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º).

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

§3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

No presente caso, entretanto, não se discute a necessidade ou não da despesa, mas a sua comprovação.

Em relação à glosa de R\$ 39.746.256,57, descrita no Anexo I do TVF, aduz o Recorrente que juntou documentos comprobatórios das despesas, mas que eles foram desconsiderados pela Fiscalização.

Frise-se que durante o procedimento fiscal a Impugnante foi instada a apresentar os comprovantes das despesas através do Termo de Intimação Fiscal nº 01, com ciência datada de 13/10/2006, tendo sido solicitada a dilação do prazo de 20 dias estipulado pela fiscalização. Em 25/01/2017, o contribuinte tomou ciência do Termo de Reintimação Fiscal nº 01, quando foram solicitados novamente os documentos comprobatórios das despesas.

Nos dias 20/04/2017 e 26/05/2017, o sujeito passivo foi intimado, respectivamente, do Termo de Intimação Fiscal nº 02 e do Termo de Reintimação Fiscal nº 02, os quais solicitaram os comprovantes de despesas ainda não apresentados. *Foi disponibilizado à Recorrente, portanto, cerca de oito meses para a comprovação das despesas.*

Além disso, deve-se observar também que o contribuinte traz diversas notas fiscais e comprovantes de pagamento relativo a despesas que **não foram objeto de glosa**, e que portanto não influenciam no deslinde do feito. A fiscalização, diligentemente, segregou as glosas nos Anexos I e II do TVF, facilitando o confronto de provas.

Em relação à despesa lançada na **conta Vale Transporte**, código 31103501121, no valor de R\$ 76.566,43, a Recorrente não trouxe aos autos os documentos comprobatórios desta. Do exposto, rejeito as alegações neste ponto, mantendo a exação.

Em relação à despesa lançada na conta Auditoria Externa, código 3120150432, no valor de R\$ 80.716,63, a Impugnante apresenta a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – NFS-e nº 26469, emitida em 01/07/2014 pelo prestador de serviços KPMG Auditores Independentes, CNPJ 57.766.217/0001-29 (fls. 1283/1284).

A DRJ desconsiderou essa nota em razão do número da nota fiscal ser distinto daquele que consta na escrituração, bem como em razão do mês de reconhecimento da despesa também ser diferente do que consta no documento fiscal. Por outro lado, verifico que o valor da nota é exatamente aquele apontado na planilha elaborada pela fiscalização, bem como a descrição do serviço prestado.

O contribuinte, entretanto, não logrou comprovar a ocorrência de erro na escrituração dessa nota fiscal, que justificasse que este Colegiado reconheça a sua dedução, mesmo com a disparidade entre o mês de competência e o número da nota fiscal.

Desse modo, entendo que deve ser mantida a glosa nesse ponto.

Em relação às diversas despesas lançadas na conta Prestação de Serviços, código 3120150449, discriminadas no anexo I ao TVF, as quais totalizam o valor anual de R\$ 39.488.973,51, o contribuinte apresentou, em sede de impugnação, notas fiscais de serviços sequenciais de n.ºs 11 a 45 e recibos de pagamento, emitidos pelo prestador de serviço Eduardo Ferraz Camargo – ME, nome fantasia Camargo Contábil, CNPJ 08.620.821/0001-32.

Sobre isso, a decisão *a quo* foi precisa:

Não consta do processo a comprovação do efetivo desembolso dos valores referentes à despesa com serviços de intermediação de propaganda. Os documentos trazidos aos autos pela Impugnante, anexos à impugnação ou à resposta à diligência, não guardam correspondência com as despesas acima. *Importa ressaltar: as notas fiscais pertencem ao primeiro talonário da prestadora de serviços Camargo Contábil, datado do ano de 2007 (abertura da empresa); no período de sete anos a Camargo Contábil tinha emitido apenas nove notas, permanecendo, portanto, praticamente sem movimento; no período de 02/01/2014 a 18/12/2014 a Camargo Contábil prestou serviços tão somente para a Impugnante; e o valor da apontada despesa de R\$ 39.488.973,51 não é compatível, a princípio, com a prestação de serviços de intermediação.* Do exposto, em especial, por se tratar de valor de grande monta, a prova do efetivo pagamento dos serviços prestados é assaz importante para a formação da convicção do julgador.

Além disso, diferentemente do que aduzido pelo Recorrente, requisitou-se, sim, na Diligência, que se apresentasse comprovação do efetivo desembolso em relação a essas despesas, conforme trecho do Despacho de Diligência nº 89:

Pela presente, em atendimento ao pedido de diligência constante do Despacho nº 89 – 1ª Turma da DRJ/SDR, fica a empresa acima indicada intimada, no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência desta, a:

(...)

*- com referência à glosa de valores da conta 3120150449 constante do Anexo I ao Termo de Verificação Fiscal, **apresentar a comprovação do efetivo desembolso.** (grifo nosso)*

Desse modo, entendo que as referidas despesas deverão ter suas glosas mantidas, em razão da não apresentação de comprovação do desembolso efetuado.

Em relação à glosa de despesas pela não aceitação da documentação, em razão da Nota Fiscal estar em nome de outra empresa, homônima do sócio majoritário da Recorrente, **entendo que o contribuinte tem razão nesse ponto.**

Aduziu o Recorrente que a glosa de R\$ 3.517.672,50, relativa a despesas de informática e propaganda cujos documentos apresentados referem-se a prestação de serviços à empresa AYMAN YOUSSEF MOSTAFA DARWICH ME, CNPJ 07.004.529/0001-22, comprovando à Fiscalização que a efetiva **tomadora** e **pagadora** por estes serviços foi a ela própria.

Para isso, juntou um "Instrumento Particular de Cessão de Direitos, Deveres e outras Avenças" (fls. 945 e ss.), que tem como condão operação uma subrogação do cedente,

em favor da Recorrente-cedida, de todas as posições contratuais relativos a serviços a serem prestados em 2014:

1. Cláusula Primeira - Objeto

1.1 O objeto do presente contrato é cessão de direitos, deveres e outras avenças, por meio do qual a **CEDENTE** cede e transfere, a título gratuito, em favor da **CESSIONÁRIA** a titularidade de todas as contratações de prestação de serviços a serem realizados no ano calendário de 2014.

1.2 A cessão descrita no item 1.1 acima engloba a contratação efetuada pela **CEDENTE** com relação aos prestadores de serviços em geral, especialmente em relação aos serviços de propaganda, marketing, transportes, logística, desenvolvimento e manutenção de programas de computadores.

A Recorrente passou, portanto, a ocupar a posição jurídica da empresa **AYMAN YOUSSEF MOSTAFA DARWICH ME**, CNPJ 07.004.529/0001-22, passando a fazer jus às prestações de serviços e também se obrigando aos pagamentos correspondentes. Frise-se, inclusive, que a validade e regularidade do documento nos parecem indisputáveis, visto que o reconhecimento de firma das assinaturas foi feito no dia 03/01/2014, ilidindo qualquer suspeita de negócio simulado:



Inclusive, o contribuinte apresentou às fls. 1327 e ss. o extrato de sua conta corrente no ano de 2014, grifando todos os pagamentos feitos à "Rede Record", em razão de serviços prestados. Compulsando os valores das faturas (fls. 951 e ss.) com os pagamentos registrados e as respectivas datas, na conta corrente da Recorrente, podemos afirmar com segurança que ela arcou com a despesa.

Parece-nos, portanto, que a apresentação do instrumento contratual e o extrato da conta corrente são suficientes para demonstrar que, a despeito de constar o nome de outra empresa na nota fiscal, a Recorrente foi a real tomadora dos serviços, arcando com o seu ônus financeiro.

Quanto aos contratos de prestação de serviço de informática com a TOTVS, o contribuinte junta comprovantes de pagamento **absolutamente ilegíveis** às fls. 1247 e ss., razão pela qual não há como se verificar o atendimento aos requisitos para o reconhecimento do direito à dedução.

Usualmente, esse tipo de circunstância justificaria a conversão do julgamento em diligência, para que o contribuinte apresentasse os comprovantes originais ou outros que sejam minimamente legíveis. Entretanto, tal providência já foi solicitada em diligência na 1ª instância, e não foi cumprida pelo Recorrente, razão pela qual entendo não fazer sentido nova diligência nesse sentido.

Nesse sentido, entendo que devem ser revertidas as glosas de prestação de serviços da Record, conforme Anexo II do TVF, abaixo reproduzido:

| | | | | | |
|------------|------------|-----------------------|---|------------|---|
| 15/01/2014 | 3120150449 | PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS | D | 185.686,53 | PREST. DE SERVIÇOS NO MES 140100012 RECORD |
| 30/01/2014 | 3120150449 | PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS | D | 185.686,53 | PREST. DE SERVIÇOS NO MES 140100013 RECORD |
| 17/02/2014 | 3120150449 | PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS | D | 165.601,84 | PREST. DE SERVIÇOS 02/14 FAT 200038 RECORD |
| 28/02/2014 | 3120150449 | PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS | D | 165.601,84 | PREST. DE SERVIÇOS 02/14 - FAT 200039 RECORD |
| 17/03/2014 | 3120150449 | PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS | D | 180.222,70 | PREST. DE SERVIÇOS 03/14 RECORD |
| 31/03/2014 | 3120150449 | PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS | D | 180.222,70 | PREST. DE SERVIÇOS03/14 - RECORD |
| 15/04/2014 | 3120150449 | PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS | D | 178.991,63 | PREST. DE SERVIÇOS NO MES NF 140400078 RECORD |
| 30/04/2014 | 3120150449 | PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS | D | 178.991,64 | PREST. DE SERVIÇOS NO MES NF 140400079 REDECORD |
| 15/05/2014 | 3120150449 | PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS | D | 181.452,30 | PREST. DE SERVIÇOS NO MES NF 140500059 RECORD |

| | | | | | |
|------------|------------|-----------------------|---|------------|---|
| 30/05/2014 | 3120150449 | PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS | D | 181.452,31 | PREST. DE SERVIÇOS NO MES NF 140500060 RECORD |
| 30/07/2014 | 3120150449 | PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS | D | 219.161,03 | PREST. DE SERVIÇOS 07/14 - NF 140700241 RECORD |
| 18/08/2014 | 3120150449 | PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS | D | 180.222,93 | PREST. DE SERVIÇOS NO MES 140800001 RECORD |
| 30/09/2014 | 3120150449 | PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS | D | 178.991,64 | PREST. DE SERVIÇOS NO MES -RECORD -0900035 -REF/09/14 |
| 15/10/2014 | 3120150449 | PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS | D | 185.686,53 | PREST. DE SERVIÇOS NO MES -RECORD -REF/10/14 |
| 30/10/2014 | 3120150449 | PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS | D | 185.686,53 | PREST. DE SERVIÇOS NO MES -RECORD |
| 17/11/2014 | 3120150449 | PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS | D | 173.527,80 | PREST. DE SERVIÇOS NO MES RECORD |
| 01/12/2014 | 3120150449 | PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS | D | 173.527,80 | PREST. DE SERVIÇOS NO MES RECORD REF 12/14. |

Desse modo, voto por reverter as glosas relativas a prestações de serviço da Record, conforme identificadas no Anexo II do TVF.

Quanto à possibilidade de concomitância de multa isolada e multa de ofício, adianto que já me manifestei no Acórdão CARF nº 1301-003.227, julgado em Julho de 2018, no qual este Colegiado, por maioria, o entendimento abaixo reproduzido.

Havendo cobrança simultânea de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas (em razão da glosa do ágio amortizado) e multa de ofício por falta de pagamento do IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual, deve ser mantida apenas a multa de ofício. Este é o teor literal da Súmula CARF nº 105, *verbis*:

Súmula CARF nº 105

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.

Adianto que entendo ainda ser aplicável a Súmula CARF nº 105, a despeito do dispositivo mencionado em seu texto ter sido alterado pela Lei nº 11.488/2007, cuja validade abarca os fatos geradores do presente feito. Por razões de clareza e transparência na motivação, explano meus fundamentos.

A aplicação de qualquer súmula, mormente à luz do novel CPC/2015, deve se dar em atenção à racionalidade tópico-problemática que orienta a sua adequada compreensão, tanto que os dispositivos relativos à motivação das decisões dá um tratamento peculiar a elas:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

§ 1º—Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

*V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, **sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos**;*

*VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, **sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento**.*

É dizer, a súmula tem seu conteúdo normativo determinado não pelo seu texto sumular, mas pelas fundamentos determinantes que lhe são subjacentes, que deverão ser, efetivamente, o "fiel da balança" de sua aplicação.

Assim, compulsando os precedentes que deram origem à Súmula CARF nº 105, entendeu a jurisprudência dominante que não poderiam ser exigidas concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício, em razão da absorção daquela por esta - *princípio da consunção ou absorção*, típico do Direito Penal, para os casos em que condutas que lesem determinado bem são punidas por tipos penais distintos. Senão vejamos o Acórdão CSRF nº 9101-001.261:

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

É dizer, o fundamento da súmula é o fato da infração que dá causa à multa isolada ser menos gravosa que o fato que justifica a multa de ofício, razão pela qual esta absorve aquela. O que define a conduta lesiva ao bem tutelado pela regra penal é exatamente a

hipótese de incidência dela (lembrando que uma regra jurídica possui hipótese e consequência jurídica), estando sujeita a uma penalidade, estabelecida em sua prescrição.

Pois bem, a lei nº 11.488/2007 alterou a Lei nº 9.430/96, em relação aos dispositivos sucessivamente apresentados:

Lei nº 9.430/96

art. 44 (...)

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

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

Lei nº 11.488/2007

Art. 44. (...)

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

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

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

Pela leitura do dispositivo, podemos verificar que a Lei nº 11.488/07 trouxe algumas inovações: I) estendeu a hipótese de multa pros casos de rendimentos auferidos por pessoa física, de fonte pagadora no exterior, que não tenham sido tributados no país da fonte; II) em relação à hipótese existente, reduziu o valor da multa para 50%.

Como se vê, em relação à hipótese de falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL, não houve alteração da *fattispecie* punitiva - é dizer, a conduta típica permaneceu a mesma, apenas com alteração da sanção aplicada. Ou seja, os fundamentos para a aplicação do *princípio da consunção* - motivo determinante da Súmula CARF nº 105 - permanecem presente, haja vista que as condutas ofensivas continuam as mesmas (com a ressalva do acréscimo do art. 44, II, "a" da Lei nº 9.430/96), com alteração apenas na prescrição penal estabelecida pela legislação.

As condutas indicadas nas duas normas infracionais continuam sendo uma meio de execução da outra, sem que qualquer alteração nesse ponto tenha decorrido da nova redação legal.

Isso decorre da diferença entre *texto legal* e *norma jurídica*, evidenciada no Direito Positivo pelo art. 13, §2º da Lei Complementar nº 95/98, que autoriza o reconhecimento de que a norma infracional pré e pós-lei 11.488/2007 possuem hipóteses de incidência que se superpõem, a despeito da alteração da numeração e posição dos dispositivos.

Em razão disso, não entendo ter havido modificação de circunstâncias fáticas ou jurídicas que se afastem dos motivos determinantes da Súmula CARF nº 105, de modo que ela permanece aplicável a casos após a edição da Lei nº 11.488/2007.

Entretanto, durante o julgamento, *fui acompanhado pela maioria dos julgadores pelas conclusões, razão pela qual deve constar expressamente o fundamento prevalecente na Turma, conforme art. 63, §8º do RICARF*. O entendimento prevalecente está conforme o voto vencedor no Acórdão CARF nº 1301-002.736, proferido pelo Ilustre Conselheiro José Eduardo Dornelas, reproduzido abaixo:

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

Penso que as discussões relacionadas à aplicação da multa isolada devem levar em conta o motivo que levou a autoridade fiscal a aplicá-la, pois ela não se destina a punir casos de omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, deve ser aplicada apenas a multa de ofício, ao contrário do que ocorre na hipótese do **não recolhimento** (total ou parcial) **de estimativas mensais apuradas e declaradas** pelo contribuinte optante do lucro real anual, onde se aplica a denominada multa isolada.

Isso porque, no meu sentir, a multa isolada foi instituída para punir apenas os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações. Vale dizer, as estimativas só podem ser exigidas no curso do respectivo período de apuração.

Assim, para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e **não reduzida a mera recomendação**, instituiu-se **a multa isolada**, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, como é a hipótese dos presentes autos, é uma forma de exacerbar a penalidade **sem previsão legal**.

Ademais, existe entendimento de que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo **princípio da consunção**, a multa isolada. O E STJ tem decisões nesse sentido, das quais é exemplo a decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR. (...)

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, 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.

Logo, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal. É o que os penalistas, à propósito, denominam de "princípio da consunção".

Desse modo, voto por afastar a cobrança da multa isolada por falta de recolhimento ou recolhimento a menor do IRPJ e CSLL sobre estimativas.

Quanto ao caráter confiscatório das multas aplicadas, entendo que o Colegiado não pode se manifestar a esse respeito, por força da Súmula CARF nº 02 e art. 26-A do Decreto 70.235/72, que vedam decisão com fundamento em inconstitucionalidade de lei.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas a despesas com prestação de serviço da Rede Record, registradas no anexo II do TVF, e afastar a cobrança de multa isolada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto