



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

Processo nº 10882.724723/2012-15
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-001.736 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de outubro de 2016
Matéria Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ
Recorrentes SS Comércio de Cosméticos e Produtos de Higiene Ltda
Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS

Apurados prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, devem ser promovidas as compensações para exonerar as exigências tributárias equivalentes.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Não se deve atribuir responsabilidade tributária a empresa apenas por pertencer ao mesmo grupo econômico da autuada.

OMISSÃO DE RECEITA

Uma vez caracterizada omissão de receita pelo confronto entre livros fiscais e a escrituração contábil, deve ser mantida a exigência tributária.

MULTA ISOLADA

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, DAR

provimento PARCIAL ao recurso para afastar a exigência das multas isoladas. Vencido o Conselheiro Antonio Bezerra Neto.

(assinado digitalmente)

ANTONIO BEZERRA NETO - Presidente.

(assinado digitalmente)

GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ANTONIO BEZERRA NETO (Presidente), LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN, GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, LIVIA DE CARLI GERMANO, MARCOS DE AGUIAR VILLAS BOAS, RICARDO MAROZZI GREGORIO, JULIO LIMA SOUZA MARTINS e AURORA TOMAZINI DE CARVALHO.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário e de ofício contra o acórdão 14-56.612, da 13ª Turma da DRJ/RPO, cuja ementa abaixo reproduzimos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

Matérias Não Impugnadas. Provisão para Cancelamento de Vendas. Despesas Não Comprovadas. Provisão para Devedores Duvidosos.

Consolidam-se administrativamente as matérias não impugnadas, operando-se em relação a elas a preclusão processual.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

Omissão de Receitas. Estorno de Receitas. Falta de Comprovação.

Com base na escrituração fiscal do Livro Registro de Apuração do ICMS e do Livro Registro de Saídas, verifica-se que os estornos (débitos) de receitas escrituradas não representaram, na totalidade, omissões de receitas operacionais. Entretanto, tais registros confirmaram que parte das receitas auferidas na atividade, escriturada nos livros fiscais, não constaram regularmente da escrituração comercial, mantendo-se o lançamento sobre esta parcela.

Recomposição de Base de Cálculo.

Diante da manutenção da sistemática de tributação, com base no Lucro Real, impõe-se a recomposição da base de cálculo apurada ex-officio, com aproveitamento do prejuízo fiscal apurado pela pessoa jurídica no mesmo período de apuração.

Multa de Ofício e Multa Isolada. Duplicidade de Exigências.

Configurada a existência de ilícitos distintos e inconfundíveis, não se pode caracterizar a identidade das multas aplicadas.

Devido ao cancelamento de parte da base tributável apurada ex-officio deve ser cancelada a multa isolada.

Tributação Reflexa. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

Responsabilidade de Terceiros. Interesse Comum.

O interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador.

É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras pessoas, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem a tributação.

Afasta-se a responsabilidade solidária da sócia controladora porque não comprovado o interesse jurídico comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações principais.

Desse modo, recorreu-se de ofício em face da exoneração de crédito tributário pelo aproveitamento de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, bem como pelo afastamento da responsabilidade tributária do devedor solidário.

Do recurso voluntário

O contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivo às fls. 106.114-106.127, mediante o qual questionou o lançamento com base em omissão de receita e o lançamento de multa isolada.

No que toca à acusação de omissão de receita, aduziu que:

a) realizou minucioso levantamento das notas fiscais do período e apresentou toda a documentação solicitada;

b) discorreu sobre diversos princípios constitucionais e do processo administrativo fiscal, como contraditório, ampla defesa e verdade material.

No que toca às multas isoladas, questionou a sua imposição concomitante com a multa de ofício.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

A análise será desenvolvida iniciando-se pelas questões suscitadas no recurso de ofício para depois enfrentarmos os temas do recurso voluntário.

Recurso de ofício

Aproveitamento de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas

A autoridade julgadora de primeiro grau exonerou parcialmente a exigência em razão de aproveitamento de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, em consonância com o próprio resultado de diligência fiscal promovido pela autoridade lançadora.

De fato, no relatório de diligência fiscal de fls. 105.967-105.977, consta a seguinte passagem:

35. Neste ponto, verificamos que, de fato, o valor do crédito tributário apurado no demonstrativo constante no Termo de Verificação Fiscal difere do crédito tributário discriminado no Auto de Infração.

36. Com efeito, no Termo de Verificação Fiscal foi apurado um crédito tributário de R\$4.499.903,69 relativo ao IRPJ e de R\$1.631.357,27 relativo à CSLL (valores sem juros e multas). A base a partir da qual os tributos foram calculados foi de

R\$18.126.191,87 conforme se depreende das fichas 09A e 12A constantes no Termo de Verificação Fiscal (TVF). A tabela abaixo demonstra como os tributos foram apurados no aludido TVF:

(...)

37. Por sua vez, no Auto de Infração lavrado, foi apurado um IRPJ de R\$ 6.361.106,09 e CSLL de R\$ 2.301.390,13 (valores sem juros e multas). Ademais, a base utilizada para cálculo do IRPJ e CSLL e multa foi de R\$25.571.001,46, correspondente ao valor das infrações constatadas, ou seja, sem levar em conta o prejuízo apurado de R\$ 7.444.809,59.

38. Diante da incongruência entre os valores apurados no Auto de Infração e no Termo de Verificação, resta saber qual das duas formas de cálculo está correta.

39. Entendemos que o cálculo correto é aquele constante no Termo de Verificação Fiscal, e indicado no quadro acima, pois é indubitável que as glosas apuradas pelo fiscal autuante (R\$ 25.571.001,46) deveriam ter sido somados ao prejuízo apurado (R\$ 7.444.809,59) e que a base para cálculo do IRPJ e da CSLL deveria ser R\$18.126.191,27 (R\$ 25.571.001,46 – R\$7.444.809,59).

40. Essa constatação é confirmada pela análise do Relatório do SAPLI (Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSSL) acostado aos autos pela própria Autoridade Autuante às fls. 393/394.

41. Aparentemente, por um lapso, o valor desse prejuízo, corretamente observado pela Autoridade Autuante no Termo de Verificação Fiscal, não foi replicado no Auto de Infração, uma vez que neste o campo “prejuízo do período compensado” possui o valor R\$0,00.

42. Assim, procede a afirmação da defesa de que foram inobservados os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL no momento da consecução dos lançamentos consubstanciados no Auto de Infração, devendo o crédito tributário ser calculado na forma indicada no Termo de Verificação Fiscal.

Ou seja, a autoridade lançadora deixou de consignar nos cálculos da apuração do IRPJ e da CSLL, os próprios valores por ela apontados no termo de verificação fiscal a título de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL.

Corretos, pois, o reconhecimento desses valores e a exoneração equivalente das exigências tributárias.

Responsabilidade tributária

Foi atribuída responsabilidade tributária à "SS Industrial" pelas seguintes razões: (i) pertencerem ao mesmo grupo econômico, (ii) a "SS Comercial" é, de fato, uma filial da "SS Industrial" e (iii) a "SS Industrial" é o sócio majoritário da "SS Comercial" com 99,999998% de participação, o que lhe confere plenos poderes sobre a "SS Comercial".

A DRJ afastou a responsabilidade com base nas seguintes considerações:

(...)o fato de pertencerem (contribuinte e responsável) ao mesmo grupo econômico ou de haver relação de controle entre as empresas não caracteriza o interesse comum definido no art. 124, I, do CTN, como hipótese de incidência de responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário.

Nesse tema, cumpre transcrever Acórdão que tem servido de paradigma à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ, proferido pelo Ilmo. Ministro Castro Meira, no Recurso Especial nº 1.001.450 - RS (2007/0257193-3), em sessão de 11 de março de 2008, com a seguinte ementa, verbis:

(...)

De acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ o fato de as pessoas jurídicas pertencerem ao mesmo grupo econômico ou haver relação de controle entre as empresas não é suficiente para a caracterização da solidariedade passiva em execução fiscal. Para se caracterizar a responsabilidade solidária em matéria tributária (art. 124, I do CTN), é imprescindível que empresas integrantes do mesmo conglomerado realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador da obrigação tributária principal, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico. Isto porque o interesse que caracteriza a responsabilidade solidária é o interesse jurídico, não o econômico.

A Delegacia de Julgamento, assim, se socorreu de jurisprudência do STJ amplamente conhecida sobre o tema da impossibilidade de se atribuir responsabilidade tributária a empresa apenas por pertencer ao mesmo grupo econômico da autuada.

E concluiu:

*No caso em apreço pode-se dizer que a controladora da contribuinte autuada foi incluída no pólo passivo dos lançamentos justamente porque, como sócia do empreendimento, foi considerada **beneficiária** dos fatos jurídicos tributários apurados, quais sejam, as despesas não comprovadas e a omissão de receitas. Todavia, como visto, tal interesse apenas fático ou econômico no resultado da atividade da pessoa jurídica não se subsume à hipótese de incidência do art. 124, I, do CTN, que depende da caracterização de interesse comum jurídico, ou seja, da prova de que as vendas omitidas foram realizadas pela pessoa jurídica autuada e pela controladora do empreendimento, o que não ficou comprovado. Também remanesceu sem*

comprovação a acusação de que a contribuinte autuada não era uma sociedade distinta, mas uma mera filial da controladora.

De fato, não há qualquer fato que desabone a existência jurídica autônoma da "SS Comércio" em relação à "SS Industrial". Haveria interesse comum caracterizado, no meu entender, se uma das empresas tivesse sido criada ou manejada pela outra para reduzir ilicitamente a carga tributária dela e, portanto, do grupo econômico. Não foi o caso, porém. O fato de uma delas ser controlada pela outra com participação próxima de 100% também não é suficiente para a distinção das personalidades jurídicas, nem para a atribuição de solidariedade.

Se a "SS Comércio" devesse se caracterizar como uma filial, nos termos da acusação fiscal, a presente autuação deveria pedecer por completo, uma vez que os seus resultados deveriam ser incorporados aos resultados da "SS Industrial" para tributação nesta e não naquela. Ou seja, a própria autoridade fiscal, ao atribuir responsabilidade fiscal a empresa que considera a real existente, se contradiz.

Deve, pois, ser negado provimento ao recurso de ofício também quanto a esta questão.

Recurso voluntário

Omissão de receita

Conforme podemos constatar da leitura do recurso voluntário, a contestação na parte da omissão de receita é absolutamente genérica. O recorrente limita-se a discorrer acerca de princípios legais e constitucionais e a aduzir genericamente que apresentou provas suficientes para sustentar a sua alegação de não ter incorrido em omissão de receitas.

Já a Delegacia de Julgamento proferiu, pelo contrário, um vasto arrazoado com demonstrações minuciosas dos valores envolvidos no lançamento fiscal, com quadros, indicação de contas, de valores, datas, etc, por meio dos quais concluiu pela procedência da autuação quanto a esse ponto.

Uma vez que a defesa não foi capaz de indicar um único ponto específico sequer em que a decisão recorrida tema incorrido em erro, ela deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

Multas isoladas

Por derradeiro, nos cabe analisar o argumento da dupla punição por meio de multa isolada e de ofício.

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regradada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, “pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo

fim prático”. Para Delmanto, “a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste”. Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.

Conforme os autos de infração (fls. 369-386) e termo de verificação fiscal (fl. 387-389), não só houve o lançamento de multas proporcionais, como estas foram de valores muito superiores ao total das multas isoladas. Mesmo assim, a materialidade delas pode ser diferente. Isso, porém, não ocorreu, uma vez que as multas isoladas foram determinadas com base em estimativas apuradas em balancetes de suspensão/redução. Desse modo, a concomitância é integral, o que impõe, pelas razões já aduzidas, a exoneração total das penalidades pecuniárias isoladas.

Conclusão

Por todo o exposto, voto para negar provimento ao recurso de ofício e para dar provimento parcial ao recurso voluntário com o fito de afastar a exigência das multas isoladas.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator