



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

Processo nº 10882.724723/2012-15
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.917 – 1ª Turma
Sessão de 04 de dezembro de 2018
Matéria IRPJ - MULTA ISOLADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SS COMÉRCIO DE COSMÉTICOS E PRODUTOS DE HIGIENE LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2007

PREJUDICIAL DE MÉRITO. AUSÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO.
PERDA DE OBJETO.

Em virtude do cancelamento da maior parte da infração relativa à omissão de receitas nas instâncias *a quo*, por estorno de lançamentos não devidamente comprovados, não deve remanescer a exigência da multa isolada, porque a base tributável apurada *ex officio* foi completamente absorvida pela base de cálculo mensalmente apurada pela contribuinte e declarada na DIPJ

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, Livia De Carli Germano (suplente convocada), Viviane Vidal Wagner, Caio Cesar

Nader Quintella (suplente convocado), Letícia Domingues Cota Braga (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, substituído pela conselheira Letícia Domingues Cota Braga. Ausente o conselheiro Luis Flávio Neto, substituído pela conselheira Lívia De Carli Germano.

Relatório

Trata-se de processo administrativo consubstanciado na lavratura de autos de infração (e-fls. 369/386) referentes ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas –IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, lavrados em 18/12/2012, pela DRF Osasco/SP, para constituir o crédito tributário no total de R\$ 22.027.768,20, incluídos o principal, a multa de ofício de 75% e os juros de mora devidos até a data da lavratura, além de multa de ofício isolada de 50% sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais, tendo em conta as irregularidades apuradas, no ano-calendário 2007.

As irregularidades apontadas nos autos de infração e TVF (e-fl. 352) foram várias, incluindo omissão de receitas de venda-estorno de receitas de venda sem comprovação, despesas operacionais não comprovadas, provisões não dedutíveis, etc. Porém, com o decorrer do trâmite processual a única matéria que restou contestada em recurso especial foi a multa isolada cobrada em concomitância com a multa de ofício, motivo pelo qual este relatório tratará apenas desta temática na descrição dos atos processuais.

Defendendo-se da autuação, a fiscalizada apresentou Impugnação (e-fls. 477-505) para defender-se da cobrança cumulada da multa isolada prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 com a multa de ofício, em razão da suposta omissão de receitas e deduções de despesas indevidas. Alegou a impugnante que tal cobrança implicaria em uma dupla penalização pelo mesmo fato, defendendo a aplicação do princípio da consunção no âmbito tributário.

Na DRJ o julgamento foi convertido em diligência (resolução e-fl. 43.153). O relatório de diligência fiscal encontra-se às e-folhas 105.967 a 105.977; nele a autoridade fiscal reconheceu a ocorrência de erro nos lançamentos quanto à falta de recomposição das bases de cálculo do período, com o aproveitamento do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL. Dele a contribuinte manifestou-se, à e-folha 105.983. Na sequência foi proferido o acórdão nº 14-56.612 (13ª Turma da DRJ/RPO – Sessão de 19 de fevereiro de 2015 - e-fl 106.024); veja-se a ementa e acórdão de tal decisão:

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 prejulgado 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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, ACORDAM os membros da 13ª Turma de Julgamento da DRJ Ribeirão Preto/SP, por unanimidade de votos, **em JULGAR PROCEDENTE EM PARTE a impugnação do contribuinte e PROCEDENTE a impugnação do responsável solidário**, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(Grifos nossos)

Inconformada, a autuada interpôs recurso voluntário (e-fl. 106.114 a 106.127), cuja decisão, no tocante à multa isolada, foi favorável ao contribuinte novamente.

Acompanhe-se a ementa e acórdão de tal decisão (acórdão nº 1401-001.736 – Sessão de 04 de outubro de 2016 – e-fl. 106.332):

Ementa: 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.

Às e-folhas 106.365 a 106.368, a fiscalizada comunica que aderiu parcialmente ao PERT, instituído pela Medida Provisória nº 783/2017 e regulamentado pela IN RFB nº 1.711/2017, na modalidade pagamento à vista de 20% do valor da dívida consolidada e o restante com utilização de prejuízo fiscal, sobre os débitos mantidos pelo acórdão nº 14-56.612 (DRJ), posto que o restante está sendo discutido em sede de embargos opostos pela Procuradoria.

Nos embargos (e-fl. 106.347), a Procuradoria alegou omissão por parte do acórdão que julgou o recurso voluntário por ter negado provimento ao recurso de ofício sem ter analisado a parte da decisão da DRJ que tratou da insubsistência parcial do lançamento no que diz respeito à omissão de receita.

Os embargos foram admitidos pelo despacho de e-folha 106.353, e pelo acórdão nº 1401-002.145 (e-fl. 106.387) foi dado provimento ao pleito com efeitos infringentes para negar provimento ao recurso de ofício no tocante à omissão de receitas.

Ato contínuo, a procuradoria interpôs recurso especial (e-fl. 106.401) falando apenas da multa isolada. O recurso foi admitido pelo despacho de folhas 106.437, com base nos seguintes acórdãos paradigmas:

Acórdão paradigma nº 9101-002.750, de 2017:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

[...].

Da mesma forma que faz a Contribuinte em suas contrarrazões, 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. [...].

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. [...].

Acórdão paradigma nº 1202-000.964, de 2013:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

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.

[...].

A recorrente alega que a multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativa não poderia ser exigida após o fim do período anual, quando já se conhece o lucro real; e que não poderia haver a exigência de multa isolada e multa de ofício de 75% exigida juntamente com o tributo, sob pena de haver cumulação de penalidades em decorrência do mesmo fato jurídico. Sem razão, como se demonstrará.

[...].

A tese alegada pela recorrente, de que não incide multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a apuração de multa de ofício sobre o tributo apurado ao final do ano calendário, embora adotada por boa parte dos membros deste Conselho, data venia, não merece ser reconhecida.

[...].

Nesse sentido, a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que alterou o percentual da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, de 75% para 50%, veio apenas reforçar essa distinção.

Registre-se que antes do despacho de admissibilidade do recurso especial ser proferido, a autuada juntou aos autos petição pedindo a inadmissão do recurso por perda de objeto, uma vez não haver, definitivamente, base tributável para a cobrança da multa isolada. Repetiu tais argumentos em suas Contrarrazões de e-folhas 106.458 a 106.464.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

Conhecimento

O recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo. Foi admitido nos termos dos art. 18, III, c/c art. 68, § 1º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme despacho de admissibilidade de p. 106437/106441, tendo sido indicados dois acórdãos paradigmas, devidamente considerados no despacho de admissibilidade para fins de comprovação da divergência: **9101-002.750, da 1ª Turma da CSRF e 1202-000.964, da 2ª Turma da 2ª Câmara do CARF.**

O contribuinte apresentou contrarrazões, mas não questionou o conhecimento do recurso. Desta forma, concordo e adoto as razões do i. Presidente da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF para **conhecimento do recurso especial**, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99.

Em síntese, a questão posta para análise deste Colegiado cinge-se em decidir se é admissível, ou não, a aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício, uma vez que o v. acórdão recorrido afastou a imposição da multa isolada pelo “princípio da absorção ou consunção” e os v. acórdãos paradigmas, em posicionamento oposto, defendem a legalidade e possibilidade da aplicação das duas penalidades.

Contudo, antes de se adentrar à discussão de mérito admitida pela interposição do recurso especial da PGFN, deve-se destacar que o contribuinte, em suas contrarrazões, aponta uma prejudicial de mérito que deve ser apreciada previamente.

Esclarece o contribuinte que a multa isolada lançada em concomitância com a multa de ofício foi afastada pela DRJ, no v. acórdão de p. 106.024/106.082.

Reanalizando o referido voto, observou-se que o lançamento da multa isolada decorreu da verificação, pela fiscalização, de omissão de receitas por parte do contribuinte (p. 106.058). Depois de uma análise minuciosa feita pela DRJ, concluiu-se que (p. 106.071, parte final) apenas sobre a diferença de R\$ 2.837.723,97, verificada entre a receita escriturada nos livros comerciais e as notas fiscais registradas no livro de apuração do ICMS, deve remanescer a imputação de omissão de receitas.

Passando à análise da concomitância da multa isolada com a multa de ofício, o v. acórdão da DRJ (p. 106.072) conclui que “não está caracterizada a dupla penalização sobre o mesmo fato, porque distintas as infrações”.

Continua a DRJ:

“Todavia, em face do cancelamento da maior parte da infração relativa à omissão de receitas, por estorno de lançamentos não devidamente comprovados, não deve remanescer a exigência da multa isolada, porque a base tributável apurada *ex-officio* foi completamente absorvida pela base de cálculo mensalmente apurada pela contribuinte e declarada na DIPJ”, acrescentando o quadro abaixo na última página do Acórdão (p. 106.074):

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO JULGADO

IRPJ				Multa Prop. 75%		
Per. Apur.	Exigido	Cancelado	Mantido	Exigida	Cancelada	Mantida
31/12/2007	6.361.106,09	6.256.822,23	104.283,86	4.770.829,57	4.692.616,67	78.212,90
				Multa Isolada		
				Exigida	Cancelada	Mantida
				1.898.572,21	1.898.572,21	-
CSLL				Multa Prop. 75%		
Per. Apur.	Exigido	Cancelado	Mantido	Exigida	Cancelada	Mantida
31/12/2007	2.301.390,13	2.252.456,00	48.934,13	1.726.042,60	1.689.342,00	36.700,60
				Multa Isolada		
				Exigida	Cancelada	Mantida
				688.821,97	688.821,97	-
Total do processo				Multa Prop. 75%		
	Exigido	Cancelado	Mantido	Exigida	Cancelada	Mantida
	8.662.496,22	8.509.278,23	153.217,99	6.496.872,17	6.381.958,67	114.913,50
				Multa Isolada		
				Exigida	Cancelada	Mantida
				2.587.394,18	2.587.394,18	-

Conclusão: não há falta de recolhimento de estimativas e, portanto, não há base para a imposição de multa isolada.

Por se tratar de exoneração de crédito tributário constituído de ofício que extrapolava a alçada da DRJ, a Turma recorreu de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

No v. acórdão recorrido (p. 106.332/106.340), a Colegiado ordinário tratou da multa isolada nos seguintes termos:

“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 a 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”.

Observa-se que o recurso especial da PGFN insurgiu-se contra esse posicionamento.

Contudo, o contribuinte apresentou embargos de declaração ao acórdão recorrido, restando decidido que:

“OMISSÃO DE RECEITAS – COMPROVAÇÃO DE ESTORNOS

Com base nos elementos probatórios apresentados pela defesa e na diligência realizada, comprovaram-se estornos de receita. Mantida a glosa apenas para aqueles relativos a receitas que não foram oferecidas à tributação.

(...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer dos embargos oferecidos, dando-lhe provimento para reconhecer omissão do voto condutor, com efeitos infringentes, para negar provimento ao recurso de ofício no tocante à omissão de receita.”

Em outras palavras, com a manutenção do v. acórdão da DRJ em relação à omissão de receitas, por negativa de provimento ao recurso de ofício, nos termos acima transcritos, verifica-se que, por consequência, restou afastada, integralmente, a própria multa isolada originalmente constituída pela fiscalização. Transcreve-se, novamente, o disposto no v. acórdão da DRJ, confirmado pelo v. acórdão recorrido:

“Todavia, em face do cancelamento da maior parte da infração relativa à omissão de receitas, por estorno de lançamentos não devidamente comprovados, **não deve remanescer a exigência da multa isolada, porque a base tributável apurada ex-officio foi completamente absorvida pela base de cálculo mensalmente apurada pela contribuinte e declarada na DIPJ**”

(grifamos)

Desta forma, acolho os argumentos trazidos pelo contribuinte em suas contrarrazões, como prejudicial de mérito, reconhecendo que, no caso concreto, não remanescem créditos de multa isolada que autorizem adentrar à discussão de sua concomitância com a multa de ofício.

Ante o exposto, conheço do recurso especial da PGFN, mas voto no sentido de negar-lhe provimento em razão da prejudicial de mérito levantada pelo contribuinte em suas contrarrazões, uma vez que restou demonstrado o completo afastamento da incidência de multa isolada no caso concreto pela inexistência de base de cálculo para a sua apuração (estorno de omissão de receita).

É o voto

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

Processo nº 10882.724723/2012-15
Acórdão n.º **9101-003.917**

CSRF-T1
Fl. 106.494
