



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

Processo n° 10970.720292/2012-29
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-001.128 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2014
Matéria Autos de infração IRPJ e CSLL - glosa de custos/despesas
Recorrente UNILOG - UNIVERSO LOGÍSTICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

RECURSO VOLUNTÁRIO. DESISTÊNCIA PARCIAL.
 PARCELAMENTO.

Quanto ao créditos tributário de IRPJ e CSLL, e consectários legais, a expressa desistência, motivada por adesão a parcelamento, implica o não conhecimento das alegações de defesa veiculadas no recurso voluntário.

FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA.

É ilegal a cumulação de multa isolada (art. 44, II, "b", Lei nº 9.430/96), com a multa de ofício (art. 44, I, Lei nº 9.430/96), sobre a mesma base tributável.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FUNDAMENTAÇÃO.
 NULIDADE AFASTADA.

Estando devidamente fundamentada a decisão recorrida com base nos argumentos que a Turma julgadora entendeu suficientes, não há se falar em nulidade, mormente quando não demonstrado o prejuízo ao regular exercício da defesa.

PEDIDO DE PERÍCIA. DILIGÊNCIA. LIVRE CONVENCIMENTO
 MOTIVADO.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia.

Acordam os membros do Colegiado rejeitar as preliminares, por unanimidade, não conhecer das razões de recurso relativas aos lançamentos de IRPJ e CSLL, por unanimidade, e, no mérito, dar provimento parcial para determinar a exclusão das multas isoladas, por maioria, vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro (Relator) e André Mendes de Moura. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fábio Nieves Barreira.

(assinado digitalmente)
Aloysio José Percínio da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro – Relator

(assinado digitalmente)
Fábio Nieves Barreira – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fábio Nieves Barreira, André Mendes de Moura, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Cristiane Silva Costa e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL e Multa Isolada por falta/insuficiência de recolhimentos de estimativas, relativos ao ano-calendário 2008, com incidência de multa de ofício (75% e 150%) e juros de mora (fls.986/1.007)¹.

A ciência do sujeito passivo ocorreu em 4/12/12 (fl.1.012).

As infrações foram assim descritas:

0001 RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS. RECEITAS OPERACIONAIS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS. Receitas operacionais escrituradas e não declaradas, apuradas conforme detalhado em Termo de Verificação Fiscal em anexo, peça integrante do presente Auto de Infração.

0002 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS. Contabilização de despesas com base em documentos inidôneos, conforme detalhado em Termo de Verificação Fiscal em anexo, peça integrante do presente Auto de Infração.

0003 CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS. CUSTOS NÃO COMPROVADOS. Custos com carga/descarga e subcontratação de serviço de cargas não comprovados, conforme detalhado em Termo de Verificação Fiscal em anexo, peça integrante do presente Auto de Infração.

0004 MULTA OU JUROS ISOLADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos, conforme detalhado em Termo de Verificação Fiscal em anexo, peça integrante do presente Auto de Infração.

No Termo de Verificação Fiscal (fls.978/985), consignou-se, em síntese:

- o contribuinte dedica-se à atividade de “transporte rodoviário de cargas secas e líquidas em geral, armazenamento e distribuição refrigerada, conforme depreende-se do Contrato Social e alterações”;
- os registros contábeis atestam que 98,3% do custos referem-se à prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas a pessoas jurídicas (87,8%) e físicas (10,5%);
- durante a auditoria, pessoas contratadas pela autuada (Transportadora Cabral & Cabral Ltda, Lógica – Logística e Transportes Ltda e Transportes Queiroz e Rocha Ltda) prestaram informações;

- “Os lançamentos contábeis a título de custos, para os quais não foram localizados os documentos comprobatórios, encontram-se escriturados nas contas contábeis 4301120000 – Serv. Terceiros – PF, 4301490000 – Despesas Carga/Descarga (cópia do livro Razão Analítico juntada aos autos). Já o lançamento contábil a título de despesas, para o qual não foram localizados os documentos comprobatórios, encontra-se escriturado na conta contábil 5107010400 – Juros s/ Empréstimo (cópia do livro Razão Analítico juntada aos autos)”;
- “Adicionalmente, foi detectada divergência entre as receitas escrituradas e declaradas, e omissão de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL por estimativa.”;

A qualificação da multa de ofício, foi assim fundamentada, *verbis*:

“Em face dos lançamentos de ofício do IRPJ e da CSLL decorrentes das glosas de custos e despesas acima caracterizadas, cumpre o exame da multa de ofício aplicável ao caso em questão.

A redação do art.44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, com alterações da Lei nº 11.488/2007 assim dispõe:

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

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

.....

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A redação vigente do dispositivo legal aplicável impõe a cominação da multa do percentual de 150% nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Diante da presente situação concreta, deve-se dedicar especial atenção ao que prevê o art.72 do diploma legal:

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.

A situação já caracterizada indiscutivelmente se subsume à hipótese prevista na norma acima, tendo em vista que apropriação indevida de custos e despesas não comprovados,

Termo de Verificação Fiscal, tem o evidente intuito de reduzir a base tributável do IRPJ e da CSLL.

Pelo exposto, haja vista os elementos narrados, fica patente a caracterização do intuito fraudulento, justificando plenamente a aplicação da multa qualificada.”

A Segunda Turma da DRJ – Juiz de Fora (MG) considerou procedentes em parte os lançamentos, tendo na oportunidade reduzido a multa de ofício ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento), conforme acórdão de fls.4.393/4.407, que recebeu a seguinte ementa:

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Cumpridos os requisitos previstos no Decreto nº 70.235/1972 para a lavratura do auto de infração e observados os procedimentos previstos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, não há que se falar em nulidade.

CUSTOS E DESPESAS. NÃO COMPROVAÇÃO. Não comprovada documentalmente a respectiva escrituração, há que se manter a glosa operada.

MULTA QUALIFICADA. Não materializado, ainda que em tese, o evidente intuito de fraude, não há que se manter a aplicação da multa de 150% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou de contribuição.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ E DE CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. É legítima a exigência de multa isolada, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda determinado sob base de cálculo estimada, que deixar de fazê-lo, ainda que apurado prejuízo no ano-calendário correspondente, se frustrados seus pagamentos mensais.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL Dado que esse lançamento decorreu dos mesmos elementos prova do de IRPJ, impõe-se o mesmo veredicto firmado no lançamento principal.

Devidamente cientificado em 8/3/13 (fl.4.408), o contribuinte apresentou tempestivamente recurso voluntário em 9/4/13 (fls.4.413/4.467), em que sustenta:

Preliminar de nulidade do acórdão recorrido

- o acórdão recorrido seria nulo por estar desprovido de motivação/fundamentação, pois a DRJ deixara de analisar a prova relacionada à comprovação dos custos, tendo se limitado a fazer meras transcrições do Termo de Verificação Fiscal;
- o direito à ampla defesa teria sido cerceado em razão do não acatamento do pedido expresso de prova pericial e diligência fiscal;

Mérito

Despesas com juros

- quanto às despesas com juros oriundos de empréstimos, “...a ausência da assinatura do agente financiador, ou mesmo a falta de reconhecimento de firma (como sugeriu a DRJ/JFA) não são requisitos para legitimação do negócio jurídico”, vez que o contrato apresentaria todas

as características próprias de um contrato de financiamento, não podendo a legislação tributária alterar o conteúdo dos institutos jurídicos;

- o art.107 do Código Civil estipularia, como regra geral contratual, a liberdade das formas;
- *“...conforme cedição, com a era digital, a maioria dos contratos bancários são celebrados digitalmente, prescindindo de firma por escrito”;*
- o art.221 do Código Civil estaria em perfeita sintonia com a tese da defesa, *“...ao prever que o instrumento particular quando assinado por quem estiver na livre disposição de seus bens (e é este o caso, já que o contrato de empréstimo foi assinado pelo representante legal da Recorrente), faz prova das obrigações convencionais de qualquer valor”;*
- a DRJ não poderia ter inovado na fundamentação, quando a fiscalização entendera que o contrato, por si só, bastaria para a comprovação das despesas com juros;
- *“...a comprovação dos juros sobre o empréstimo contratado foi realizada não só pelo contrato de empréstimo, como também pelos comprovantes de pagamentos das parcelas de empréstimo (por amostragem), bem como por nota fiscal de aquisição dos veículos objeto do financiamento também por amostragem”;*
- seria irrelevante a questão aventada pela fiscalização, relativa à observância ou não do regime de competência para o reconhecimento das despesas;

Despesas com subcontratação de serviços de carga/descarga

- a prova produzida em sede de impugnação, ao contrário do que se afirmou no acórdão recorrido, não teria sido apreciada pela fiscalização;
- os custos seriam relativos a serviços subcontratados, imprescindíveis à prestação de serviço do contribuinte;
- *“...predomina neste setor de transportes, notadamente no que tange às contratações dos serviços de carga e descarga, certa informalidade, uma vez que a maioria dos prestadores de tais serviços são pessoas físicas, os conhecidos ‘chapas’, os quais em razão da própria categoria, do valor do serviço prestado, não emitem nota fiscal”;*
- teria conseguido comprovar através de recibos (Doc.8 da impugnação) todas as despesas lançadas na conta contábil;
- a sistemática de contratações/subcontratações e de contabilidade seria a seguinte: (a) celebraria contrato de subcontratação de serviço de transporte com valor determinado e antecipação de certa quantia; (b) a subcontratada contrataria o serviço de carga/descarga, fazendo a comprovação dos gastos relativos a tais despesas por meio de recibos; e (c) em razão do volume de recibos, a escrituração dar-se-ia no último dia do mês, pela soma de todos os valores pagos;

Despesas com subcontratação de serviços de terceiros – pessoa física

- quanto à despesa de R\$1.544.973,67, ocorreria *“...mero equívoco por parte da Recorrente quando do lançamento contábil dessa despesa na conta contábil nº 430112000 relativa a serviços de terceiros prestados por pessoa física, posto tratar-se de serviço inegavelmente (o que inclusive salta aos olhos!) prestado por pessoa jurídica, e que, portanto, deveria ser contabilizado na conta nº 4301100000 relativa a serviços prestados por pessoa jurídica”*. A despesa não fora contabilizada em duplicidade na conta de serviços tomados de pessoa jurídica;

- acerca dos serviços prestados por Queiroz e Rocha Ltda, “...*Não há prova mais robusta e apta a comprovar tais despesas com este tipo de contratação do que os conhecimentos de transporte emitidos pelo fornecedor em face da Recorrente anexados à peça impugnatória. Logo, se os registros contábeis evidenciam pagamentos que, durante todo o ano, somam R\$18.108.274,09. Então, caso se entenda, absurdamente, que os registros contábeis dos valores dos pagamentos para o fornecedor em questão não se prestam a comprovar a despesa incorrida, mas sim, o documento fiscal respectivo, que neste caso, indiscutivelmente, são os conhecimentos de transportes, ainda assim, estar-se-á diante de uma diferença de R\$ 450.282,70 e não de R\$1.544.973,67, como consta da peça fiscal*”;
- dever-se-ia prestigiar a verdade real, para se confirmar os montantes repassados, relativos a subcontratações de serviços de transporte;
- a autoridade autuante e a DRJ não conseguiram justificar a glosa de R\$383.924,05, sendo que “...*Consoante se pode observar dos documentos acostados aos autos (vide Doc. 12 da Impugnação Administrativa) comprovou-se cabalmente as despesas no montante total de R\$616.549,04, referentes ao mês de dezembro/2008 lançadas no último dia desse mês*”;
- “...*Quanto a afirmação do r.Fiscal de que o valor de R\$232.624,99 não foi previamente contabilizado, sugerindo assim uma duplicação de despesa que foi glosada, a mesma não deve prosperar, levando em consideração que: (i) primeiro, não se consegue depreender do relatório fiscal o porquê ele entende que tal valor não foi previamente contabilizado, o que aniquila o direito a ampla defesa e contraditório, tornando nulo o lançamento, não devendo, portanto, ser mantida tal glosa no valor de R\$ 383.924,05; (ii) segundo, porque, houve, mediante apresentação de documentos, a comprovação, de forma irrefutável, das despesas com frete no montante total de R\$ 616.549,04, relativas ao mês de dezembro de 2012, tendo sido todas em conjunto contabilizadas no último dia do mês do exercício fiscalizado*”;
- apesar de o relato sugerir que o montante de R\$179.578,60 já teria sido apropriado em períodos anteriores, deixara de detalhar em quais datas os custos teriam sido contabilizados;
- conforme art.112 do Código Tributário Nacional (CTN), “...*havendo dúvida na caracterização da infração, deve o aplicador do direito interpretá-la favoravelmente ao contribuinte*”;
- a documentação comprobatória teria sido desconsiderada, em clara violação aos artigos 142 e 149 do CTN;

Multa por falta/insuficiência de recolhimentos de estimativas

- a exigência da multa isolada revelaria excesso de exação e falta de razoabilidade;
- mesmo considerando a falta de apresentação dos balancetes de suspensão/redução e do cálculo baseado em estimativa, o cúmulo de duas sanções seria excessivo, sendo indevida a exigência concomitante;

Ao final, o Recorrente requereu, caso se entendesse pela não comprovação dos custos e despesas à vista da documentação carreada, a realização de perícia e/ou diligência “...*para corroborar o alegado nas presentes razões recursais*”.

Em 12/2/14, esta Terceira Turma Ordinária acolheu o pedido de diligência e devolveu os autos à unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil para que intimasse “...*o contribuinte a apresentar a comprovação dos respectivos desembolsos relacionados aos recibos anexados ao acervo documental denominado “Doc.8” de sua impugnação, com o detalhamento mês a mês de tal conciliação (recibo x comprovante de pagamento)*”.

Conforme Relatório Fiscal/Diligência (fls.4.511/4.513), o contribuinte informou:

“1 – Não tem condições de atender a solicitação, tendo em vista que diante do lapso temporal já decorrido, não consegue localizar em seus arquivos de movimentação financeira, documentos com prazo superior a cinco anos, razão pela qual não é possível a conciliação entre os recibos apresentados em sede de impugnação e os comprovantes de pagamentos de despesas de carga e descarga, posto que se existentes, já o foram descartados.

2 – Os recibos carreados a peça impugnatória são suficientes para legitimar a dedutibilidade das despesas com serviços de carga e descarga, uma vez que é notória a necessidade de contratar esses serviços para a consecução de suas atividades, sendo os mesmos imprescindíveis para a realização do seu objetivo social;

3 – Não é crível enviar junto com os seus motoristas, um profissional para efetuar a carga e descarga das mercadorias transportadas, ficando ao encargo deles (motoristas) a contratação de pessoas físicas conhecidas como ‘chapas’, na própria localidade onde serão feitas as operações de carga e descarga, e o pagamento em dinheiro pelos serviços prestados com recursos (em dinheiro) adiantados pela empresa, devendo os motoristas comprovar os pagamentos, mediante a apresentação dos respectivos recibos;

4 – A autoridade fiscal não demonstrou nenhum só fato capaz de afastar, elidir ou desconstituir a veracidade e legitimidade de tais documentos comprobatórios, que devem ser considerados em prestígio ao princípio da verdade material dos fatos que impera nos processos administrativos federais.”

Em 16/9/14, o autuado, devidamente representado, protocolizou petição na qual informa que *“...providenciou, tempestivamente, o PARCELAMENTO do principal, juros e multa de ofício, em 180 (cento e oitenta) meses, com os benefícios instituídos pelo Programa conhecido como ‘Refis da Copa’, conforme recibo de adesão ao parcelamento, DARF e comprovante de pagamento da primeira parcela”*. Esclarece, ainda, que a desistência foi parcial:

“...refere-se especificamente ao valor do principal, dos juros de mora e da multa de ofício do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido, relativos ao período de janeiro a dezembro de 2008, não contemplando a multa isolada referente às estimativas de IRPJ e CSLL do mesmo período de apuração.”

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento dos recursos.

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

Da ausência de fundamentação do acórdão recorrido

O Recorrente entende, com base na quantidade de documentos apresentados e no breve espaço de tempo que a Segunda Turma da DRJ – Juiz de Fora (MG) teve para apreciá-los, que a prova produzida não teria sido analisada em primeira instância. Sustenta que no acórdão *a quo* foram feitas meras transcrições do Termo de Verificação Fiscal, sem qualquer decisão a respeito das provas. Alegando preterição a direito de defesa, pleiteia a nulidade do processo a partir da decisão daquele colegiado.

Da leitura do acórdão recorrido, não há se falar em ausência de fundamentação ou de análise de provas.

No respectivo voto condutor, proferido em 11 (onze) páginas, verifica-se, com facilidade, que foi fundamentado, inclusive com a análise das provas que a Turma julgadora entendeu serem preponderantes ao deslinde da controvérsia. Os seguintes excertos são suficientes para afastar a tese da defesa:

“[...] o contrato apresentado ao servidor autante, ou seu espelho, que instruiu a peça impugnatória “Doc. 05”, padece de unilateralidade, vez que não há ali aposição da assinatura de um dos contraentes, o “agente financeiro”.

Assim, forçosamente há de se recepcioná-lo como de natureza particular, não podendo ser oponível ao fisco, na condição de terceiro, consoante a clara dicção da cabeça do art. 221 da Lei nº 10.406/2006:

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Parágrafo único. A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal.

Ainda no sentido de se considerá-lo como de natureza particular, assim determinado pela legislação de regência, a ausência de seu registro público, bem como de qualquer outra assinatura, que não seja em nome do então sócio administrador, JOÃO LÚCIO SOARES, nem mesmo reconhecimento de sua firma, sem perder de vista a vultosa quantia ali pactuada!

Referido reconhecimento de firma pelo tabelião revelaria medida acautelatória da segurança jurídica da obrigação contratada por todas as partes que subscreveram o contrato.

Desconsiderar tais essencialidades é fazer tábula rasa de sua imperiosa formalidade própria, pactuada em sua expressão abaixo:

“E, por estarem justos e contratados, assinam, o presente em 04 (quatro) vias de igual teor, para um só efeito, na presença das 02 (duas) testemunhas abaixo assinadas”

.....

*Esses elementos de prova, de que tratou aquele ‘**Doc. 6. Comprovações de pagamento das parcelas do empréstimo**’, referenciado ao final da peça impugnatória, se tanto, comprovariam o pagamento que revelam (do empréstimo).*

No entanto, sua natureza de empréstimo, aliada à ausência do suporte em sua escrituração, não tem o condão de desautorizar a presunção legal da despesa não comprovada, contabilizada a título de juros de empréstimo em 15/01/2008, no valor de R\$217.605,58, de uma só tacada. Notadamente, em face do art. 251 do Decreto nº 3.000/1999.

.....

Tudo isso sem considerar que, em razão dos objetos do item 4 do Termo de Intimação Fiscal (fls. 488-489), a contribuinte somente apresentou o referido contrato. Muito embora tenha sido instada a comprovar o lançamento a débito, a título de juros sobre os empréstimos, em face do crédito na conta contábil representativa de financiamento junto à Daimler Chrysler SA., bem como a apresentar a memória de cálculo dos juros contabilizados.

.....

Não obstante sua linha argumentativa, tem-se a desfavor da contribuinte o acervo de prova material composto pelos documentos disponibilizados quando da lavratura do Termo de Intimação Fiscal (fls. 488-489), quando ela foi instada, também, a apresentar documentos hábeis a comprovar o lançamento a débito na conta contábil 4301120000 Serv.Terceiros-PF.

.....

No mais, não merece reparos a constatação fiscal, que foi baseada nos documentos apresentados na fase procedimental, idênticos àqueles do ‘Doc 12’.

*Do seu cotejo com os assentamentos no livro Razão da conta de custo 4301120000 Serv Terceiros-PF, constata-se que, do montante de R\$ 616.549,04, escriturado no dia 31/12/2008, a contribuinte trouxe como prova material (recibos de frete intitulados contrato, **comprovações de transferência bancária, cópia de cheque**) somente a importância de R\$ 412.203,59.*

Daquela importância, restou claro que R\$ 179.578,60 foram objeto de contabilização na referida conta, todavia, não em 31/12/2008, mas em datas pretéritas, conforme bem esclarecido pelo fisco no TVF, senão vejamos:

.....
Tudo conforme esclarecido, tanto no ‘Demonstrativo de Comprovantes de Custos Contratação de Serviços de Transporte Rodoviário de Carga Apresentados em Atendimento ao Item 03 do Termo de Intimação Fiscal Lavrado em 12/09/2012’ (fls. 968972), ou, ainda, no ‘Demonstrativo Consolidado de Custos Glosados [...]’ (fl. 974).

Assim é que, por contraste, somente os valores que perfizeram a diferença de R\$ 232.624,99, de que trataram aqueles recibos de frete não previamente contabilizados na referida conta – puderam ser considerados como passíveis de inclusão no lançamento contábil da conta de custo 4301120000 Serv Terceiros-PF na data de 31/12/2008 [...].”

Quanto às transcrições de passagens do Termo de Verificação Fiscal no acórdão *a quo*, não implica qualquer ilegalidade. A Lei nº 9.784, de 29/1/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, dispõe que a motivação dos atos administrativos pode “...consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato” (art.50, §1º).

Do indeferimento do pedido de perícia pela DRJ

Quanto ao indeferimento do pleito de perícia, formulado perante a primeira instância, o Recorrente afirma que a análise das provas acostadas à impugnação apenas poderia ser realizada mediante diligência fiscal ou perícia contábil.

De acordo com o Decreto nº 70.235/72, a realização de diligências/perícias justifica-se somente quando necessária, a juízo da autoridade julgadora, que norteia sua atuação no livre convencimento motivado:

*Art.18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências, ou perícias, **quando entendê-las necessárias**, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art.28, in fine.*

.....

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Da leitura do acórdão recorrido, verifica-se que a Segunda Turma da DRJ – Juiz de Fora (MG) muito bem fundamentou a resolução da questão, *verbis*:

[...] No que tange à “necessária e vital perícia contábil”, sua realização se justificaria na hipótese de controvérsia que

demandasse exame técnico especializado, não quando o fato probante puder ser demonstrado pelos documentos que instruíram os autos, tal como o pôde na espécie.

De fato, não houve ingresso nos autos de matéria de prova distinta daquela apresentada na fase procedimental que desse sustentação ao discurso passivo e, via de consequência, pudesse ilidir, ou elidir os lançamentos, mesmo considerado o rol de documentos anexos à peça impugnatória.

Ademais, nos termos do artigo 16, inciso IV, c/c o § 1º, do Decreto nº 70.235/1972, não há que se considerar formulado o pedido de perícia, por não estarem presentes os pressupostos processuais de sua admissibilidade:

.....

Assim, indefiro seu pedido de realização de perícia, nos termos do art. 18 do Decreto 70.235/1972.”

Portanto, à luz da legislação de regência, o pedido para a realização de diligência ou perícia não acarreta o seu automático deferimento. Na apreciação das provas, pode a Turma julgadora firmar, com a devida motivação, que tais procedimentos são desnecessários.

Logo, não há se falar em nulidade decorrente do indeferimento do pedido de realização de perícia.

Não se acolhem, por conseguinte, as preliminares de nulidade.

DO MÉRITO

Conforme relatado, o Recorrente desistiu parcialmente do recurso voluntário, tendo providenciado, “...*tempestivamente, o PARCELAMENTO do principal, juros e multa de ofício, em 180 (cento e oitenta) meses, com os benefícios instituídos pelo Programa conhecido como ‘Refis da Copa’, conforme recibo de adesão ao parcelamento, DARF e comprovante de pagamento da primeira parcela*”.

Remanesceram em litígio somente os créditos tributários relativos à multa isolada por falta/insuficiência de recolhimentos de estimativas.

De início, vale dizer que não há se falar em jurisprudência consolidada quanto aos fatos geradores ocorridos após a vigência da Medida Provisória nº 351, de 22/1/07, convertida na Lei nº 11.488, de 15/6/07, que procedeu a alterações no art.44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deixando ainda mais evidente duas hipóteses de incidência distintas, conforme se vê abaixo:

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

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

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

Assim, presentes os substratos fáticos (falta do pagamento de imposto ou contribuição; e falta de pagamento das estimativas), é de rigor a incidência das duas multas, sob pena de se negar vigência à lei federal, o que é vedado ainda que sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme apregoa o Enunciado nº 2 da súmula do CARF (“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”), em conformidade com o art.26-A do Decreto nº 70.235/72 e art.59 do Decreto nº 7.574, de 29/9/11.

Não obstante o contribuinte sustentar que o crédito tributário não poderia ser exigido concomitantemente com as multas proporcionais anuais, há, como visto, dispositivo legal que assegure a exigência de ambas penalidades.

A Lei nº 9.430/96 estabelece hipóteses de incidência distintas para a multa proporcional ao imposto ou contribuição apurados ao final do ano-calendário e para a multa por insuficiência/falta de recolhimento de estimativas. São previsões não excludentes, de tal modo que podem ser exigidas mesmo que concomitantemente, “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativas para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”.

Há vários julgados administrativos neste sentido, como por exemplo:

“(...) MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA PROPORCIONAL, CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA - Não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência quando resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas (...)” (1ª SJ, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1302-00.083, de 29/09/09).

“(...) MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS - CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTOS DEVIDO NO FINAL DO ANO. Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). Por isso, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro, além disso, não há no direito tributário algo semelhante ao princípio da consunção (absorção) do direito penal, o que também afasta os argumentos sobre a

concomitância de multas (...)” (1ª SJ, 2ª Turma Especial, Acórdão nº 1802-00.610, de 30/08/10)

“(…) INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. Em função de expressa previsão legal, deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração” (1º CC, 3ª Câmara, Acórdão nº 103-23510, Rel. Leonardo de Andrade Couto, Sessão de 26/06/08).

“(…) CONCOMITÂNCIA ENTRE A MULTA ISOLADA E A MULTA VINCULADA AO TRIBUTO - Em virtude de se tratarem de infrações distintas, a multa de ofício aplicada isoladamente, pela falta de recolhimento da CSLL apurada por estimativa, pode ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício, aplicada sobre a contribuição devida sobre a base cálculo anual da CSLL”. (1º CC, 3ª Turma Especial, Acórdão nº 193-00017, Rel. Ester Marques Lins de Souza, Sessão de 13/10/08).

Sobre a matéria, vale reproduzir alguns dos fundamentos constantes do acórdão nº 1302-001.130, de 11/6/13, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Rel. Cons. Alberto Pinto Souza Júnior, aplicáveis perfeitamente ao caso sob exame:

“[...] 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.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem 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.

.....

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.

.....

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do

ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.”

Acrescento, com base em lições de Guilherme de Souza Nucci (in Manual de Direito Penal, 4ª ed, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, pp.151-152), que o princípio/critério da absorção (ou consunção) é aplicável:

“[...] Quando o fato previsto por uma lei está, igualmente, contido em outra de maior amplitude, aplica-se somente esta última. Em outras palavras, quando a infração prevista na primeira norma constituir simples fase de realização da segunda infração, prevista em dispositivo diverso, deve-se aplicar apenas a última. Conforme esclarece Nicás, ocorre a consunção quando determinado tipo penal absorve o desvalor de outro, excluindo-se este da sua função punitiva. A consunção provoca o esvaziamento de uma das normas, que desaparece subsumida pela outra (El concurso de nomas penales, p.157).

Trata-se da hipótese de crime-meio e crime-fim. É o que se dá, por exemplo, no tocante à violação de domicílio com a finalidade de praticar furto a uma residência. A violação é mera fase de execução do delito patrimonial. O crime de homicídio, por sua vez, absorve o porte ilegal de arma, pois esta infração penal constitui-se simples meio para a eliminação da vítima. O estelionato absorve o falso, fase de execução do primeiro”.

Ora, tal construção doutrinária e jurisprudencial não se aplica ao caso concreto. A falta de recolhimento de estimativas mensais não constitui fase do não recolhimento do imposto ou contribuição apurados ao final do ano-calendário, de modo que o tipo tributário que impõe a exigência da multa proporcional ao tributo devido não absorve o desvalor apontado na norma que tipifica a penalidade isolada pela falta de recolhimento das exações à época própria, após o encerramento dos respectivos períodos mensais.

Quando se constata que o contribuinte, considerando a infração revelada pela fiscalização, deixou de apurar e recolher as estimativas mensais em conformidade com a legislação de regência, diz-se ocorrido o fato gerador a legitimar a exigência nos moldes em que constituída. Dispensá-la significa, com a devida vênia a vozes dissonantes, construção que, como visto, não encontra acolhimento na adequada interpretação da lei de regência.

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, NÃO CONHECER das razões de defesa relacionadas aos lançamentos de IRPJ e CSLL, e, quanto às multas isoladas por falta/insuficiência do recolhimento de estimativas, NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

(assinado digitalmente)

Eduardo Martins Neiva Monteiro

Voto Vencedor

Cons. Fábio Nieves Barreira, Redator Designado.

À exceção dos lançamentos das multas isoladas, votei por manter a exigência dos demais créditos tributários conforme fundamentação constante do voto do Relator, aqui por mim adotada.

Aduz a recorrente a ilegalidade da incidência cumulativa de multa isolada e de multa de ofício.

Acompanhando a jurisprudência deste Conselho, entendo ser ilegal a exigência de ambas penalidades incidentes sobre a mesma base de cálculo:

“Ementa:

*MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO CONCOMITÂNCIA
MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da
multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9A30, de
1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art, 44, da Lei n
9,430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma
base de cálculo.”*

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso, apenas para excluir às multas isoladas por falta/insuficiência do recolhimento de estimativas.

(assinado digitalmente)

Cons. Fábio Nieves Barreira, Redator Designado.