



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

Processo nº 13931.000757/2010-14
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 1401-001.262 – 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de 27 de agosto de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente EXPRESSO PRINCESA DOS CAMPOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE

Recurso voluntário sem apresentar nenhum argumento ou fato que fosse de encontro a decisão proferida a Recorrente não apresenta qualquer indignação contra os fundamentos da decisão supostamente recorrida ou a apresentação de motivos pelos quais deveria ser modificada, ferindo o princípio da dialeticidade, segundo o qual os recursos devem expor claramente os fundamentos da pretensão à reforma.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.

Multa calculada sobre a mesma base, se a mesma base serviu para cálculo de outra multa (de 75%), para exigência do tributo referente ao mesmo período de apuração, não pode ser exigida a multa isolada, sob pena de estar sancionando o contribuinte duas vezes pela mesma falta.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da 1^a Turma Ordinária da 4^a Câmara da 1^a Seção do CARF, por unanimidade rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que acompanham o presente julgado.

Jorge Celso Freire da Silva
Presidente
(assinado digitalmente)

Sergio Luiz Bezerra Presta
Relator
(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freira da Silva (presidente), Antônio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro e Sérgio Luiz Bezerra Presta (Relator).

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto parte do relato do órgão julgador de primeira instância administrativa constante do acórdão nº 16-50.750 proferido pela 2ª Turma da DRJ/São Paulo/SP, constante das fls. 386 e segs, até aquela fase:

"Contra a contribuinte, acima qualificada, foi lavrado em 20/12/2010, o Auto de Infração, através do qual foi formalizado o crédito tributário de R\$ 4.907.972,58 (multa exigida isoladamente). Fundamento legal: fls.307, 309 e 310.

O Termo de Verificação Fiscal (fls.296/300) constatou os seguintes fatos e infrações:

DOS FATOS E INFRAÇÕES:

- Trata-se de lançamento de multas isoladas pelo não recolhimento integral do IRPJ e da CSLL por estimativa mensal durante os AC 2005, 2006, 2007 e 2008;*
- A empresa Expresso Princesa dos Campos apropriou despesas indevidas a título de "amortizações de ágio por expectativa de rentabilidade futura" que seriam decorrentes de operações de reorganização societária, denominadas "incorporações" nos AC 2000 e 2004;*
- Estas reorganizações societárias manifestaram-se por meio de transações, entre partes relacionadas e sem propósito negocial, e por meio de "incorporações às avessas" com aproveitamento de "ágio interno";*
- As alegadas despesas de amortização foram glosadas durante outro procedimento fiscal culminado com Autos de Infração de IRPJ e CSLL dos AC 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, formalizados no PAF 13931.000656/200918.*

Estes lançamentos ex officio do IRPJ e da CSLL, acima citados, embora questionados pela autuada, foram mantidos pela DRJ/CTA em Acórdão nº 0626.414 da 1ª Turma proferido em 29 de abril de 2010;

- Lavrados e mantidos os Autos de Infração de IRPJ e CSLL já mencionados, representação fiscal da Receita Federal do Brasil apontou a necessidade da aplicação, ao caso em tela, dos artigos 2º e 43, § único, combinado com o artigo 44, inciso II, alínea "b", ambos da Lei nº 9.430/96;*
- Os dispositivos legais citados determinam que nos casos de lançamento de ofício será aplicada multa de cinqüenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal do IRPJ e da CSLL por estimativa 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;*
- Apurou-se o valor de R\$ 3.589.943,02 em multas isoladas pelo não recolhimento da estimativa mensal do IRPJ de jan/2005 a dez/2008, e de R\$ 1.318.029,92 pelo não recolhimento da estimativa mensal da CSLL no mesmo período, totalizando*

Documento assinado digitalmente conforme a legislação, com autuações fiscais no montante de R\$ 4.907.972,93.

Autenticado digitalmente em 25/09/2014 por SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA, Assinado digitalmente em 07/10/2014 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 25/09/2014 por SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA

Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A contribuinte tendo ciência do Auto de Infração (22/12/2010 – fl. 319) e, sentindo-se inconformada, dele recorreu a esta DRJ com as impugnações de fls.323/332 em 21/01/2011, com as alegações resumidas a seguir.

- A presente exigência é descabida em razão da revogação do inciso IV, do § 1º, do art. 44, da Lei 9.430/96 pela Lei 11.488/2007, art. 14;
- Carente de qualquer base legal o presente lançamento, portanto não subsiste a pretensão de exigência da multa isolada;
- Considere-se que não se trata de omissão de receita e sim apenas de glosa de despesas. Trata-se de matéria onde a divergência decorre apenas de forma de interpretação e aplicação do direito, e não propriamente de afronta específica a essa ou àquela norma cogente ou proibitiva;
- Por fim, invoca-se como fundamento para aplicação da indigitada multa isolada de 50% o inciso II, do art. 106, do CNT, mas que, sabidamente, trata de hipótese de aplicação de penalidades mais benignas ou de exclusão da aplicação da penalidade em determinadas situações;
- Se antes somente se aplicava a multa proporcional de 75% e agora quer-se mais a multa isolada de 50%, e invocando o inciso II, do art. 106, do CTN, somente pode ser porque pretende-se inverter o sentido do referido preceito, autorizativo de uma retroatividade benigna para uma retroatividade maligna;
- Requer-se seja a presente impugnação julgada procedente, em todos os seus termos, para desconstituir o pretendido lançamento, sejas pelas preliminares ou prejudiciais, seja pelo mérito”.

A 2ª Turma da DRJ/São Paulo I-SP na sessão de 25/09/2013, ao analisar a impugnação apresentada, proferiu o acórdão nº 16-50.750 entendendo “*por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido*”, sob argumentos assim ementados:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário:

2005, 2006, 2007, 2008

MULTA ISOLADA.

Nos casos de lançamento de ofício será aplicada multa de cinqüenta por cento, exigida isoladamente, sobre os valores dos pagamentos mensais do IRPJ e da CSLL por estimativa, os quais deixarem de ser efetuados, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido”.

Cientificado da decisão de primeira instância em 02/10/2013 (AR fls. 398), a EXPRESSO PRINCESA DOS CAMPOS S/A, qualificada nos autos em epígrafe, inconformada com a decisão contida no Acórdão nº 16-50.750, apresenta recurso voluntário em 30/10/2013 constante das fls 399 e segs, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais objetivando a reforma do julgado reiterando os argumentos da peça impugnativa, mas sem acrescentar novos argumentos em decorrência da decisão proferida pela 2ª Turma da

Documento assinado digitalmente por Sérgio LUIZ BEZERRA PRESTA, MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/09/2014 por SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA, Assinado digitalmente em 07/1

0/2014 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 25/09/2014 por SERGIO LUIZ BEZERRA

PRESTA

Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Na referência às folhas dos autos considerei a numeração do processo eletrônico (e-processo).

É o relatório do essencial.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Sergio Luiz Bezerra Presta

Observando o que determina os arts. 5º e 33 ambos do Decreto nº. 70.235/1972 conheço a tempestividade do recurso voluntário apresentado, preenchendo os demais requisitos legais para sua admissibilidade, dele, portanto tomo conhecimento.

Antes de entrar no mérito, esclareço que mesmo diante dos argumentos e também da base legal constante da decisão contida no Acórdão nº 16-50.750, a Recorrente, no recurso voluntário, limitou-se a reproduzir, “*ipsis literis*” as preliminares constantes da peça impugnatória sem apresentar nenhum argumento ou fato que fosse de encontro a decisão proferida pela 2ª Turma da DRJ/São Paulo/I-SP. Na verdade não houve qualquer insurreição contra os fundamentos da decisão supostamente recorrida ou a apresentação de motivos pelos quais deveria ser modificada.

Assim procedendo, a Recorrente feriu o princípio da dialeticidade, segundo o qual os recursos devem ser dialéticos e discursivos; devem expor claramente os fundamentos da pretensão à reforma. Na verdade o princípio da dialeticidade consiste no dever do recorrente de indicar todas as razões de direito e de fato que dão base ao seu recurso, visto ser impossível ao CARF avaliar os vícios existentes na decisão de primeiro grau, sem que o interessado apresente e comprove todas as suas razões.

Sobre o assunto, leciona Nelson Nery Júnior:

“(...) o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. O recorrente deverá declinar o porquê do pedido de reexame da decisão. (...) As razões do recurso são elemento indispensável a que o tribunal, para o qual se dirige, possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. A sua falta acarreta o não conhecimento. Tendo em vista que o recurso visa, precipuamente, modificar ou anular a decisão considerada injusta ou ilegal, é necessária a apresentação das razões pelas quais se aponta a ilegalidade ou injustiça da referida decisão judicial” (Nelson Nery Júnior in “Teoria geral dos Recursos”. São Paulo; Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 176 e 177).

Analisando o tema o Superior Tribunal de Justiça, assim decidiu “verbis”:

“(...) o presente recurso não tem porte para infirmar a decisão recorrida, pois restringiu-se o agravante, a reiterar *ipsis literis*, os motivos expendidos no especial; Consequentemente, o presente agravo não impugna, como seria de rigor, o fundamento da decisão recorrida, circunstância que obsta, por si só, o acolhimento da pretensão recursal” (AG nº. 479378/RJ, rel. Ministro Barros Monteiro, DJ de

“(...)Ao interpor o recurso de apelação, deve o recorrente impugnar especificamente os fundamentos da sentença, não sendo suficiente a mera remissão aos termos da petição inicial e a outros documentos constantes nos autos.

Precedentes.” (REsp nº. 722.008/RJ, rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, j. em 22/5/2007).

Diante a ação deliberada da Recorrente em desconsiderar todos os argumentos apresentados pela 2^a Turma da DRJ/São PauloI-SP para refutar as alegações, principalmente em relação às preliminares, na sessão de 25/09/2013, que ao analisar a peça impugnatória apresentada, proferiu o Acórdão nº 16-50.750, meu entendimento inicial conduzia para não reconhecer do recurso voluntário.

Porém, buscando o fim maior do processo administrativo fiscal, que é a verdade material, passo a analisar a decisão de decisão de primeiro grau como se o recurso estivesse posto.

Assim, quanto às preliminares apresentadas na impugnação e repetidas no recurso voluntário mantendo a decisão da 2^a Turma da DRJ/São PauloI-SP pelos seus próprios fundamentos.

Ultrapassado esse ponto, passo a questão da multa isolada imputada. Tal entendimento acontece porque entendo que não pode a multa ser calculada sobre a mesma base, se a mesma base serviu para cálculo de outra multa (de 75%), para exigência do tributo referente ao mesmo período de apuração, não pode ser exigida a multa isolada, sob pena de estar sancionando o contribuinte duas vezes pela mesma falta

E, minha posição, que já é conhecida no âmbito desta 1^a Turma Ordinária da 4^a Câmara é que a falta de recolhimento de antecipação e a falta de pagamento do imposto definitivo são infrações distintas e não excludentes entre si, que trago agora a tona. Essa minha posição acontece porque me filio aos inúmeros julgados no âmbito do processo administrativo fiscal federal a respeito do tema que afirmam ser impossível à imposição da multa isolada, nos termos do inciso IV do §1º, independe do resultado apurado no encerramento do exercício financeiro, devendo ser aplicada sempre sobre o valor da estimativa não recolhida.

E, isso demonstra que encerrado a ano calendário, não mais cabe aplicar a multa isolada por falta ou insuficiência de estimativas, pois essas ficam absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual. Até porque, encerrado o ano calendário, não há mais base de cálculo para exigência da multa, eis que, com o deslocamento do fato gerador da obrigação tributária para 31 de dezembro de cada ano, para as empresas que optem por recolher o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro real anual, desaparece o bem tutelado pela norma jurídica, no caso as antecipações que deveriam ter sido recolhidas no decorrer do ano calendário, surgindo, com a apuração do lucro real ao final do ano calendário, o imposto

efetivamente devido, única base imponível que sofrerá a sanção caso o mesmo não seja recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Na verdade, os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º. do art. 44 da Lei nº. 9.430/96 têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só pode ser exigida durante aquele ano calendário, de vez que, com a apuração do tributo e da contribuição social efetivamente devida ao final do ano calendário (31/12), desaparece a base imponível daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

A partir daí, surge uma nova base imponível, esta já com base no tributo efetivamente apurado ao final do ano calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação tão somente do inciso I, § 1º. do art. 44da Lei nº. 9.430/96, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado ex-officio, mas jamais com a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal.

Até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda, relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações pecuniárias por descumprimento de obrigação acessória.

Esse meu entendimento tem lastro nas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF que tem reiteradas decisões no sentido da impossibilidade de aplicação concomitante das duas multas, conforme pode ser visto abaixo:

“EMENTA: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ.

(...)

MULTA DE OFICIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO.

INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual”. (CSRF - Processo nº 11020.003681/200992 - Acórdão nº 910101.402– 1ª Turma – Julg 17/07/2012).

“EMENTA: MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta

Documento assinado digitalmente conforme recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta Autenticado digitalmente em 25/09/2014 por SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA, Assinado digitalmente em 07/1

0/2014 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 25/09/2014 por SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA

Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação” (CSRF - Processo nº 10480.004535/200317 - Acórdão nº 9101001.307- 1ª Turma; julg 24/04/2012).

Constatou que os sólidos argumentos e as claras decisões acima demonstram a ampla, geral e irrestrita impossibilidade de exigência concomitante de multa de ofício por falta de recolhimento de tributo devido ao final do exercício e por falta de recolhimento de estimativas no mesmo período.

Tais argumentos e decisões têm lastro nas determinações contidas no art. 44 da Lei nº 9.430/96 que autoriza e disciplina a aplicação da multa isolada, conforme pode ser visto abaixo:

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

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

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

I – juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; (...);

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 base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente”.

O Art. 2º da Lei nº 9.430/96 assim determina:

“Art. 2º - A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimado, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts 30 a 32,34 e 35 da Lei nº 9.811, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995”.

As remissões relevantes contidas nos diplomas legais acima são as seguintes:

“Art. 35 (Lei nº 8.981/95) — A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso. (...)

§2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de base de cálculo negativas fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano calendário”.

Desta forma voto por dar provimento ao recurso voluntário, para afastar, pelos argumentos acima, a multa isolada imputada, por entender não ser possível a sua aplicação em razão de falta ou insuficiência de pagamento das estimativas mensais.

Sérgio Luiz Bezerra Presta
Relator
(assinado digitalmente)