



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

Processo nº 13982.001048/2010-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.049 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2016
Matéria IRPJ - GLOSA DE DESPESAS
Recorrente BRASÃO OESTE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O procedimento fiscal tem natureza inquisitorial na fase de coleta das informações e documentos que firmam o convencimento da autoridade lançadora. Apenas quando da formalização do lançamento perfaz-se a necessidade de ciência da interessada. Descabida a arguição de preterição do direito de defesa se a autuada foi devidamente cientificada da autuação e dos documentos que a embasaram, o que possibilitou o pleno conhecimento do contexto em que se deu a formalização da exigência.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

CUSTOS E DESPESAS. COMPRAS DE MERCADORIAS. COMPROVAÇÃO.

O registro da compra de mercadorias no Livro de Entradas mesmo acompanhado dos respectivos pagamentos, não demonstra a efetividade da operação se desacompanhado da prova da efetiva circulação do bem adquirido inclusive, se for o caso, a posterior saída com apropriação da receita correspondente.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Correta a qualificação da multa quando o sujeito passivo registra custos ou despesas sem comprovação da efetiva ocorrência da transação a eles referente.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. FATOS GERADORES ATÉ MAIO/2007.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. (Súmula CARF nº 101).

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para ajustar a base tributável com utilização de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, conforme diligência de fls. 1155/1165 e cancelar a exigência da multa isolada. Vencidos em relação à multa isolada os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Leonardo de Andrade Couto que votaram por cancelar essa exigência apenas para os fatos geradores ocorridos até dezembro/2006. Designado o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar para redigir o voto vencedor em relação à essa matéria.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata o presente de autos de infração do IRPJ e da CSLL para cobrança desses tributos nos anos-calendário de 2004 a 2009 nos valores de R\$ 2.324.042,68 e R\$ 939.002,71; respectivamente, aí incluídos juros de mora e multa de ofício aplicada no percentual de 150%.

Além disso, é exigida multa de ofício na modalidade isolada no montante de R\$ 368.957,76; como decorrência do não recolhimento de parcela do imposto e da contribuição devidos a título de estimativas ao longo do período sob exame.

A autuação decorre da glosa de custos pela ausência de comprovação das operações de compra de mercadorias junto à empresa TOZZO & CIA LTDA. registradas em notas fiscais tidas como inidôneas.

O procedimento iniciou-se a partir de documentação disponibilizada ao Fisco por meio de autorização judicial contendo elementos obtidos em cumprimento a mandado de busca e apreensão no fornecedor supra identificado com indicação do que seria um esquema fraudulento de venda de mercadorias sem nota fiscal bem como emissão de documento fiscal sem que a operação mercantil nele indicada tenha ocorrido.

O sujeito passivo teria sido beneficiário dessa segunda modalidade de fraude, fato confirmado pela autoridade fiscal após intimar a interessada para comprovar a entrada das mercadorias e receber em resposta que o recebimento das mercadorias se daria por meio do livro de registro de entradas além do que os pagamentos seriam realizados exclusivamente em moeda corrente. Acrescenta a autoridade que não foi apresentando nenhum comprovante de pagamento e nem qualquer documento relativo ao frete.

Foi imputada a multa qualificada, tendo em vista que o registro de operações inexistentes configuraria o evidente intuito de fraude.

Em impugnação contra o feito a interessada alega, em apertada síntese:

- A ocorrência da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a outubro de 2005;
- A nulidade dos lançamentos por cerceamento do direito de defesa, pois somente teve acesso às provas utilizadas pela Fiscalização após o lançamento fiscal, quando o prazo de impugnação já estava em curso;
- A impossibilidade de utilização da prova emprestada sob o argumento de que prova colhida em processo do qual não participou tem força probatória meramente indiciária e que depoimentos tomados sem a presença da autoridade judiciária não é prova capaz de elidir a presunção de efetividade das operações instrumentadas por notas fiscais;
- A regularidade das operações de aquisições cujos valores foram glosados, tendo em vista que registrou todas as notas fiscais em seus livros contábeis e fiscais

as quais foram levadas a efeito para apuração das contribuições sociais apuradas, foram emitidas na forma prevista na legislação tributária, não havendo nestas nenhuma irregularidade, ou mesmo declaração de inidoneidade em procedimento próprio.

- A fiscalização não levou em consideração a compensação de prejuízos fiscais acumulados devidamente indicados na escrituração da empresa.;

- Seria incabível a imputação da multa qualificada com base em meros indícios; e:

- Não caberia a multa aplicada na modalidade isolada em concomitância com a multa de ofício.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis – SC, prolatou o Acórdão 0730545, na sessão de 08/02/2013, negando provimento à impugnação e considerando o lançamento integralmente procedente.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo recorreu a este Colegiado ratificando as razões expedidas na peça impugnatória.

Em primeira apreciação, esta turma julgadora converteu o julgamento do recurso em diligência para que fosse verificada a existência de saldo de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL dedutíveis na exigência apurada.

Foi efetuada diligência nesse sentido com emissão de relatório devidamente juntado aos autos.

Posteriormente, o julgamento foi novamente convertido em diligência para que o sujeito passivo fosse intimado a apresentar elementos de prova que atestassem a efetiva entrada das mercadorias supostamente adquiridas da empresa Tozzo & Cia.

Cumprida a solicitação, retornou o processo a julgamento neste colegiado.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O recurso é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente legitimado, motivo pelo qual dele conheço.

1) Nulidade – Cerceamento do direito de defesa:

Na arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa a recorrente sustenta que durante o procedimento fiscal não teve acesso às provas utilizadas pela Fiscalização.

Como bem esclarecido pela decisão recorrida, a fase preliminar do procedimento fiscal tem natureza inquisitorial não se aplicando nesse momento o princípio do contraditório e da ampla defesa.

Apenas quando da formalização do lançamento perfaz-se a necessidade de ciência da interessada. Após a lavratura do Auto de Infração, abre-se o prazo para manifestação do sujeito passivo que, além de receber cópia dos principais elementos identificadores da exigência, tem acesso aos autos e pode solicitar cópias de quaisquer documentos que entender relevantes à sua defesa.

Sob essa ótica, mostra-se descabida a arguição de preterição do direito de defesa se a autuada foi devidamente cientificada da autuação e dos documentos que a embasaram, o que possibilitou o pleno conhecimento do contexto em que se deu a formalização da exigência.

2) Compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL:

Em primeira apreciação do recurso voluntário, esta turma julgadora emitiu a Resolução 1402-000.202 convertendo o julgamento do recurso em diligência a fim de que fosse verificada a existência de saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL passível de compensação com a base tributável apurada no procedimento de ofício.

De acordo com o voto condutor da Resolução, conforme DIPJs, nos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007 o sujeito passivo compensou prejuízo de exercícios anteriores no montante de R\$ 5.342,54; R\$ 15.235,71 e R\$ 35.499,86; respectivamente.

Assim, caberia verificar a existência de saldo compensável de prejuízos pois, dentre os documentos trazidos aos autos com a impugnação, existiam cópias de folhas do LALUR e dentre elas, aquela de fls. 758 representaria a parte “B” desse livro com indicações das compensações mencionadas na DIPJ, a partir de um saldo de prejuízos existente em 31/12/2003 no valor de R\$ 547.978,10, valor este que também corresponderia ao saldo de base negativa da CSLL.

Cumprida a solicitação, retornaram os autos com o relatório de fls.1155/1165 onde estão especificadas as alterações na base tributável considerando-se o saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL.

Nessas condições, dou provimento ao recurso neste item para ajustar a base tributável aos valores informados no Relatório de Diligência de fls. 1155/1165.

3) Concomitância – Multa Isolada e Multa de ofício imputada junto com o tributo:

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

***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:

(...)

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

para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(.....) (grifo acrescido)

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(.....)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(.....)

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.

(.....) (grifo acrescido)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa. Simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

(.....)

Nada obstante, 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, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, 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 regrada 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.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.² (destaques acrescidos).

Estariamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

¹ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual votaria por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Entretanto, ressaltando o entendimento supra exposto, é meu dever funcional nesta Corte seguir o entendimento consolidado nas Súmulas do CARF. Nessas condições, foi editada a Súmula CARF nº 101 que consolidou o posicionamento do Órgão em sentido diverso ao por mim esposado:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

As discussões que culminaram da referida Súmula deixaram claro que não resta dúvida quanto à aplicação apenas a fatos geradores anteriores à mudança legislativa trazida pela MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Sendo assim voto por cancelar a exigência da multa isolada para os fatos geradores ocorridos até dezembro/2006, inclusive, no montante abrangido pela concomitância.

4) Multa qualificada:

No que se refere à multa qualificada, a questão primordial a ser analisada consiste na efetiva realização da operação de compra das mercadorias pela interessada junto ao fornecedor Tozzo e Cia Ltda. Por meio de informações e documentos disponibilizados pelo Poder Judiciário a autoridade lançadora tomou conhecimento da acusação de que a recorrente não teria comprovado o ingresso das mercadorias em seu estabelecimento.

Importa ressaltar que a imputação pelo Ministério Público à recorrente das mencionadas irregularidades foi um ponto de partida para o procedimento fiscal mas não se constituiu, por si só, nas razões da autuação e da imputação da qualificadora.

A circunstância principal foi a não comprovação junto ao Fisco da efetiva realização das operações de compra. Em outras palavras, é correto afirmar que mesmo diante das irregularidades, desde que não comprovada qualquer convivência da interessada, a comprovação da efetiva realização da operação poderia justificar a dedução do respectivo custo.

Entretanto, ao contrário dos argumentos de defesa, a partir do momento em que a operação registrada é objeto de questionamento a escrituração regular não é suficiente para atestar a efetiva realização. Até porque, para se beneficiar da dedução do custo ou eventual crédito fiscal, a interessada não poderia prescindir do registro correto. Ainda assim,

ressalte-se que o registro de estoques apresentado pela interessada não permite a correta identificação da mercadoria adquirida ou sua movimentação.

Daí porque a decisão recorrida apresentou vários questionamentos nesse sentido. Caberia à interessada um posicionamento mais voltado a fatos concretos que demonstrassem as aquisições. Como exemplo mais representativo, poder-se-ia buscar a demonstração de que a mercadoria foi revendida.

Foi nessa linha que esta turma julgadora converteu o julgamento em diligência, a fim de que a autuada tivesse a oportunidade de demonstrar, com os elementos que dispusesse, que as notas fiscais questionadas efetivamente representariam operações de compras de mercadorias regularmente efetivadas.

Em vez disso, a recorrente limitou-se a ratificar que os registros na escrituração seriam suficientes para atestar a idoneidade das operações. Não é suficiente.

Sob esse prisma, a imputação da multa no percentual qualificado parece-me adequada no presente caso. De fato, o sujeito passivo reduziu o lucro com registro de custos amparados em documentação inidônea, prova material da fraude, e referente a operações cuja realização não foi comprovada. Caracterizada, destarte, a conduta tipificada na Lei nº 4.502/64, a justificar a aplicação do inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

5) Decadência:

Quanto à decadência, mantida a multa qualificada pela caracterização da fraude, a jurisprudência desta Corte consolidou-se no sentido de que o prazo decadencial deve ser aferido com base no inciso I, do art. 173, do CTN, nos termos da Súmula CARF nº 72:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Para o ano-calendário de 2004 a contagem se inicia em 02/01/2006 e o termo final seria **02/01/2011**. Como a ciência da autuação ocorreu em **03/12/2010** não se caracterizou a caducidade.

6) Resumo:

Em resumo do exposto, conduzo meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário nos seguinte moldes:

- Ajustar a base tributável com utilização do saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, nos termos do Relatório de Diligência de fls. 1155/1165; e:
- Cancelar a exigência da multa isolada para os fatos geradores ocorridos até maio/2007.

Leonardo de Andrade Couto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

Ouso discordar do i.Conselheiro relator tão-somente quanto à aplicação da multa isolada, concomitante com aquela aplicada proporcionalmente ao tributo lançado.

Quanto a essa matéria, como bem posto pelo i.Relator, este Conselho possui entendimento firmado, para fatos geradores anteriores à mudança legislativa trazida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a edição da Súmula CARF nº 101, *in verbis*.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Com efeito, a inteligência da citada súmula é clara quanto à aplicação a fatos geradores anteriores a 2007, nada aclarando, no meu entender, quanto a fatos geradores a partir daquela data.

Nesse esteira, quanto a fatos geradores posteriores à citada mudança legislativa, este Colegiado possui entendimento sedimentado, embora não unânime, no sentido da inaplicabilidade da multa isolada quando concomitante com a multa de ofício proporcional ao tributo apurado. Nesse sentido, cito, dentre outros, o acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa elucida:

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.

A jurisprudência no e.Superior Tribunal de Justiça também se coaduna com esse entendimento. Veja-se, nesse sentido, o REsp 1496354/PR, julgado pela segunda Turma daquela Corte, que, à unanimidade, confirmou o entendimento quanto à impossibilidade da aplicação das duas multas, quando concomitantes.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

Transcrevo agora excertos do voto condutor daquele julgado, com os fundamentos que adoto:

"[...]"

Para fins de esclarecimento da controvérsia, cito as normas que, segundo a parte recorrente, foram violadas:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

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

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)"

Não prospera a pretensão recursal, na medida em que não reconheço a possibilidade de exigência cumulativa de tais multas.

A multa do inciso I é aplicável nos casos de *"totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata"*.

A multa do inciso II, entretanto, é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: *"a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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)"*.

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano-calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, 'a' e 'b', em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos caso ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no *caput*.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

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

[...]"

Portanto, as multas de ofício isoladas, naquilo em que forem concomitantes com as multas de ofício proporcionais, devem ser exoneradas. Em outras palavras, a multa isolada será cancelada até o montante de base de cálculo menor ou igual à base de cálculo da multa de ofício proporcional, nos termos abaixo:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/03/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente

em 29/03/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 11/04/2016 por LEONA

RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 13/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 13982.001048/2010-51
Acórdão n.º **1402-002.049**

S1-C4T2
Fl. 1.506

Ano-calendário	BC IRPJ e da CSLL	BC multa isolada IRPJ	BC multa isolada CSLL
2007	598.094,64	156.794,30	62.034,62
2008	278.492,83	77.000,84	32.553,44

Tendo em vista que para todos os períodos informados na tabela a base de cálculo da multa isolada foi inferior à base de cálculo da multa de ofício proporcional, a concomitância atinge a multa isolada por inteiro.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Redator designado