



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.724654/2018-66
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-006.418 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2023
Recorrentes STRATA ENGENHARIA LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

ARTIGO 24 DA LINDB (DECRETO-LEI Nº 4.657/42).
INAPLICABILIDADE.

O art. 24 da LINDB, com a redação dada pela Lei nº 13.655/2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal, nos termos do excerto da súmula CARF número 169.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. VÍCIO DE MOTIVAÇÃO.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do que prescreve o artigo 59 do Decreto 70.235/72. Não sendo caracterizada uma dessas hipóteses, não há que se falar em nulidade do lançamento.

INCONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO CONFISCO. PERCENTUAL PENALIDADES.

Nos termos da súmula número 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Assim, não se pode aplicar, no julgamento do processo administrativo fiscal, percentual de penalidade diverso do que restou fixado pelo legislador.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Após a alteração de redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é plenamente aplicável a multa isolada de 50% em relação à insuficiência de recolhimento de estimativas e a multa de ofício de 75% sobre o lançamento complementar. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2014

DEDUÇÃO. CONTRATO COM PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO.

Na apuração do lucro tributável, o artigo 3º da Lei 8.003/90 autoriza a exclusão do resultado proporcional às receitas auferidas e não a totalidade destas receitas.

DEDUÇÕES AUTORIZADAS POR LEI. COMPROVAÇÃO.

Para que o contribuinte possa realizar as deduções autorizadas por lei na apuração do quantum do tributo, notadamente quanto ao IRRF e às estimativas, cabe a comprovação destas rubricas.

CÁLCULO DO IRPJ

O montante inicial que serve de base para o cálculo do IRPJ é o Lucro Líquido antes do IRPJ - LAIR e não o Lucro Líquido antes da CSLL.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2014

NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. ESSENCIALIDADE. No âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS e da Cofins, deve ser levando em conta a essencialidade e a relevância do insumo no processo produtivo do contribuinte, nos termos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça.

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso de Ofício não pode ser conhecido, quando o valor exonerado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento não supera o limite monetário fixado em Portaria (Portaria MF nº 02/2023) vigente na data de sua apreciação em segunda instância, nos termos do excerto da súmula CARF nº 103.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento, e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias (relator), Sávio Salomão de Almeida Nobrega, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Helder Jorge Dos Santos Pereira Junior, que votaram por dar provimento parcial ao recurso, apenas, para cancelar a exigência de multas isoladas pela ausência de recolhimento de estimativas de IRPJ/CSLL. Acordam, ainda, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. Designado o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, para redigir o voto vencedor quanto à matéria em que o relator foi vencido.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e redator designado

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sergio Magalhaes Lima, Flavio Machado Vilhena Dias, Marcelo Oliveira, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Maria

Angelica Echer Ferreira Feijo, Ailton Neves da Silva (suplente convocado(a)), Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Paulo Henrique Silva Figueiredo.

Relatório

Trata-se, o presente processo administrativo, de Autos de Infração lavrados em face do contribuinte Strata Engenharia Ltda., ora Recorrente, através dos quais a fiscalização constituiu de ofício créditos tributários de IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e Cofins, relativos ao ano-calendário de 2014.

Como se observa do TVF com a motivação dos lançamentos, no que tange ao IRPJ e a CSLL, em um primeiro momento, ao analisar as declarações transmitidas pelo contribuinte naquele ano-calendário, a fiscalização apontou que, em que pese, na ECF, o Recorrente ter indicado o pagamento do Imposto de Renda Mensal por estimativa no valor de R\$618.947,04, verificou-se que não houve a declaração deste valor “em DCTF e nem mesmo recolhido aos cofres públicos”.

Ainda, a fiscalização apontou que o “contribuinte não adicionou ao lucro real o valor da CSLL” e, mesmo sendo intimado a se manifestar sobre essa ausência de adição, não houve manifestação quanto a este ponto por parte do Recorrente.

Por fim, quanto ao IRPJ e a CSLL, a fiscalização apontou que o “contribuinte faz uma exclusão de R\$24.076.888,13 referente a Parcela dos Lucros de Contratos de Construção por Empreitada ou Fornecimento, Celebrados com Pessoa Jurídica de Direito Público”. Contudo, restou consignado no TVF o seguinte:

“De acordo com a Lei nº8.003, de 1990, art. 3º, no caso de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, a pessoa jurídica poderá excluir do resultado do período-base, para efeito de apurar a base cálculo da contribuição social e do imposto sobre o lucro líquido, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento, computado no resultado do período-base, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data balanço de encerramento do mesmo período-base. Analisando as Notas Fiscais de serviço emitidas pela empresa no ano de 2014 verificamos que o valor da exclusão de R\$24.076.888,13 feita pela empresa se refere ao valor das receitas de contrato com Pessoa Jurídica de Direito Público e não à parcela do lucro proporcional à receita dessas operações consideradas no resultado e não recebida pela empresa. Diante desta constatação procedemos o cálculo correto da Parcela dos Lucros de Contratos de Construção por Empreitada ou Fornecimento, Celebrados com Pessoa Jurídica de Direito Público que a empresa tem direito de excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.” (destacou-se)

Já com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, a fiscalização, após transcrever a legislação e os regramentos para incidência destas contribuições, apontou que “em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº02 a empresa informou que adotou o regime de caixa para a apuração do PIS e da COFINS com relação a serviços prestados para os órgãos públicos”.

Todavia, ao analisar as Notas Fiscais emitidas no ano-calendário de 2014 e em anos anteriores, mas recebidas em 2014, a fiscalização constatou, nos confrontos que realizou, que:

A STRATA Engenharia ao apresentar a planilha considerou em algumas Notas Fiscais o valor líquido da Nota, constatou-se que a empresa deduziu do valor bruto das Notas Fiscais as retenções na fonte de ISS, IRRF, PIS E COFINS, observe-se que os valores

retidos são considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção (no caso, a STRATA), em relação aos respectivos impostos e contribuições. Os valores retidos podem ser deduzidos, pelo contribuinte, dos impostos e das contribuições devidos na mesma espécie, portanto, se a STRATA pode deduzir dos valores retidos na apuração dos tributos devidos não pode abater da base de cálculo do PIS e da COFINS tais valores. **Não há previsão legal de dedução destes tributos da base de cálculo do PIS e da COFINS.** Confrontamos a planilha apresentada com as Notas Fiscais e consideramos como receita para apuração do PIS e da Cofins o valor bruto da Nota Fiscal. (destacou-se).

Em seguida, no TVF, o agente autuante teceu comentários acerca dos insumos que dão direito a crédito na apuração não cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS e promoveu a glosa dos “*créditos informados pela empresa os quais não se enquadram nas hipóteses previstas nos Art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003*”. Os créditos apropriados pelo contribuinte e glosados pela fiscalização foram os seguintes:

- (i) Créditos contabilizados como despesa administrativa, uma vez que tratam-se de “*valores gastos pela empresa com material de escritório, softwares, lanches, material de segurança, projetor, serviço de treinamento, etc, que não se enquadram no conceito de “insumos” previsto na legislação (,,)”* (anexo II)
- (ii) Créditos com gastos de “vale alimentação”. Segundo a fiscalização os “*incisos X dos Art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 preveem a hipótese da utilização de créditos calculados em relação a vale-alimentação ou vale-refeição fornecido a empregados de pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. Como a STRATA Engenharia não explora a atividade de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção os créditos referentes aos gastos com vale refeição foram glosados por falta de previsão legal e por não se configurarem como “insumos”*”. (anexo III).
- (iii) Créditos na contratação de “assessoria jurídica”, sob o fundamento de que “*os serviços de assessoria jurídica não se enquadram no conceito de insumos atribuído pela legislação, por não serem aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços*”. (anexo IV)
- (iv) Créditos na contratação de “serviços de informática”. Nos termos do TVF, “*Os valores gastos pela empresa com serviços de informática não se enquadram no conceito de “insumos” previsto na legislação, por não serem aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Portanto, não se admite o desconto de créditos calculados em relação a valores gastos com serviços de informática por absoluta falta de previsão legal e por não se configurarem como “insumos”*”. (anexo V).
- (v) Créditos na contratação de “serviços de segurança”, sob o argumento de que “*os serviços de segurança não se enquadram no conceito de insumos atribuído pela legislação, por não serem aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços*”. (anexo VI)
- (vi) Créditos no pagamento de “menor e aprendiz”. Restou demonstrado no TVF que “*o pagamento de mão-de-obra não tem previsão legal para o creditamento do PIS e da COFINS. Portanto, não se admite o desconto de créditos calculados em*

relação a valores gastos com pagamentos a menor aprendiz por absoluta falta de previsão legal e por não se configurarem como “insumos”. (Anexo VII).

(vii) Créditos no pagamento de “frete”, sendo apontando que “*como a empresa presta serviço serviços de consultoria de engenharia civil, envolvendo planejamentos, estudos, projetos, gerência, peritagem, avaliações laboratoriais e de campo não se admite o desconto de créditos calculados em relação a valores gastos com pagamentos de frete pois os gastos com frete não fazem parte do processo produtivo da empresa a qual se dedica à prestação de serviços de consultoria*”. (Anexo VIII).

(viii) Créditos com “gastos com bens e serviços que não são insumos”. Nos termos da acusação fiscal, os gastos “*se referem a material de escritório, lanches, balcão frigorífico, botinas, cadeira, material de informática, fogão, geladeira, gravador de DVD, treinamento, etc. Estes gastos não se enquadram no conceito de “insumos” previsto na legislação, por não serem aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*” (Anexo IX).

(ix) Créditos com “gastos não comprovados”, uma vez que a “STRATA Engenharia foi intimada através do TIF nº8 a apresentar cópia das Notas Fiscais dos bens e serviços utilizados no crédito de PIS e COFINS relacionados no Anexo X e informar em quais contas estas notas foram contabilizadas”, mas não respondeu a intimação que lhe foi endereçada (anexo X).

(x) Créditos com gastos “de aluguéis”, uma vez que se verificou, no curso da fiscalização, que os aluguéis decorriam de “*pagamento de aluguel residencial (Retha Imóveis), quadra de futebol (Castelo Soccer Arena) e hotel (Hotel Executivo Ltda)*”. (Anexo XI)

Neste sentido, o agente autuante demonstrou que, após ser intimado do início do procedimento de fiscalização, o contribuinte retificou sua DCTF, mas que essa retificação não poderia ser aceita. Assim, apontou-se, no TVF, que:

A empresa não recolheu, não declarou em DCTF- Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF's entregues antes do início da ação fiscal), nem tampouco compensou ou parcelou os valores de PIS e COFINS devidos.

A fiscalização apurou os valores devidos considerando todas as receitas da empresa, os valores retidos na fonte constante dos sistemas da Receita Federal – DIRF (Anexo XVI), os valores recolhidos, os valores constantes em DCTF's entregues antes do início da ação fiscal e também os créditos a que tem direito. Estes valores constam no Anexo XV – Valores de PIS e COFINS Devidos.

Por fim, foi aplicada multa isolada, pela falta de recolhimento das estimativas mensais, nos seguintes termos

Tendo sido constatada a insuficiência de recolhimento das antecipações mensais, a fiscalização procedeu ao lançamento da multa isolada no percentual de 50%, com fulcro nos art. 43 e 44 da Lei 94030/96, incidente sobre o valor do IRPJ e da CSLL paga/declarada pelo contribuinte e o IRPJ e a CSLL apurados pela fiscalização após a inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos valores descritos no item 3.

Ressalte-se que a empresa determinou a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução.

Os anexos XIII e XIV ao presente processo discriminam detalhadamente o cálculo da multa referente ao ano-calendário de 2014.

Devidamente intimado, o contribuinte apresentou extensa Impugnação Administrativa. Pelo o que se extrai das suas alegações, que foram resumidas pelo acórdão proferido pela DRJ em Curitiba (PR), pode-se destacar os seguintes argumentos:

- (i) Em caráter preliminar, a impugnante alega serem nulos os Autos de Infração porque a Autoridade Fiscal não teria observado diversos princípios de direito constitucional e administrativo como os da estrita legalidade, da impessoalidade, da proporcionalidade, da busca da verdade material e do devido processo legal.
- (ii) No mérito, no que tange ao IRPJ e à CSLL, argumenta que *“as exclusões efetuadas na apuração do IRPJ e da CSLL atendem ao disposto no art. 3º da lei nº 8.003, de 1990, tendo em vista o regramento contábil e a proporcionalidade da receita”*.
- (iii) Quanto à aplicação das penalidades, além de trazer argumentos no sentido de que os percentuais aplicados não estariam em acordo com os princípios constitucionais, apontou erro no cálculo das multas.
- (iv) No que se refere aos lançamentos da contribuição ao PIS e da COFINS, em um primeiro momento apontou o erro da fiscalização que não aceitou o oferecimento da receita líquida, já descontados os tributos, notadamente o ISSQN.
- (v) Com relação às glosas, após apontar o conceito de insumo, para fins de creditamento dos valores daquelas contribuições, o contribuinte defendeu a legitimidade de cada um dos créditos glosados pela fiscalização.
- (vi) Por fim, defendeu a legitimidade de retificação da DCTF, mesmo já tendo iniciado o procedimento de fiscalização.

Ao analisar o apelo inaugural do contribuinte, aquela DRJ em Curitiba, após rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento, entendeu que este seria procedente apenas em parte. Em síntese, a Turma de Julgamento a quo apontou e demonstrou que:

164. Neste quesito, a razão assiste à impugnante; o montante inicial que serve de base para o cálculo do IRPJ é, como visto, o Lucro Líquido antes do IRPJ - LAIR e não o Lucro Líquido antes da CSLL, como entendeu a Fiscalização.

165. Partindo do Lucro Líquido antes da CSLL, como foi o caso, melhor seria não adicioná-la, para evitar o risco de o fazer em duplicidade, contudo, o mais correto - chegando ao mesmo resultado - é partir do resultado do período, conforme indicado na tabela abaixo. Registre-se que, de fato, ocorreu um equívoco - indicado em vermelho - na apuração do tributo pela Fiscalização em virtude da adição indevida da CSLL.,

Ainda, os julgadores de 1ª instância, em relação a três deduções reclamadas pela impugnante: PAT (4%), IRRF e estimativas pagas, acatou apenas a dedução do PAT, uma vez que estes gastos estavam devidamente apontados na ECF. No que tange ao IRRF, demonstrou-se que o valor considerado pela fiscalização seria maior do que o reivindicado pelo contribuinte e que não foram comprovados os recolhimentos das estimativas.

Assim, *“restou exonerada, em relação ao IRPJ, a quantia de R\$ 561.949,10”*.

Por outro lado, a DRJ, após apontar que *“não há lide sobre a imposição da multa em si mesma considerada”*, acatou os argumentos do contribuinte quanto ao erro de cálculo da penalidade isolada, nos seguintes termos:

As multas isoladas referentes ao não recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, assim, passam a ser, respectivamente, R\$ 1.630.895,33 (o valor original era de R\$ 4.657.766,71), e R\$ 809.350,54 (o valor original era de R\$ 2.696.693,20).

Já no que se refere aos lançamentos da contribuição ao PIS e da COFINS, a DRJ não acatou os argumentos do contribuinte quanto à necessidade de se excluir da base de cálculo (da receita tributável) os valores dos tributos, notadamente o ISSQN.

Por fim, quanto as glosas dos créditos, a Turma de Julgamento *a quo* apontou que “*não merecem acolhida, pois os argumentos da impugnante no que diz respeito às glosas relacionadas às contribuições apuradas de modo não cumulativo*”, uma vez que entendeu que as glosas levadas a cabo pela fiscalização tratavam-se de valores que não podem ser considerados como insumos da atividade do contribuinte. O acórdão proferido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. IMPERTINÊNCIA EM SEDE ADMINISTRATIVA.

A Autoridade Administrativa deve observar a legislação em vigor sem apreciar a constitucionalidade das normas tributárias.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Possuindo o auto de infração todos os requisitos necessários à sua formalização, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, na ausência das hipóteses taxativas enumeradas no art. 59 do mesmo decreto, o lançamento não é nulo.

DCTF RETIFICADORA. INEFICÁCIA DE SEUS EFEITOS CAUSADA PELA PERDA DA ESPONTANEIDADE.

A ciência do termo de início do procedimento fiscal é o marco da perda da espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo e à matéria contemplada na Ação Fiscal, obstando o exercício da retificação de declarações por iniciativa do contribuinte e tornando ineficaz para fins legais a transmissão extemporânea de DCTF retificadora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVAS. INCONSTITUCIONALIDADE. ICMS. BASE DE CÁLCULO.

Em matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo STF, em sede de julgamento de processos nos quais foi admitida a repercussão geral, as unidades da RFB devem reproduzir o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito somente após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVAS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. Na sistemática não cumulativa, o PIS/Pasep e Cofins incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, nelas incluídas as receitas operacionais e não operacionais, as quais não podem ser excluídas da base de cálculo respectiva, nos termos da legislação de incidência.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ROL EXAUSTIVO.

O conceito e o alcance da não cumulatividade encontram-se inteiramente determinados na legislação, em elenco exaustivo e pré-determinado, não sendo todo e qualquer custo, despesa ou dispêndio, ainda que necessário à atividade econômica exercida pelo contribuinte, que pode gerar o direito ao crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.
ESSENCIALIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS e da Cofins, somente geram créditos passíveis de utilização pela contribuinte aqueles custos, despesas e encargos expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Devidamente intimado da decisão proferida pela DRJ em Curitiba (PR), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário. No longo apelo direcionado ao CARF, o ora Recorrente:

(i) em sede preliminar, alegou a nulidade da autuação, uma vez que o agente autuante (i.1) teria desrespeitado, no curso do procedimento de fiscalização, diversos princípios constitucionais, notadamente os princípios da “*legalidade, finalidade, razoabilidade, proporcionalidade, motivação, impessoalidade, publicidade, moralidade, responsabilidade e eficiência*” e (i.2) teria cerceado o direito de defesa, ao endereçar as intimações via correios, em detrimento da intimação eletrônica, bem como por ter concedido prazos curtos para apresentação das respostas às intimações.

(ii) ainda em sede preliminar, invocando o disposto no artigo 24 da LINDB (Decreto-Lei nº. 4.657/1942), alegou, em síntese, que não foram observados os precedentes judiciais e administrativos sobre as matérias tratadas no presente processo administrativo.

(iii) No mérito, insistiu no argumento de que os percentuais das penalidades aplicadas afrontariam o Texto Constitucional.

(iv) aduziu, nos termos da súmula CARF nº 105, pela impossibilidade de cumulação da multa isolada e a multa de ofício.

(v) Em caráter subsidiário, requereu a redução da penalidade ao patamar de 20%.

(vi) Quanto ao IRPJ e a CSLL, argumentou pelo acerto na exclusão realizada na apuração da base de cálculo destes tributos.

(v) Em caráter subsidiário, insistiu na necessidade de dedução do PAT (já reconhecida pela Turma de Julgamento a quo), das retenções na fonte (que foram reconhecidas em valores maiores do que o apontado pelo contribuinte) e das estimativas recolhidas.

(vi) No que se refere aos créditos lançados referentes à contribuição ao PIS e à COFINS, instituiu na necessidade de exclusão da receita tributável dos tributos devidos, em especial do ISSQN.

(vii) Por fim, após discorrer longamente sobre o conceito de insumos, para fins de creditamento na sistemática não cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS, aponta, de forma genérica, pela “essencialidade e da relevância” dos créditos glosados pela fiscalização.

Como a DRJ em Curitiba (PR) decotou parte dos créditos tributários constituídos de ofício pela fiscalização (R\$ 5.897.624,97, abrangendo tributos e multas aplicadas), o

presidente daquela Turma de Julgamento apresentou Recurso de Ofício a este colegiado, com base na “Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.”

Ato contínuo, os autos foram remetidos ao CARF e distribuídos a este relator, via sorteio.

É este o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

DO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DO RECURSO DE OFÍCIO.

Como se denota dos autos, o Recorrente foi intimado do teor do acórdão recorrido em 26/02/2019, apresentando o Recurso Voluntário ora em análise no dia 27/03/2019, ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pelo Recorrente e, por isso, uma vez cumpridos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Por outro lado, como se observa do relatório acima, foi apresentado Recurso de Ofício pelo Presidente da Turma de Julgamento *a quo*, uma vez que a decisão da DRJ exonerou a parte do crédito tributário constituído de ofício pela fiscalização. O valor total exonerado foi de R\$5.897.624,97, abrangendo tributos e multas aplicadas.

O Recurso de Ofício foi apresentado com base na já revogada Portaria MF nº 03/2008, que dispunha que o “*Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).*”

Cumprе ressaltar que aquela Portaria foi revogada antes da interposição do Recurso Voluntário pela Portaria MF nº 63/2017, que, por sua vez, recentemente foi revogada pela Portaria MF nº 02/2023, fixando um novo patamar monetário para apresentação e análise do Recurso de Ofício. O valor atualmente vigente é de R\$15.000.000,00.

Assim, sendo o valor exonerado pela DRJ inferior ao fixado na vigente Portaria MF nº 03/2023, nos termos da orientação da súmula CARF nº 103, que diz textualmente que, *para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância*”, o Recurso de Ofício não pode ser conhecido por esse colegiado.

Por todo o exposto, sem maiores delongas, VOTA-SE por NÃO CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO e CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO apresentado.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Em quase 20 páginas do seu Recurso Voluntário, em 04 preliminares distintas, o Recorrente traz diversas considerações sobre os (i) princípios que norteiam o processo administrativo fiscal, (ii) sobre o procedimento de fiscalização e seus limites, (iii) sobre a

aplicação do disposto no artigo 24 da LINBD (Decreto-lei nº 4.657/42) ao PTA e, por fim, (iv) sobre a necessidade de a administração tributária respeitar os precedentes exarados pelo Poder Judiciário.

Ao final, com base nestes argumentos, o Recorrente pede o reconhecimento da nulidade do lançamento consubstanciado nos Autos de Infrações ora em análise.

Não assiste razão ao Recorrente.

De pronto, cumpre consignar que, em que pese estarem sendo tratado em tópicos distintos no Recurso Voluntário, o pedido do contribuinte em um só: o reconhecimento da nulidade do lançamento. Por isso, estas preliminares serão analisadas em conjunto no presente voto.

O que se observa da primeira preliminar invocada no apelo é que os argumentos do contribuinte são, *data venia*, nenhum um pouco conclusivos e não apontam qualquer vício que pudesse macular o lançamento de nulidade.

É que, como se observa do apelo, o contribuinte traz considerações sobre os princípios que norteiam o processo administrativo (legalidade, finalidade, razoabilidade, proporcionalidade, motivação, impessoalidade, publicidade, moralidade, responsabilidade, eficiência, ampla instrução probatória, verdade material, etc.), mas não aponta objetivamente quais desses princípios teriam sido violados no presente caso.

Só no tópico seguinte é que o Recorrente aponta que a concessão de “prazos curtos” (não se sabe quais seriam esses prazos) para responder as intimações e sendo estas intimações enviadas por Correios, em detrimento da intimação eletrônica, teriam cerceado seu direito de defesa.

Contudo, como sabido, já é pacífico neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que o direito ao contraditório e à ampla defesa só se instaura com a apresentação da impugnação. Neste sentido, é o excerto da Súmula CARF nº 162, que tem a seguinte redação: “*O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento*”.

Por outro lado, é curiosa a insurgência do contribuinte quanto ao recebimento das intimações pelos Correios em detrimento da intimação eletrônica, uma vez que em nenhum momento há o apontamento, no Recurso Voluntário, de que não teria sido intimado. Pelo contrário, o próprio Recorrente admite o recebimento das intimações, mas não concorda apenas com a forma com que foram emitidas/enviadas.

Ora, se houve o recebimento das intimações, questiona-se: qual o prejuízo do contribuinte? Renovando a *venia*, fica claro que, na ausência de um fundamento robusto para invocar a nulidade do lançamento, buscou-se um argumento no mínimo curioso para se contestar o trabalho da fiscalização.

Inclusive, não se pode olvidar que, no Recurso Voluntário, o contribuinte se insurge contra o recebimento da intimação dos Autos de Infração e a dificuldade de apresentação de defesa, porque, aos seus olhos, o horário de funcionamento da Receita Federal seria restrito. Todavia, não há no apelo qualquer apontamento quanto ao prejuízo causado por esse “horário reduzido” de funcionamento, sequer se aponta qual seria esse horário.

Já no que tange à aplicação do artigo 24 da LINDB e a necessidade de cumprimento dos precedentes exarados pelo Poder Judiciário, também não há como acatar os argumentos do contribuinte.

A uma, porque a súmula CARF nº 169 pacificou o entendimento no sentido de que o “*art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal*”.

A duas, porque o contribuinte não apontou, em suas preliminares, qual seria a jurisprudência dominante desrespeitada no lançamento e qual o precedente proferido pelo Poder Judiciário que deixou de ser aplicado quando do lançamento de ofício realizado pela fiscalização e/ou pela Turma de Julgamento *a quo*.

Neste sentido, vota-se por REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento.

DO PERCENTUAL DAS MULTAS APLICADAS.

No Recurso Voluntário, o Recorrente questiona e se insurge acerca dos percentuais das multas aplicadas (de ofício e isoladas), alegando, em síntese, que estas seriam confiscatórias, o que seria vedado pelo ordenamento jurídico pátrio.

Neste sentido, desenvolve suas argumentações, mais uma vez em extenso arrazoado, invocando a doutrina e julgados proferidos pelo Poder Judiciário, para concluir pela impossibilidade de aplicação das multas nos percentuais definidos pelo legislador. No apelo, o contribuinte requer, inclusive, que estas sejam aplicadas “*no patamar de 20%*”.

Toda a fundamentação desenvolvida no apelo, ao fim e ao cabo, é para que esse Tribunal Administrativo reconheça a inconstitucionalidade das penalidades ou dos percentuais destas. Contudo, olvidou-se o contribuinte que, nos termos da Súmula nº 02 “*o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

Assim, não há o que prover no que tange aos pedidos para que seja declarado o caráter confiscatório das penalidades e/ou dos seus percentuais, não tendo qualquer razoabilidade, por outro lado, o pedido para que este tribunal administrativo fixe um percentual da multa diferente ao que foi previsto pelo legislador.

Assim, REJEITA-SE mais esta preliminar.

DO MÉRITO

DA CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO.

No Recurso Voluntário, em argumento autônomo, invocando o excerto da Súmula CARF nº 105, o Recorrente questiona aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício.

Logo em seguida, em argumento subsidiário, o Recorrente aponta o erro no cálculo da penalidade, mas admite que esse argumento já foi acatado pelo Turma de Julgamento *a quo*. Contudo, requer, caso superado o entendimento pela impossibilidade de concomitância das penalidades, que o entendimento da DRJ seja mantido, mas “*modificando a alíquota para 20% o percentual de aplicação da multa Isolada*”.

Pois bem.

No que tange à aplicação concomitante das multas isoladas e de ofício, mesmo após o ano de 2007 (a Súmula 105, para muitos julgadores administrativos, é aplicada apenas a

fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2007, inclusive), este relator tem o entendimento pela impossibilidade de aplicação conjunta das penalidades.

Sabe-se que, até o advento da Lei nº 11.488/07, o entendimento deste Conselho Administrativo Fiscais estava pacificado quanto à impossibilidade de serem aplicadas, de forma concomitante, a multa de ofício e isolada, aquela pela constituição do crédito tributário e esta, a isolada, pelo eventual não recolhimento ou recolhimento a menor das estimativas durante o ano-calendário. Este entendimento, inclusive, como mencionado, restou sumulado, como se observa do excerto da Súmula CARF nº 105, que tem a seguinte redação:

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.

Ocorre que, com a edição da Lei nº 11.488/07, o entendimento até então consolidado no âmbito do CARF passou a ser contestado por diversos julgadores administrativos que passaram a entender pela possibilidade de aplicação cumulativa das penalidades, com o que, *data venia*, não se pode concordar. Explica-se.

Antes das alterações promovidas pela mencionada legislação, esta era a redação original do artigo 44 da Lei nº 9.430:

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

I. de 75%, 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 artigo 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; (destacou-se)

Posteriormente, a Lei nº 11.488/07 deu a seguinte redação ao mencionado artigo da Lei nº 9.430/96:

Artigo 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I. de 75% 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;

II. de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do artigo 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. (destacou-se)

Veja-se, de pronto, que não houve uma alteração substancial na redação do dispositivo legal, que pudesse justificar a não aplicação do verbete da súmula 105 citado acima.

Antes e depois das alterações promovidas pela Lei 11.488/07, nos casos de não recolhimento ou recolhimento a menor das estimativas mensais pela pessoa jurídica, a multa isolada devia e deve ser aplicada quando não houver o recolhimento da estimativa mensal ou quando o recolhimento desta for parcial, ainda que tenha sido *“apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”*.

Não se pode perder de vista que a redação dos dispositivos é quase idêntica. Com toda venia, não se entende o motivo pelo qual se chega a duas conclusões distintas (uma para os fatos geradores anteriores ao ano-calendário de 2007 e outra para os fatos ocorridos após esta data), tendo como base textos legais cuja redação se mostra bem próxima ou quase idêntica.

Por outro lado, entende-se que o propósito da multa isolada é específico: punir o descumprimento da norma que impõe às pessoas jurídicas optantes pelo lucro real anual o recolhimento mensal por estimativa, seja com bases presumidas, seja com o levantamento de balancete de verificação, visando a suspender ou reduzir a estimativa do mês.

Assim, a multa isolada poderá ser aplicada no curso do ano-calendário, quando for detectada a insuficiência ou o não recolhimento das estimativas ou, ao final do exercício, quando verificada as mesmas hipóteses, independentemente se tiver sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

O que não se pode admitir é pretender aplicá-la de forma concomitante nos casos de omissão de receita ou de glosa de despesas, uma vez que se estaria dando uma amplitude ao dispositivo legal não pretendida pelo legislador.

Não se pode olvidar que as alterações promovidas pela Lei 11.488/07, como se depreende da exposição dos motivos da MP nº 351/2007, tiveram como objetivo *“reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa”*.

Em nenhum momento, com as alterações promovidas na Lei nº 9.430/96, o legislador demonstrou que as mudanças teriam o condão de autorizar a aplicação concomitante das penalidades.

O Superior Tribunal de Justiça, ao analisar casos idênticos ao presente, cujos fatos geradores ocorreram, inclusive, após o ano-calendário de 2007, ou seja, já na vigência das alterações promovidas pela Lei 11.488/07 na Lei nº 9.430/96, tem proferido julgados no sentido de que a multa isolada seria absorvida pela multa de ofício, tendo em vista o princípio da consunção. Veja-se:

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 n. 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.

(REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

.....

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir 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.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1499389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2015, DJe 28/09/2015) (destacou-se)

Neste sentido, uma análise mais detida dos precedentes que deram origem à súmula 105 demonstra que o entendimento sempre foi pela aplicação do princípio da consunção no âmbito do Direito Tributário Sancionador. Confira-se a ementa de um daqueles precedentes:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta 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. (acórdão nº 9101-001.261 – Sessão de 22/11/2011) (destacou-se)

A própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos termos do precedente abaixo citado, entendeu pela impossibilidade de cumulação das penalidades, mesmo para fatos geradores ocorridos após o ano-calendário de 2007. Veja-se:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento. (Acórdão nº 9101-005080 – Sessão de 01/09/2020)

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça, como demonstrado, é bastante claro no sentido de que o princípio da consunção, mesmo sendo um princípio de direito penal, pode e deve ser aplicado no âmbito do direito tributário sancionador. No acórdão proferido nos autos do Resp. 1.496.354, cuja ementa foi citada acima, o Ministro relator deixou claro no voto proferido que:

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. (destacou-se)

E a mais balizada doutrina não destoia deste entendimento. O professor Paulo Roberto Coimbra Silva, em brilhante obra dedicada ao tema do “Direito Tributário Sancionador”, leciona no sentido de “*ser a aplicação dos princípios gerais da repressão ao Direito Tributário Sancionador uma regra, sujeita a exceções lógica, axiológica e teologicamente justificável*”, ou seja, em que pese haver exceções (absolutas ou parciais), em regra, os princípios forjados no âmbito do Direito Penal e do Direito Processual Penal são plenamente aplicáveis no âmbito do Direito Tributário Sancionador. Em suas palavras:

Portanto, aqueles princípios destinados a controlar as potestades punitivas do Estado, forjados, em sua grande maioria, no âmbito do Direito Penal e do Processo Penal, são não somente aptos, mas predispostos a se imiscuírem por todos os subsistemas do Direito nos quais possam ser verificadas manifestações repressivas. (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito Tributário Sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007. Pág. 271)

Pelas razões aqui expostas, vota-se por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para afastar a aplicação da multa isolada, uma vez que esta não pode ser aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.

DO ERRO NO CÁLCULO DO IRPJ E DA CSSL

Em tópico específico do Recurso Voluntário, o Recorrente aduz, mais uma vez, pelo erro no cálculo do IRPJ e da CSSL cometido pela fiscalização.

Em um primeiro momento, defende que teria autorização legal para excluir, na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, parcela do lucro decorrente de receitas obtidas com *“contratos de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público”*, nos termos autorizados pelo artigo 3º da Lei 8.003/90.

Em seguida, da mesma forma que havia feito na Impugnação, aponta erro no cálculo dos tributos cometidos pela fiscalização e defende a necessidade de dedução do PAT (já reconhecida pela Turma de Julgamento *a quo*), das retenções na fonte (que foram reconhecidas em valores maiores do que o apontado pelo contribuinte em sua Impugnação) e das estimativas recolhidas.

Pois bem.

Com toda venia, não se pode concordar com os argumentos do Recorrente.

Com relação à primeira insurgência, em que se defende a exclusão da totalidade das receitas na apuração da base de cálculo dos tributos, restou demonstrado no TVF, que o dispositivo legal em comento – artigo 3º da Lei 8.003/90 – é suficientemente claro quando autoriza a exclusão do resultado proporcional às receitas auferidas e não a totalidade destas. Veja-se o que constou do Termo de Verificação Fiscal:

De acordo com a Lei nº8.003, de 1990, art. 3º, no caso de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, a pessoa jurídica poderá excluir do resultado do período-base, para efeito de apurar a base cálculo da contribuição social e do imposto sobre o lucro líquido, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento, computado no resultado do período-base, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data balanço de encerramento do mesmo período-base.

Neste sentido, está correta a acusação fiscal e o respectivo lançamento, na medida em que, no procedimento de fiscalização, se constatou que o *“valor da exclusão de R\$24.076.888,13 feita pela empresa se refere ao valor das receitas de contrato com Pessoa Jurídica de Direito Público e não à parcela do lucro proporcional à receita dessas operações consideradas no resultado e não recebida pela empresa.”*

Por outro lado, quanto ao erro no cálculo dos tributos, não se pode perder de vista que, nos termos do acórdão recorrido, parte dos argumentos apresentados pelo contribuinte em sede de Impugnação Administrativa (e repetidos no Recurso Voluntário) já foi acatada pela Turma de Julgamento *a quo*.

Assim, a insurgência devolvida a este colegiado neste ponto, se refere ao argumento de que deveriam ser admitidas as deduções das retenções na fonte (que foram reconhecidas em valores maiores do que o apontado pelo contribuinte) e das estimativas recolhidas. Não se pode olvidar que a DRJ, no acórdão recorrido, acatou a dedução do PAT.

E não há reparos a se fazer nas conclusões do acórdão recorrido, quando a assim se pronuncia nos seguintes termos:

169. Por sua vez, no que diz respeito às retenções na fonte, a peça impugnatória reclama um valor menor do que o já reconhecido pela Autoridade Fiscal a quo, dado que este Órgão de Julgamento não revisa decisões in pejus mantém-se o valor constante no Auto de Infração: R\$ 2.269.042,56.

170. Finalmente, no que tange às estimativas pagas no ano-calendário de 2014, verifica-se que a contribuinte não efetuou recolhimentos durante todo o período, cf. se verifica na cópia de tela do Sistema FISCEL reproduzida abaixo.

No Recurso Voluntário, o Recorrente não traz qualquer argumento ou prova para desconstruir essas ilações da Turma de Julgamento a quo.

Assim, vota-se POR NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário neste ponto.

DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS.

DA IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DOS TRIBUTOS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES.

Mais uma vez em extenso arrazoado, o Recorrente traz diversas considerações acerca do conceito de receita e de faturamento, para, ao final, apontar, segundo suas argumentações, pela inconstitucionalidade dos dispositivos das Leis 10.637/02 e 10.833/03, sob o argumento de que o “ISSQN, PIS e Cofins não representam receita da pessoa jurídica” e, por isso, não poderiam compor a base de cálculo das contribuições. Aduz, neste sentido, que o “conceito de receita implica o de “acréscimo patrimonial” (ou em uma “variação positiva do patrimônio empresa”), deve-se ter presente que esse acréscimo ocorre porque livre de qualquer contrapartida no passivo da empresa”.

Em sequencia, afirma que “a ampliação do conceito de receita bruta promovida pela Lei nº 12.973/14 é, à toda evidência, inconstitucional”.

Como se observa, toda argumentação do Recorrente converge para que este Tribunal administrativo declare a inconstitucionalidade e a ilegalidade de legislações válidas e vigentes no ordenamento jurídico e, com isso, julgue como improcedente o lançamento combatido.

Contudo, não assiste razão ao Recorrente.

Como já demonstrado, a súmula CARF nº 02, cujo excerto foi aprovado em 2006, é clara quando diz que “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributável”

Por outro lado, em suas argumentações, o Recorrente invoca precedentes judiciais e administrativos que, em última análise, entenderam que o ICMS não pode compor a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Todavia, como demonstrado no acórdão recorrido, o contribuinte “não fez prova de que seja contribuinte do ICMS (...)”.

E não se pode admitir aplicação ampliada do entendimento do STF nos autos do RE 574.706, para se excluir da base de cálculo destas contribuições o valor relativo ao ISSQN, seja porque o precedente da Suprema Corte trata do ICMS, seja porque o próprio STF ainda não se pronunciou de forma definitiva sobre a questão, uma vez que, até a data em que o presente voto é minutado, não foi finalizado o julgamento consubstanciado no RE 592.616, que trata justamente da possibilidade de o ISSQN compor ou não a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Por todo o exposto, vota-se POR NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário neste ponto.

DAS GLOSAS DOS CRÉDITOS. DO CONCEITO DE INSUMO. NÃO CUMULATIVIDADE.

Em argumento subsidiário, o Recorrente traz diversas considerações acerca do conceito dos insumos que podem ser considerados na apropriação dos créditos na não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS.

Em síntese, invocando o conceito de essencialidade e da relevância adotado pelo Poder Judiciário, notadamente pelo Superior Tribunal de Justiça, o Recorrente requer “*sejam reconhecidos como insumo o itens devidamente justificados na Impugnação apresentada elencados nos Anexos de II até XI da Autuação Fiscal, consoante os critérios da essencialidade e relevância.*”

Pois bem.

De fato, o entendimento do STJ quanto ao conceito de insumos, consubstanciado, em especial, no REsp nº 1.221.170/PR, é de que estes devem ser considerados sempre que houver essencialidade e relevância no processo produtivo do contribuinte. Veja-se a ementa do julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 30., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.) (destacou-se)

Todavia, em que pese o entendimento do STJ sobre o tema, no presente caso, não se vislumbra qualquer essencialidade e/ou relevância nos créditos glosados pela fiscalização. Neste sentido, é precisa a análise da Turma de Julgamento *a quo* que, no acórdão recorrido,

analisou cada uma das glosas realizadas pela fiscalização, concluindo, ao final, que estas glosas estariam corretas, *in verbis*:

209. O fato de haver previsão em contrato na categoria das despesas administrativas levantado pela impugnante, como visto, não converte em insumo um dispêndio de um prestador de serviços, por esse motivo, há que se manter a primeira espécie glosada, discriminada no Anexo II do TVF. Analogamente, o fato de se constituir em obrigação legal não torna o fato contábil insumo no modo anteriormente explicado, nessa categoria se encontram as despesas com alimentação do trabalhador em não se tratando das hipóteses previstas na legislação, quais sejam, a de pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção - objeto do Anexo III - e com o programa de capacitação de menores - tratado no Anexo VII. Para demonstrar a fragilidade desse argumento da impugnante, poder-se-ia contra-argumentar que, se toda obrigação legal constituísse insumo, toda folha de pagamento de qualquer entidade, seria dedutível, afinal remunerar seus empregados é obrigação de toda pessoa jurídica.

210. Igualmente por ausência de previsão legal não merecem acolhida os argumentos da impugnante a respeito de deduções oriundas de despesas com assessoria jurídica para acompanhamento de processos de desapropriação - Anexo IV - ou de segurança - Anexo VI - dado que esses não tocam diretamente o serviço prestado de acordo com o critério da subtração. Pergunta-se: caso o dispêndio em tela fosse excluído, o resultado do acordo entre as partes contratantes seria forçosamente alterado? No caso da justificativa dada sobre a necessidade de assessoria jurídica, importa destacar que a impugnante não fez prova de que fosse parte nos processos de desapropriação promovidos pelos órgãos públicos aos quais prestava serviço; ora se a entidade não faz parte dessas relações jurídicas, os dispêndio em si, apesar de eventualmente convenientes, não consistem em insumos do serviço. Nem poderia ser diferente, porque trata-se de uma entidade com expertise em engenharia lidando com matéria sujeita a regras jurídicas e não uma sociedade civil de advogados dedicada a matérias de engenharia.

211. O mesmo diga-se a respeito da segurança, haja vista que se trata em última análise de despesa administrativa não abarcada pela previsão legal.

212. A previsão legal de não-cumulatividade das despesas de frete - discriminadas no Anexo VIII - limitam-se por expressa disposição normativa àquelas relacionadas a operações de venda, cf. visto acima, por esse motivo, igualmente, não serão acolhidas as alegações da impugnantes nesse quesito. 213. Não foram comprovados os gastos relacionados no Anexo X, nem que os aluguéis referidos no Anexo XI, atendem às exigências relativas a esse dispêndio, a saber, que tenham sido pagos a pessoas jurídicas e utilizados nas atividades da empresa. Na ausência de discriminação específica para cada despesa, as alegações da impugnante não podem ser acolhidas em relação a esses dois elementos.

213. Não foram comprovados os gastos relacionados no Anexo X, nem que os aluguéis referidos no Anexo XI, atendem às exigências relativas a esse dispêndio, a saber, que tenham sido pagos a pessoas jurídicas e utilizados nas atividades da empresa. Na ausência de discriminação específica para cada despesa, as alegações da impugnante não podem ser acolhidas em relação a esses dois elementos.

214. As glosas tratadas no Anexo IX não possuem por si mesmas a natureza de insumos como fica evidente na reprodução de parte desse anexo reproduzido abaixo, possuindo natureza de despesas administrativas.

(...)

215. Dada a ausência de previsão normativa para o desconto desse tipo de dispêndio deve ser mantido o crédito na forma como foi constituído pela Fiscalização.

216. Finalmente sobre o Anexo V, que trata de bens de informática, importa registrar que o dispêndio com equipamento de VDR referido pela impugnante com efeito poderia configurar insumo do serviço prestado nos termos da legislação de regência, entretanto,

entre os valores apurados pela Fiscalização nesse quesito não se encontram discriminadas as frações dos gastos relacionados às fls. 118-119 - reproduzido abaixo - que lhe dizem respeito; a impugnante tampouco faz essa distinção na peça impugnatória, por esse motivo, não se acolhe a pretensão da Strata neste quesito.

(...)

217. Não merecem acolhida, pois os argumentos da impugnante no que diz respeito às glosas relacionadas às contribuições apuradas de modo não cumulativo.

Na medida em que, no Recurso Voluntário, o contribuinte não trouxe qualquer argumento e/ou prova para desconstruir as colocações da DRJ no trecho acima transcrito, adota-se, como razão de decidir, os apontamentos daquela Turma de Julgamento *a quo*, para se NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO.

DA CONCLUSÃO

Por todo o exposto, vota-se por:

- REJEITAR as PRELIMINARES de nulidade do lançamento;
- No mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, tão-somente para afastar a aplicação da multa isolada, uma vez que esta não pode ser aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.
- NÃO CONHECER do Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Redator designado

Acompanhei o voto do ínclito Relator quanto ao Recurso de Ofício e à maior parte do Recurso Voluntário, tendo acompanhado, contudo, a posição que prevaleceu quanto à imposição da multa isolada pelo não recolhimento dos valores devidos a título de estimativa de IRPJ/CSLL, pelas razões que passo a declinar.

A alegação da Recorrente se pauta na aplicação da Súmula CARF nº 105.

Não procedem, contudo, a sua alegação, nem, com a devida vênia, os fundamentos autônomos trazidos pelo ilustre Relator.

Conforme o teor do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação conferida pela Lei nº 11.488, de 2007, não há impedimento para a exigência concomitante da multa isolada e dos tributos devidos ao final do ano-calendário acrescidos da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento):

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)

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)

§ 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)

Conforme se vê, as bases de cálculo são distintas. A multa de ofício sobre o ajuste anual é embasada no inciso I c/c o §1º do referido dispositivo e calculada sobre a diferença de imposto apurada ao final do exercício; a multa isolada tem por base o inciso II, e é calculada sobre o valor devido no mês correspondente.

Destaque-se que, o momento de aplicação da penalidade isolada é após o encerramento do ano-calendário. Antes disso, a autoridade fiscal exigirá o próprio tributo devido por estimativa. É essa a justificativa, portanto, para a Súmula CARF nº 82:

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Já quanto ao entendimento que fundamentou a edição da Súmula CARF nº 105, vincula-se à redação original anterior do referido art. 44, já que, ali, a multa de ofício aplicada ao final do exercício e a multa pelo não recolhimento da estimativa tinham, ambas, como fundamento legal o inciso I do citado art. 44, razão pela qual se firmou a tese da inaplicabilidade concomitante.

Ao contrário do sustentado pela Recorrente, após a alteração da redação, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, entende-se plenamente cabível a aplicação concomitante das duas penalidades.

Lembremos que a Súmula em questão foi aprovada em dezembro de 2014, quanto já estava em vigência a redação modificada do dispositivo legal que ampara a imposição da multa isolada. Todos os precedentes que a fundamentam, contudo, referem-se a períodos anteriores a alteração de redação. Além disso, na Súmula, há explícita menção ao art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, que era o dispositivo aplicável na redação anterior.

Quanto à invocação ao Princípio da Consunção (Subsunção), em que pese a jurisprudência citada pelo Relator, também não há razão para acolhê-la, posto se constituir em princípio geral do Direito Penal, sem transposição para o Direito Tributário Penal, dadas às especificidades da norma tributária.

Cabe neste momento a transcrição de trecho do voto da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, no Acórdão nº 9101-002.438 (1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 20 de setembro de 2016), de sua relatoria, que rejeita tanto a aplicação do Princípio em questão, quanto a vedação à concomitância das penalidades, como invocado pela Recorrente:

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução 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.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A ‘forma de sancionar’ é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre *cúmulo material*.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o *cúmulo material* de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida

cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

[...]Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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;

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação original não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal **ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

A par disso, a lógica que norteia o princípio da consunção se pauta na existência de uma relação de hierarquia, gravidade e/ou antecedência entre os dois tipos penais: a infração absorvida é preparatória ou menos grave que a infração punida. No caso da ausência de recolhimento das estimativas e da ausência de recolhimento do tributo devido ao final do ano-calendário inexistente tal relação. As obrigações são distintas e desvinculadas. O sujeito passivo está obrigado a recolher a estimativa sempre que devida (com base na receita bruta ou em balanço/balancete de redução). Não raro, os valores recolhidos são muito superiores àqueles apurados ao final do ano-calendário, para o qual convergem adições e exclusões específicas. Daí, inclusive, a ressalva no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9430, de 1996, no sentido de que a multa isolada será devida, "ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente". Ou seja, como entender preparatória ou menos grave a ausência de recolhimento da estimativa se ao final do ano-calendário sequer é devido qualquer valor. Totalmente inaplicável, destarte, o princípio da consunção.

Assim, após a alteração da redação, entende-se, como já dito, plenamente cabível a aplicação concomitante das duas penalidades, impondo-se que seja negado provimento ao recurso voluntário quanto a tal matéria.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo