



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.725970/2019-36
ACÓRDÃO	1102-001.760 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GLOBAL TELEATENDIMENTO E TELESSERVIÇO DE COBRANÇA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

OMISSÃO DE RECEITAS. SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS E NOTAS DE DÉBITO. EMISSÃO TARDIA DE NOTAS FISCAIS. NÃO COMPROVAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO ESPONTÂNEA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA.

A alegação de reestruturação operacional e de parceria com escritório de advocacia, com suposto tratamento dos valores recebidos como “reembolso de despesas”, não afasta a obrigação legal de emissão de notas fiscais no momento da prestação dos serviços (Lei nº 8.846/94). A emissão tardia, apenas após ação fiscal, sem comprovação de oferecimento espontâneo à tributação, caracteriza omissão de receitas nos termos do art. 283 do RIR/1999. Inexistência de mero formalismo. Autuação mantida.

LUCRO REAL. DEDUTIBILIDADE DE CUSTOS E DESPESAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE RECOMPOSIÇÃO.

É incabível o reconhecimento de custos e despesas na apuração do Lucro Real quando o contribuinte não apresenta documentação hábil e idônea que comprove a efetiva ocorrência e a natureza usual e necessária dos dispêndios, nos termos da legislação fiscal. A apresentação isolada de planilhas sem respaldo probatório documental não é suficiente para recomposição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

LUCRO REAL. IRPJ E CSLL. DEDUTIBILIDADE DE PIS E COFINS LANÇADOS DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA DE EXIGIBILIDADE. NÃO OCORRÊNCIA DA DESPESA.

Os valores de PIS e COFINS lançados de ofício, com exigibilidade suspensa por impugnação administrativa, não configuram despesas efetivamente incorridas para fins de dedução na apuração do Lucro Real. Nos termos do art. 41, §1º, da Lei nº 8.981/95 e do entendimento constante do Parecer

Normativo CST nº 07/76, tais valores somente poderão ser deduzidos após decisão final desfavorável ao contribuinte.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2015

PRELIMINAR. NULIDADE. AUSÊNCIA DE CAPITULAÇÃO LEGAL NO TVF. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não se configura nulidade por ausência de capitulação legal no Termo de Verificação Fiscal quando o Auto de Infração indica os dispositivos legais infringidos e os elementos constantes dos autos possibilitam à contribuinte compreender a acusação e exercer plenamente o contraditório e a ampla defesa.

PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE. FATOS COMPROVADOS NOS AUTOS.

Inexiste necessidade de prova pericial quando o lançamento se baseia em elementos documentais concretos, como contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamento, e não em presunções. Pedido indeferido.

ESTIMATIVAS MENSAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

É cabível a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ, em concomitância com a aplicação da multa de ofício pela falta de pagamento/declaração das diferenças do imposto apuradas em procedimento fiscal, em razão de expressa disposição legal e em face das incidências ocorrerem em situações fáticas distintas.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIOS-ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI. OMISSÃO REITERADA DE RECEITAS. RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA MANTIDA.

É cabível a responsabilização de sócios-administradores, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando evidenciada conduta reiterada de omissão de receitas, em infração direta à legislação tributária. A ausência de emissão de documentos fiscais e de escrituração regular configura infração à lei e afasta a tese de mero erro, legitimando a sujeição passiva solidária dos administradores.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE. RELAÇÃO ENTRE INFRAÇÕES. ART. 138 DO CTN.

A emissão de notas fiscais e a retificação de declarações após o início de procedimento fiscal relacionado à mesma infração, ainda que em face de

terceiro vinculado, afasta a caracterização da denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN e do art. 7º, §1º, do Decreto nº 70.235/72.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, em rejeitar a conversão do julgamento em perícia, e, no mérito, em dar parcial provimento aos recursos, apenas para afastar o art. 124, incisos I e II, como fundamento das responsabilidades imputadas a terceiros, sendo as demais matérias de mérito decididas nesses termos: (i) por unanimidade de votos, confirmadas as exigências principais e (ii), por voto de qualidade, mantidas as multas isoladas exigidas concomitantemente com a multa de ofício – vencidos os Conselheiros Cristiane Pires McNaughton (Relatora), Gustavo Schneider Fossati e Gabriel Campelo de Carvalho – que cancelavam as exigências das multas isoladas, matéria a qual foi atribuída a redação do voto vencedor ao Conselheiro Roney Sandro Freire Correa.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Relatora

Assinado Digitalmente

Roney Sandro Freire Correa – Redator designado

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Roney Sandro Freire Correa, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração (fls. 02 a 38), lavrado contra contribuinte, Global Teleatendimento e Telesserviço de Cobrança Ltda, e os responsáveis, Sérgio Eduardo Andrade de Freitas, Rodrigo de Castro Quelotti e Cristiano Ayres de Figueiredo, para a exigência do crédito tributário no montante de R\$ 36.976.550,46.

No Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 40 a 54), a autoridade fiscal registra que o objetivo do procedimento foi analisar os créditos de PIS e COFINS apropriados pela empresa ALVARENGA ADVOCACIA, com base nas supostas notas fiscais de serviços emitidas pela GLOBAL TELEATENDIMENTO LTDA no ano-calendário de 2015. A GLOBAL foi considerada como empresa fornecedora de serviços sujeitos à não-cumulatividade.

Vejamos a seguir os principais trechos do TVF:

DA INFRAÇÃO APURADA – OMISSÃO DE RECEITAS

7. Conforme exposto, foi aberto procedimento de diligência fiscal na empresa GLOBAL TELEATENDIMENTO E TELESSERVICOS DE COBRANCAS LTDA, onde a mesma foi intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 01, com ciência em 25 de junho de 2019, nos seguintes termos:

1. Em procedimento fiscal na empresa Reale Advogados Associados (atual Alvarenga Reale Sociedade Individual de Advocacia), CNPJ nº 08.451.284/0001-44, apuramos que a mesma contratou seus serviços no ano de 2015.

2. Relativamente a tais operações, pede-se que sejam apresentados:

A. Cópia das notas fiscais emitidas relativas aos serviços prestados no ano-calendário 2015; B. Cópia dos contratos celebrados com a empresa.

3. Adicionalmente, pede-se que seja apresentada cópia do contrato social e respectivas alterações contratuais (meio digital). Os documentos deverão ser gravados num disco de CD-R ou DVD-R, com a identificação externa do seu conteúdo e deverão ser autenticados pelo Sistema Validador de Arquivos – SVA, que podem ser obtidos na página da Receita Federal.

4. Lembramos que, conforme art. 7º, § 1º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o óbice à espontaneidade é extensivo aos terceiros envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas, independentemente de intimação específica. No presente caso, como a empresa “Reale” encontra-se sob ação fiscal desde 19 de julho de 2018, não cabe denúncia espontânea relativamente aos atos com ela praticados que constituam infração à legislação tributária. Em relação a tais atos, perdeu-se a espontaneidade em 19 de julho de 2018, data em que ocorreu o início do procedimento fiscal, independente de intimação específica.

5. A resposta à presente intimação deverá ser prestada por escrito, datada e assinada pelos sócios da empresa – Sr. Sergio Eduardo Andrade de Freitas e Sr. Rodrigo de Castro Quelotti – ou por seu representante legal constituído mediante procuração com firma reconhecida em cartório.

8. Em sua resposta, datada de 05 de julho de 2019, a empresa GLOBAL TELEATENDIMENTO E TELESSERVICOS DE COBRANCAS LTDA apresentou os documentos a seguir relacionados:

A. Notas fiscais emitidas em 2015 relativas aos serviços prestados em 2015; B. Notas fiscais emitidas em 2019 relativas aos serviços prestados em 2015; C. Contrato de prestação de serviços celebrado com a empresa ALVARENGA REALE SOCIEDADE INDIVIDUAL DE ADVOCACIA, então denominada REALE ADVOGADOS ASSOCIADOS; D. Contrato social e posteriores alterações contratuais.

9. Na Escrituração Contábil Fiscal – ECF da empresa GLOBAL TELEATENDIMENTO E TELESSERVICOS DE COBRANCAS LTDA verificamos que a mesma optou pela apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real anual e em seu Contrato Social e respectivas alterações, apuramos que a empresa diligenciada tem por objeto social:

“a atividade de serviços de centro de contatos telefônicos (Contact Center), teleatendimento e telesserviços, notadamente com o intuito de efetuar contatos ativos e receptivos para auxílio em realização de cobranças extra-judiciais administrativas e ainda recuperação de créditos inadimplidos para clientes, com a transferência aos clientes dos pagamentos recebidos” 10. Paralelamente, ainda no intuito de comprovar a efetividade da operação de prestação de serviços, intimamos a empresa ALVARENGA REALE SOCIEDADE INDIVIDUAL DE ADVOCACIA, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 05, com ciência em 25 de junho de 2019, nos seguintes termos:

1. Em continuidade ao procedimento de auditoria fiscal, pedimos que sejam apresentados os seguintes elementos:

A – Cópia de todos os comprovantes de pagamentos efetuados à empresa Global Teleatendimento e Telesserviços de Cobranças Ltda., CNPJ 04.342.071/0001-23 pelos serviços prestados pela mesma no ano-calendário 2015.

B – Cópia dos contratos de prestação de serviços celebrados com a empresa Global Teleatendimento e Telesserviços de Cobranças Ltda., CNPJ 04.342.071/0001-23 relativos aos serviços prestados pela mesma no ano-calendário 2015.

11. Em atendimento ao referido Termo, a empresa ALVARENGA REALE SOCIEDADE INDIVIDUAL DE ADVOCACIA apresentou o documento datado de 05 de julho de 2019, onde relacionou os documentos anexados ao mesmo:

“(i) planilha com demonstrativo dos pagamentos realizados à empresa Global Teleatendimento e Telesserviços de Cobrança Ltda. atinentes aos serviços prestados à Peticionária no decorrer do ano-calendário de 2015; (ii) comprovantes de transferências bancárias localizados até o momento, requerendo, desde já, dilação para apresentar os demais, os quais já foram solicitados pela Peticionária diretamente a instituição financeira que mantinha

conta à época; (iii) cópia do contrato de prestação de serviços firmado com a pessoa jurídica acima mencionada”

Por meio do documento datado de 12 de julho de 2019, a empresa apresentou os documentos faltantes, ou seja, os comprovantes de transferências bancárias para pagamento dos serviços prestados pela empresa GLOBAL TELEATENDIMENTO E TELESSERVICOS DE COBRANCAS LTDA.

12. Assim, da análise dos documentos apresentados por ambas as empresas, prestadora e contratante, concluímos pela efetividade dos serviços prestados, conforme notas fiscais emitidas, contrato de prestação de serviços e comprovantes de pagamento, que forneceram a convicção necessária sobre a efetividade da operação. Como os serviços foram efetivamente prestados, concluímos pela correção na apuração dos créditos de PIS e COFINS por parte da empresa ALVARENGA REALE SOCIEDADE INDIVIDUAL DE ADVOCACIA no ano de 2015. Por outro lado, a comprovação da efetividade da prestação de serviços nos levou à constatação de que houve omissão de receitas por parte da empresa ora autuada, GLOBAL TELEATENDIMENTO E TELESSERVICOS DE COBRANCAS LTDA.

Devidamente intimados, a contribuinte e os responsáveis apresentaram Impugnação (fls. 885 a 916), no qual se defendem das acusações efetuadas pela fiscalização.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte – MG (DRJ/BHE) proferiu acórdão (fls. 1.045 a 1.058) no qual julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo colacionada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015

OMISSÃO DE RECEITA

Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tem pressuposto de exigência diferente da multa de ofício prevista no inciso I do citado artigo. As penalidades decorrem de pressupostos diferentes e o lançamento delas no mesmo auto de infração não significa dupla penalização sobre a mesma conduta.

DEMAIS TRIBUTOS LANÇADOS - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO IRPJ E DA CSLL O crédito constituído está com a exigibilidade suspensa e assim permanece durante o prazo de 30 dias subsequentes, durante os quais o autuado tem o direito de

pagar ou impugnar a exigência, bem como obter certidão positiva com efeitos de negativa. No entanto, o PIS e a Cofins lançados não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL constituídos mediante o mesmo ou outro procedimento então contemporâneo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015

NULIDADE.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais para lavratura do auto de infração, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA Não se vislumbra a necessidade de perícia ou diligência, pois os elementos dos autos são suficientes para formar a convicção do julgador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignados com a decisão, a contribuinte e os responsáveis Sergio Eduardo Andrade de Freitas e Rodrigo de Castro Quelotti apresentaram Recurso Voluntário no qual:

- (a) Preliminarmente, apontam que a autoridade fiscal omitiu os motivos e objetivos de suas verificações no curso do procedimento de verificação, a indicação correta da capitulação em relação à configuração da suposta omissão de receitas, desrespeitando, assim, os direitos da Recorrente, na medida em que impediu que pudesse esclarecer e contraditar devidamente as conclusões, em flagrante violação aos princípios acima colacionados.
- (b) Defendem que, ao contrário do que decidido, é imprescindível a produção da prova pericial para averiguar a situação fática em todo o período, analisando detidamente os custos e despesas, bem como apurando efetivamente o lucro real.
- (c) No mérito, aduz que em 2015 a principal cliente da Recorrente “BV Financeira” exigiu que os serviços passariam a ser pagos diretamente para escritório de advocacia em razão da existência das cobranças judiciais, sendo certo que os

serviços de cobrança efetivamente poderiam ser realizados por terceiros parceiros. Assim, segundo a contribuinte não restou outra saída senão a implantação de uma reestruturação com o objetivo de preservação da empresa e manutenção dos postos de trabalho, culminando na parceria com a ALVARENGA REALE ADVOCACIA já atuante no mercado.

- (d) A Recorrente que até então era contratada direta da referida instituição financeira, passou a ser uma subcontratada efetivando sua prestação de serviços para a ALVARENGA REALE ADVOCACIA, conforme operação efetivamente constada pela fiscalização no" item 12" do termo de verificação fiscal.
- (e) A partir da parceria firmada com a ALVARENGA REALE ADVOCACIA, para fins de contabilização dos valores dos custos da operação suportados pela Recorrente, passou-se a utilizar a contabilização destes custos como "reembolso de despesas", já que Recorrente suportava os custos e despesas da operação. Assim, na prática, a Recorrente emitia um documento chamado "nota de débito" em desfavor do respectivo escritório ALVARENGA REALE ADVOCACIA e realizava o registro contábil, debitando conta de "Reembolso de despesas" no ativo circulante e creditando, na contrapartida, a conta de "Despesas/outros custos" nas contas de resultado. Isto porque, em que pese as despesas da operação serem contabilizadas na referida conta 41209019 - outros custos (despesas), como o tratamento fiscal adotado era de reembolsos, estas não poderiam ser deduzidas na apuração do lucro real da Recorrente sob pena de reduzir a carga tributária devida. Assim, realizava-se um lançamento a crédito na referida conta reduzindo os custos e despesas e, conseqüentemente, aumentando a base de tributação.
- (f) Contudo, no curso da fiscalização o procedimento não foi considerado, sendo solicitada a emissão das notas fiscais e contabilização na conta de Receitas, o que implicou em retificação de todos os lançamentos contábeis realizados até então, já que, como mencionado, em momento algum a Recorrente havia se apropriado dos respectivos custos/despesas.
- (g) Com exceção dos meses de janeiro e fevereiro de 2015, todos os demais meses a Recorrente apresentou prejuízo fiscal com a devida apropriação dos custos e despesas. Pela análise da linha IRPJ a pagar, os valores de R\$ 110.893,13 de IRPJ devido no exercício e compensado com as retenções, perfazem, após a recomposição, os mesmos valores devidos e apurados nos meses de janeiro (R\$21.780,27) e fevereiro (R\$ 87.535,91).
- (h) Igualmente, na apuração da CSLL, a Recorrente apresentou, com exceção dos meses de janeiro e fevereiro, base negativa de CSLL após a devida apropriação

dos custos e despesas. Pela análise da linha CSLL a pagar, os valores da R\$48.561,52 de CSLL devido no exercício e compensada com as retenções mensais, perfazem, após a recomposição, os mesmos valores devidos e apurados nos meses de janeiro (R\$9.280,90) e fevereiro (R\$ 23.385,94).

- (i) Adicionalmente, os valores lançados a título de PIS e COFINS devem ser deduzidos da apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real.
- (j) Defende a inaplicabilidade da multa isolada em concomitância à multa de ofício.
- (k) Quanto a responsabilidade, argumenta que a medida de atribuir a responsabilidade do crédito a terceiros alheios ao fato jurídico tributário é cingida a estrita observância dos requisitos objetivos exigidos pelo CTN, quais sejam “excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Desta forma, não configurados, e de forma indubitável comprovados os caracteres que autorizam a responsabilidade tributária pela dívida fiscal o que impõe ser excluída, pois é descabida tal situação que não esteja alinhada com os pressupostos legais.

O responsável Cristiano Ayres de Figueiredo apresentou Recurso Voluntário em apartado no qual, suscita, em síntese:

- (a) Nulidade do auto de infração por ausência da capitulação legal da infração apurada.
- (b) Necessidade de deferimento de perícia/diligência para se demonstrar os equívocos incorridos pela Auditora Fiscal na lavratura do Auto de Infração, uma vez que foram desconsiderados os custos, despesas e deduções permitidas na apuração do Lucro Real, em descumprimento do que dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional.
- (c) Configuração da espontaneidade da pessoa jurídica autuada (Global) uma vez que não se poderia cogitar uma extensão dos efeitos do TDPF iniciado em face da ALVARENGA REALE, pessoa que goza de personalidade jurídica distinta e que não teve qualquer participação no suposto ilícito cometido pela GLOBAL, para análise da apuração restrita da Contribuição ao PIS e da COFINS de modo a atingir contribuinte diverso, para justificar a validade lançamento de débitos de Contribuição ao PIS, COFINS, IRPJ e CSLL.
- (d) Impossibilidade de aplicação da multa isolada de forma concomitante à multa de ofício em razão do Princípio da Vedação à Dupla Incriminação (Non Bis In Idem).
- (e) Inexistência de omissão de receita e que, ao refazer a apuração fiscal da GLOBAL, o Fisco não observou que a recomposição de custos/despesas também

deveria ser realizada, o que acarretou uma majoração indevida da base de cálculo e, conseqüentemente, dos tributos lançados.

- (f) Que não há nenhum documento que possa indicar o conhecimento da ilegalidade pelo sócio Recorrente, muito menos indícios de que a fraude teria de fato sido arquitetada ou expressamente consentida por ele, até porque isso não ocorreu. Trata-se de equívoco cometido pela contabilidade da pessoa jurídica que sequer resultou em pagamento a menor de imposto. Todas as receitas, vale dizer, estavam devidamente evidenciadas nos livros contábeis. Tanto é que os lançamentos fiscais sequer mencionam a prática das condutas tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64.
- (g) Em relação ao art. 124, I do CTN, aponta que o conceito de interesse comum previsto no artigo 124, inciso I, do CTN, não se presta para o fim de atribuir responsabilidade solidária entre a pessoa jurídica e os seus sócios administradores.
- (h) Por sua vez, o artigo 124, inciso II, do CTN trata de situações em que o legislador, ao estabelecer o desenho estrutural da hipótese normativa, com supedâneo na matriz constitucional, elege pessoa física ou jurídica, que tenha relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário que integrará a relação jurídica tributária na condição de sujeito passivo. Também não se trata da hipótese dos autos, pois não há norma jurídica que atribua, de forma automática, a responsabilização dos sócios pelos débitos tributários da empresa.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

2 PRELIMINAR: ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA POR AUSÊNCIA CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO

Alega a Recorrente que a fiscalização aponta, no caso, a ocorrência de omissão de receitas passíveis de tributação. Contudo, deixa de prestar informações claras e objetivas dos

motivos e fundamentos que justificam a caracterização de omissão de receitas, bem como de indicar a legislação infringida o que teria impossibilitado com que a Recorrente pudesse se defender de forma objetiva e plena.

Da leitura do Termo de Verificação Fiscal é possível notar que o agente fiscal delinea o passo-a-passo que o levou a concluir pela infração imputada à contribuinte, desde a intimação e respostas prestadas pela ALVARENGA REALE SOCIEDADE INDIVIDUAL DE ADVOCACIA (“Alvarenga Advocacia”) até as intimações, documentos e esclarecimentos prestados pela GLOBAL TELEATENDIMENTO E TELESSERVICOS DE COBRANCAS LTDA. (“Global”)

Por tudo o quanto diligenciado foi possível chegar à conclusão pela efetividade dos serviços prestados da Recorrente para a Alvarenga Advocacia, como pela análise dos contratos de prestação de serviços e dos comprovantes de pagamento, que forneceram a convicção necessária sobre a efetividade da operação.

Ocorre que parte das notas fiscais só foram efetivamente emitidas e as DCTFs retificadas em virtude da ação do fisco no sentido de se apurar a regularidade do fato no que tange à correta apuração e declaração dos tributos federais devidos, em decorrência da prestação dos referidos serviços.

Dado esse cenário, foi imputada a omissão de receitas à contribuinte que só cumpriu os deveres fiscais e contábeis quando já perdida a espontaneidade de fazê-lo.

Embora não haja capitulação legal expressa no Termo de Verificação Fiscal é possível por todo o contexto compreender a autuação. Ademais, a capitulação legal está indicada no Auto de Infração que faz referência a diversos dispositivos, dentre eles o art. 283 do RIR/99 que dispõe:

Art. 283. Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação (Lei nº 8.846, de 1994, art. 2º).

Ademais, é inquestionável que o contribuinte conseguiu se defender da acusação que lhe foi direcionada, seja por Impugnação e Recurso Voluntário, não havendo que se falar em infração ao art. 59 do Decreto n. 70.235/72.

Portanto, voto por afastar o pedido preliminar.

3 NECESSIDADE DE PERÍCIA TÉCNICA

A Recorrente sustenta ser imprescindível a produção de prova pericial para a adequada elucidação da situação fática ao longo de todo o período fiscalizado, alegando ser

necessário o exame detido dos custos e despesas incorridos, bem como a efetiva apuração do lucro real. Afirma, ainda, que a autoridade fiscal teria se valido de presunções para concluir pela ocorrência do fato gerador.

Não vislumbro, entretanto, a necessidade de produção de prova pericial no caso concreto. O lançamento não se fundamenta em presunções, mas em elementos objetivos e documentalmente comprovados, consistentes nos valores dos serviços efetivamente prestados pela contribuinte e nas respectivas notas fiscais, emitidas pela própria interessada, ainda que de forma extemporânea.

Ademais, a Recorrente não atendeu aos requisitos legais exigidos para a formulação de pedido de perícia, nos termos do art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, que dispõe:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...) IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

Nos termos do §1º do mesmo artigo, a ausência do atendimento a tais requisitos implica o não conhecimento do pedido:

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

Dessa forma, diante da desnecessidade da medida pericial para o deslinde da controvérsia e da inobservância dos pressupostos legais exigidos para sua admissibilidade, entendo como não formulado o pedido de perícia.

4 MÉRITO: ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS

No mérito, a Recorrente expõe ser pessoa jurídica de direito privado que se dedica a atividades de telecobrança com importante participação no mercado de gestão de crédito (de Minas Gerais, de Goiás, do Distrito Federal, do Espírito Santo, do Rio Grande do Norte, do Mato Grosso e de São Paulo), por meio de teleatendimento e telesserviços, especialmente, na recuperação de títulos em atraso para bancos e financeiras e que desde 2009 vem travando uma verdadeira “batalha de sobrevivência” em decorrência dos cenários econômicos avassaladores que se instalaram no Brasil e, como forma de se manter em atividade, muitas das vezes tem de se sujeitar às “regras leoninas” impostas pelos seus clientes, na maioria instituições financeiras.

Explica que em 2015 a sua principal cliente “BV Financeira” exigiu que os serviços passariam a ser pagos diretamente para escritório de advocacia em razão da existência das cobranças judiciais, sendo certo que os serviços de cobrança efetivamente poderiam ser realizados por terceiros parceiros. Assim, não teria restado outra saída senão a implantação de

uma reestruturação da Recorrente com o objetivo de preservação da empresa e manutenção dos postos de trabalho, culminando na parceria com a Alvarenga Advocacia.

Afirma que até então era contratada direta da referida instituição financeira, mas passou a ser uma subcontratada efetivando sua prestação de serviços para a Alvarenga Advocacia. A partir da referida parceria firmada, para fins de contabilização dos valores dos custos da operação suportados pela Recorrente, esta passou a se utilizar da contabilização destes custos como “reembolso de despesas”.

Assim, na prática, segundo a Recorrente, esta emitia “nota de débito” em desfavor do respectivo escritório e realizava o registro contábil, debitando conta de “Reembolso de despesas” no ativo circulante e creditando, na contrapartida, a conta de “Despesas/outros custos” nas contas de resultado.

Contudo, no curso da fiscalização o procedimento não teria sido considerado, sendo solicitada a emissão das notas fiscais e contabilização na conta de Receitas, o que teria implicado em retificação de todos os lançamentos contábeis realizados até então, já que, como mencionado, em momento algum a Recorrente havia se apropriado dos respectivos custos/despesas.

Por fim, a Recorrente reconhece que incorreu em erros de fato que teriam sido detectados, informados e corrigidos dentro das diretrizes legais, mas aduz que a autuação por omissão de receita se pautou no excesso de formalismo, o que deveria ser afastado para aplicar a verdade material primando-se, assim, por um formalismo moderado ou informalismo moderado, como classificado pela doutrina.

Entendo não assistir razão a Recorrente.

Em primeiro lugar, a efetiva prestação de serviços é incontroversa. A Autoridade Fiscal, no Termo de Verificação Fiscal, concluiu pela efetividade dos serviços prestados, conforme notas fiscais emitidas em 2019, contrato de prestação de serviços e comprovantes de pagamento.

Em segundo lugar, a obrigatoriedade de emissão de Notas Fiscais está estabelecida em lei, e deve ser emitida no momento da efetiva operação, conforme Lei nº. 8.846/94 que dispõe:

Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

Ou seja, não é dado ao contribuinte emití-la tardiamente, ainda mais após o início do procedimento fiscalizatório, ou em substituição por “nota de débito”.

Assim, a infração relativa à omissão de receita, nos termos do já citado art. 283 do RIR/99, ocorre quando não há emissão de nota fiscal no momento da prestação do serviço. Para afastar tal penalidade, seria necessário demonstrar que as notas fiscais foram emitidas de forma contemporânea aos respectivos fatos geradores, o que não se verificou no presente caso. Além

disso, é imprescindível comprovar que as receitas foram espontaneamente oferecidas à tributação.

Ademais, a documentação juntada pela contribuinte demonstra que alegada confusão contábil apontada não lhe favorece, pois, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, deveria ter sido registrada e informada a receita no montante de R\$ 51 milhões. Ademais, a Recorrente não demonstrou que a divergência entre os valores apurados e aqueles declarados na ECF não impactou a determinação do lucro real.

Assim, não entendo se tratar aqui de mero formalismo, mas de fato de uma omissão de receitas devidamente caracterizada. Portanto, voto por negar provimento a este ponto do Recurso Voluntário do contribuinte.

5 ALEGAÇÃO DE NÃO RECONHECIMENTO DOS CUSTOS/DESPESAS NO LANÇAMENTO

Alega a Recorrente que em razão da contabilização dos valores recebidos da prestação de serviços da Alvarenga Advocacia como reembolso de despesas, ela realizava ao final de cada período um lançamento a crédito na conta 41209019 - outros custos (despesas), reduzindo os custos e despesas computados na apuração do lucro real e, consequentemente, aumentando a base de tributação do IRPJ e CSLL. No entanto, ao refazer a apuração fiscal, a fiscalização não teria observado que a recomposição de custos/despesas e que os valores das receitas brutas reconhecidas foram utilizados como base de cálculo, culminando na exorbitante tributação.

Ocorre que a Recorrente traz planilhas onde ela mesma realiza a recomposição da apuração do Lucro Real e do IRPJ e da CSLL mas não traz a documentação hábil a confirmar que as despesas efetivamente ocorreram e que eram normais e necessárias para sua atividade.

Portanto, voto por negar provimento ao referido pedido do Recurso Voluntário.

6 PEDIDO DE DEDUÇÃO DO PIS E DA COFINS APURADOS DE OFÍCIO

Adicionalmente, a Recorrente pleiteia que os créditos tributários de PIS e COFINS constituídos quando da autuação sejam deduzidos da apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real.

Ocorre que o art. 41 da Lei n. 8.981/95 trazido pelo contribuinte para fins de fundamentar a necessidade de dedução, dispõe em seu § 1º que *o disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.*

Nesse sentido, adiro a manifestação da DRJ no seguinte sentido:

É que a despesa para ser considerada incorrida e, portanto, dedutível na apuração do lucro real, deve ser revestida dos atributos de certeza e liquidez. Esse, aliás, o

entendimento contido no Parecer Normativo Cosit nº 07/76 - o qual conclui que “a despesa cuja realização está condicionada à ocorrência de evento futuro, indisponível para o beneficiário o correspondente rendimento, não pode ser considerada incorrida, vedada, por consequência, sua dedutibilidade na apuração dos resultados anuais”.

Nessa linha de raciocínio, tem-se que os débitos das contribuições lançadas de ofício não guardam a mesma natureza dos tributos apurados pelo contribuinte em obediência ao procedimento estabelecido em lei (com a apuração regular registrada através da escrituração comercial e fiscal). Enquanto este se reveste de todos os atributos de uma despesa, pois é efetivo, usual e inerente à atividade, o crédito tributário lançado de ofício, ao contrário, não guarda esses atributos, pois o lançamento não dá a efetividade da ocorrência da despesa com esses mesmos tributos lançados.

Portanto, além de no momento do lançamento não se verificar a ocorrência da despesa com os citados tributos, estes, tendo sido lançados de ofício e que tendo sido objeto de impugnação administrativa tempestiva, em analogia ao que ocorre quando presentes medidas judiciais suspensivas, somente são dedutíveis, na determinação do lucro real, no momento em que houver a decisão final da lide, na hipótese de ser essa desfavorável à empresa.

Em suma, os tributos só podem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando exigíveis, o que não se caracteriza, de plano, com o ato do lançamento, porquanto o crédito é constituído com a exigibilidade suspensa e assim permanece durante o prazo de 30 dias subsequentes, durante os quais o autuado tem o direito de pagar ou impugnar a exigência, bem como obter certidão positiva com efeitos de negativa. Dessarte, o PIS e a COFINS lançados não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL constituídos mediante o mesmo ou outro procedimento então contemporâneo.

Pelo exposto, voto por julgar improcedente o Recurso Voluntário também neste ponto.

7 DA PENALIDADES – ALEGAÇÃO DE INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA CONCOMITANTE A MULTA DE OFÍCIO

A Recorrente sustenta que a cobrança da multa isolada concomitantemente à multa proporcional em razão da mesma infração configura patente “bis in idem”.

Para resolver a controvérsia em questão, é necessário determinar se a multa isolada pela falta de apuração e recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício, quando o auto de infração é lavrado após o encerramento do exercício fiscal.

De acordo com a Súmula CARF n. 82, “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”. Esse entendimento fundamenta-se no fato de que tais estimativas, independentemente de terem sido pagas ou não, representam apenas antecipações dos tributos, cujo fato gerador se concretiza somente ao final do período de apuração, geralmente em 31 de dezembro.

Ao estabelecer a sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real anual, o legislador tributário, de forma lógica, não determinou a cobrança simultânea das estimativas e do tributo devido após o encerramento do exercício fiscal. Da mesma maneira, também não prevê a aplicação cumulativa das multas, pois tal prática violaria, entre outros princípios, a proibição da consunção.

Não bastasse isso, é preciso analisar se a Súmula CARF n. 105 é aplicável também aos períodos posteriores à edição da Lei n. 11.488/2007, de forma a ter eficácia sobre o julgamento do presente caso. Diz a referida súmula:

Súmula CARF n. 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n. 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.

O art. 44, §1º inciso IV da Lei n. 9.230/96 mencionado pela súmula dispunha que:

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

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

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

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

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

Após as alterações advindas com a Lei n. 11.488/2007, o indigitado dispositivo passou a ter a seguinte redação:

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: (...)

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.

Vislumbro que embora a Súmula CARF nº 105 faça referência expressa à antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, sua *ratio decidendi* permaneceu intacta e inalterada após a alteração daquele artigo, ocorrida em 2007.

Isso ocorre porque a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago já abrange a penalidade referente à multa isolada de 50% sobre a estimativa não recolhida, que representa apenas uma antecipação do imposto devido. Qualquer interpretação em sentido contrário resultaria em penalização dupla ao contribuinte, configurando uma violação aos princípios da consunção – como já dito –, da legalidade estrita e da proporcionalidade.

Esse é, inclusive, o entendimento que vem sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, como se observa do seguinte julgado:

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.

(STJ, REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Por essa razão, ainda que a Lei 9.430/1996 tenha sido alterada pela Lei 11.488/2007, entendo que, nos casos de dupla penalização, devem prevalecer os fundamentos jurídicos (*ratio decidendi*) que embasaram a edição da Súmula CARF nº 105.

Outrossim, a Recorrente aduz que, com exceção dos meses de janeiro e fevereiro, nos demais períodos não teria havido qualquer supressão de imposto, tendo em conta os custos/despesas por ela contabilizados. Ocorre que, conforme já debatido, esses custos e despesas não foram comprovados, razão pela qual não é possível admitir o argumento.

Pelas razões acima expostas, voto pelo afastamento da cobrança das multas isoladas.

8 DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA – ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO INFRAÇÃO À LEI OU ESTATUTO SOCIAL DA EMPRESA

A Autoridade Fiscal, com base no art. 124, inciso I e II, e art. 135, inciso III, ambos do CTN, responsabilizou os sócios-administradores Sr. Sergio Eduardo Andrade de Freitas, o Sr. Rodrigo de Castro Quelotti e o Sr. Cristiano Ayres de Figueiredo. A Autoridade afirma que não se trata de mero erro, uma vez que houve conduta reiterada durante todo o ano-calendário de 2015 com valores omitidos na casa de 38 milhões, ou seja, 67% da receita bruta total auferida.

Os Recorrentes defendem que na lavratura do auto de infração em epígrafe, a fiscalização não teria logrado êxito em carrear qualquer argumento ou elemento probatório contundente que fosse hábil a validar legitimamente a oneração dos sócios quanto a obrigação tributária.

Segundo o TVF, a responsabilidade restou caracterizada uma vez que houve infração de lei, isso porque a lei, como visto, prevê que sejam emitidos os respectivos documentos fiscais, que sejam escrituradas todas as receitas auferidas e que sejam declarados e pagos os respectivos tributos daí resultantes, e isso não foi efetuado.

Ocorre que no caso, como bem salientado pela autoridade fiscal e pela DRJ, não se trata de mero erro eventual pois se vê conduta reiterada ao longo de todo o ano de 2015, nos meses de fevereiro a dezembro, com valores de receita omitidos alcançando a ordem de R\$ 38 milhões ao passo que a receita declarada pela empresa na Escrituração Contábil Fiscal – ECF foi da ordem de R\$ 18 milhões. Desse modo, temos que a receita omitida corresponde a 67% da receita bruta total auferida.

Portanto, entendo que devem ser mantidas a responsabilização dos sócios-administradores, Sr. Sergio Eduardo Andrade de Freitas, o Sr. Rodrigo de Castro Quelotti e o Sr. Cristiano Ayres de Figueiredo com base no art. 135, III, do CTN.

Em relação

9 ALEGAÇÃO DE ESPONTANEIDADE DA PESSOA JURÍDICA AUTUADA GLOBAL

O Recorrente, Sr. Cristiano Ayres de Figueiredo aponta, ainda, que a primeira intimação encaminhada à pessoa jurídica GLOBAL, a qual foi imputada a condição de contribuinte (sujeito passivo direto) dos débitos formalizados pelos lançamentos fiscais ora examinados, acerca do procedimento de diligência fiscal ocorreu em 25 de junho de 2019, data de recebimento do Termo de Intimação Fiscal nº. 01 (fls. 468/470) e que, tendo as notas sido emitidas e as declarações sido retificadas antes dessa data, estaria caracterizada a espontaneidade da contribuinte.

Ocorre que, conforme o art. 7º, §1º do Decreto nº. 70.235/72 e parágrafo único do art. 138 do CTN, o início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo e aos demais envolvidos, independentemente de intimação aos demais quando há relação entre as infrações.

Vejamos as redações dos referidos dispositivos:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

(...)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se fôr o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Entendo que os dispositivos se aplicam ao caso concreto, tendo em vista que a Alvarenga Advocacia teve ciência do Termo de Início da Fiscalização em 19/07/2018, portanto antes das retificações e emissões de notas fiscais, e essa data pode ser aplicada para fins da análise da espontaneidade da Recorrente também, uma vez que os artigos acima transcritos são expressos em considerar qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

Assim, voto para afastar o argumento de espontaneidade do contribuinte.

10 DISPOSITIVO

Por todo o exposto, voto por afastar a preliminar, em rejeitar a conversão do julgamento em perícia e, no mérito, voto por dar parcial provimento aos Recursos Voluntários para afastar a concomitância da multa isolada com a multa de ofício e para afastar o art. 124, I e II, como fundamento de responsabilidade.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Roney Sandro Freire Correa, redator designado.

Quanto à concomitância da exigência da multa isolada com a multa de ofício, embora o tema seja controvertido no âmbito deste CARF, alinho-me aos que admitem a exigência e adoto, como razão de decidir, o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no acórdão nº 9101-005.695, datado em 13.08.2021:

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105, porquanto o lançamento da multa isolada, sobre os períodos abrangidos no recurso especial, foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007. Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (antes, a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, após, o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado).

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial.

Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "bis in idem": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "bis in idem!". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc. V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Por fim quanto à alegação da recorrida sobre a aplicação do princípio penal da consunção, valho-me da precisa fundamentação trazida pelo d. conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no acórdão nº 1302-001.080, apontado como um dos paradigmas pela recorrente, para afastá-la, verbis:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Em conclusão, se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente, impondo-se a manutenção da multa isolada aplicada pela autoridade fiscal.

Quanto à multa isolada do mês de dezembro, adoto, com lastro no previsto no art. 114, § 12, inciso I do RICARF, por concordar com eles, os fundamentos da decisão recorrida sobre o tema:

MULTA ISOLADA SOBRE AS ESTIMATIVAS DE DEZEMBRO

Como explicitado anteriormente, o julgador da DRJ é vinculado, não somente às leis vigentes, mas também ao entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Sabemos que o artigo 1º da Lei nº 9.430/1996 determina que o IRPJ seja apurado em período trimestral, permitindo o art. 2º da mesma Lei, que o contribuinte faça a apuração do IRPJ apenas no final do ano.

O pagamento do tributo apurado no final do ano e o pagamento das estimativas mensais estão determinados pelo artigo 6º da mesma Lei nº 9.430/1996, sendo certo que o §3º do artigo 6º, dispõe sobre a diferença o imposto apurado no final do ano e a estimativa de dezembro, não existindo confusão.

Já, se o disposto no artigo 35 da Lei nº 8.981/1995 é adotado pelo contribuinte, prevalece uma coincidência numérica entre a estimativa de dezembro e o imposto anual, contudo esta coincidência não autoriza o entendimento de que existiria uma identidade entre essas duas obrigações tributárias, a ponto de elidir o pagamento da estimativa de dezembro, quando quitado o tributo anual.

Portanto, não merecem prosperar as alegações do impugnante.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente.

Assinado Digitalmente

Roney Sandro Freire Correa