



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.000871/2006-46
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-006.569 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de julho de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
MULTI OPTICA DISTRIBUIDORA LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2001, 2002, 2005

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA. NORMA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. ENUNCIADO Nº 103 DA SÚMULA CARF.

Não deve ser conhecido o recurso de ofício de decisão que exonerou o contribuinte do pagamento de tributo e/ou multa de valor inferior ao limite de alçada. Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE APURAÇÃO. INDIVIDUALIZAÇÃO DOS PRODUTOS.

A legislação de regência dos preços de transferência foi introduzida pela Lei nº 9.430/96 (arts. 18 a 24), tendo como objetivo coibir a transferência de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior, ou residentes em países de tributação favorecida que sejam ou não vinculadas. O art. 18, da Lei nº 9.430/96, estabelece que o custo passível de dedução terá como limite o valor determinado pelo PRL, isto é, da média aritmética dos preços de revenda dos bens, com as diminuições previstas no inciso II. Ou seja, ao determinar que o cálculo deverá ser efetuado pelo preço de revenda, extrai-se da própria lei que o cálculo é realizado de forma individual, por produto, sendo irrelevante para o cálculo do preço parâmetro a similitude técnica dos produtos.

RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA APÓS O INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO. EFEITOS EM RELAÇÃO À MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

Uma vez iniciada a fiscalização, e perdida a espontaneidade, configura-se a condição para a aplicação das penalidades, incluindo-se aí a multa isolada, que não mais pode ser evitada, mesmo com o pagamento da rubrica principal e acréscimos moratórios. O recolhimento realizado pelo contribuinte não deixa de produzir efeitos, eis que ele tem implicação direta na apuração anual do

tributo, que acabou sendo regularizada com o recolhimento a destempo das estimativas. Mas a infração relativa à falta no recolhimento das estimativas não pode ser revertida após o início da fiscalização, posto que em relação a ela a Contribuinte não mais gozava de espontaneidade. Por outro lado, se a multa isolada objetiva justamente punir a falta no recolhimento de estimativa, este problema já foi compensado em parte pelo recolhimento da multa de mora que incidiu sobre esta mesma rubrica. A multa isolada (pela falta) possui uma relação de sobreposição com a multa de mora (pelo atraso), de modo que a multa de mora recolhida pela Contribuinte deve ser deduzida da multa isolada aplicada pela Fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos (i) não conhecer do recurso de ofício; (ii) dar parcial provimento ao recurso voluntário tão somente para deduzir da exigência da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2005 a multa de mora de 20% paga quando do recolhimento extemporâneo e sem espontaneidade das estimativas.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Severo Chaves, Ailton Neves da Silva (suplente convocado), Lucas Issa Halah, André Luis Ulrich Pinto, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício, interpostos contra o Acórdão da 7ª Turma DRJ/RJOI, que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada pela ora Recorrente.

Transcreve-se, portanto, o relatório da supracitada DRJ, que resume o presente litígio:

Trata o presente processo administrativo fiscal de autos de infração lavrados contra o contribuinte em epígrafe em 25/08/2006. Foi constituído crédito tributário de Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ (fls. 408 a 412) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL (fls. 396 a 402 e 415 a 417), referente aos anos-calendário de 2001, 2002 e de 2005 (Lucro Real Anual), em decorrência de auditoria levada a efeito na escrita da empresa.

2. Consta, no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo de fl. 02, que os autos de infração de fls. 408 a 412 e 415 a 417, depois de formalizados, totalizaram o montante a pagar de R\$ 2.191.380,33, incluídos os valores devidos a título de tributo (IRPJ e CSLL), multa de ofício de 75%, juros de mora calculados até 31/01/2005 e de multa isolada.

3. Já no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo de fl. 03, consta que o auto de infração de fls. 396 a 402 totalizou o montante a pagar de R\$ 151.877,08, incluídos os valores devidos a título de tributo (CSLL), de multa de ofício de 75%, de juros de mora calculados até 31/07/2006 e de multa isolada.

4. A fiscalização, além de relacionar as infrações apuradas no corpo dos autos de infração lavrados, pormenorizou-as no Termo de Verificação Fiscal em anexo (fls. 387 a 392), no qual relata o resultado da auditoria fiscal:

4.1. De imediato, assevera a fiscalização que o contribuinte exerce a atividade de fabricação e comércio atacadista de instrumentos ópticos, peças e acessórios, principalmente lentes.

4.2. Afirma ainda que a empresa possuía os seguintes sócios: Brasilor Participações Ltda, CNPJ nº 55.739.080/0001-93, e Arnaldo Soccodato, CPF nº 201.734.748-53. Assevera ainda que a empresa Brasilor Participações Ltda é a Holding, no Brasil, do grupo francês Essilor Internacional.

4.3. A empresa Essilor Internacional controla as seguintes empresas SUDOP Indústria Ótica Ltda, Multi-Ótica Distribuidora Ltda e, por fim, Essilor da Amazônia Indústria e Comércio Ltda. Pertencem também ao grupo empresas vinculadas com sede em país com tributação favorecida.

4.4. Informa a autoridade autuante que a primeira infração se refere ao pagamento por estimativa de IRPJ, fato gerador verificado em julho de 2001, e que foi apurada por intermédio do confronto do Livro de Apuração do Lucro Real — LALUR com o valor declarado na DIPJ 2002 pelo contribuinte.

4.5. Explica que foi apurada a base de cálculo de R\$ 1.997.284,06, no LALUR. Contudo, o contribuinte ofereceu à tributação, neste mês, o valor de R\$ 423.513,68. Assim sendo, o contribuinte excluiu da base de cálculo de julho de 2001 o valor de 1.573.770,38.

4,6. Considerando ainda que o tributo foi integralmente recolhido pelo contribuinte no mês subsequente, em função das regras do Lucro Real anual, aplicou somente a multa isolada pelo não pagamento de estimativa, prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº9.430/1996, com a redação dada pelo art. 18 da Medida Provisória nº303/2006.

4,7. A segunda infração decorre da falta de adição ao lucro líquido do período do valor correspondente às quebras ou perdas de estoques pendentes de laudo de autoridade fiscal, no valor de R\$ 1.844.057,68, nos meses de janeiro a setembro do ano-calendário de 2005.

4.8. Em relação a este item da autuação, impende informar ainda que a fiscalização entendeu que algumas estimativas não foram pagas integralmente, constituindo consequentemente crédito tributário de IRPJ e CSLL.

4.9. Com efeito, como a autoridade autuante recalculou as estimativas devidas, em decorrência da falta de adição do ao lucro líquido do período do valor correspondentes às quebras ou perdas de estoques pendentes de laudo de autoridade fiscal, apurou que os pagamentos realizados pelo contribuinte eram inferiores ao devido.

4.10. Por outro lado, entendeu que como parte dos montantes devidos a título de estimativa, também em função da falta de adição do ao lucro líquido do período do valor correspondentes às quebras ou perdas de estoques pendentes de laudo de autoridade fiscal, foi recolhida depois do início do procedimento de auditoria, ou seja, sem espontaneidade, cabia a aplicação da multa isolada.

4.11. Por fim, informa a autoridade fiscal que a terceira infração deriva da aplicação do método do preço de revenda menos lucro (PRL) nas operações comerciais de importação de mercadorias pelo contribuinte, conforme art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 321/2003 e pela Instrução Normativa SRF nº 382/2003.

4.12. Afirma ainda que por força de determinação legal o resultado da aplicação do método PRL nas operações de importação com pessoa vinculada, no montante de R\$ 641.865,00, foi adicionado ao lucro líquido do exercício e, portanto, às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2002.

5. O contribuinte, que tomou ciência dos autos de infração citados em 28/08/2006, apresentou sua impugnação em 27/09/2006, nos termos da petição acostada aos autos (fl. 1.353 a 1.392). Aduz, em síntese, o que segue abaixo:

5.1 Em relação à primeira infração, alega o impugnante que exerceu a opção de efetuar o pagamento por estimativa de IRPJ, referente ao mês de julho de 2001, por meio da aplicação dos percentuais determinados pela legislação sobre a receita bruta mais acréscimos, ao invés de levantar o balancete mensal, conforme se constata claramente da DIPJ.

5.2 Portanto, não poderia a autoridade fiscal, a seu ver, desconsiderar a opção realizada no curso do ano-calendário de 2001 e apurar o imposto devido com base no balanço de suspensão/redução.

5.3 Acosta aos autos planilhas, documentos contábeis e o Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) referente ao IRPJ apurado no mês de julho de 2001, para demonstrar que o imposto foi integralmente recolhido no prazo estipulado pela legislação fiscal.

5.4 Em relação à segunda infração, alega que o tratamento tributário das quebras e perdas de estoques está disciplinado no artigo 291 do RIR/1999, que determina que esse valor poderá integrar o custo desde que esteja suportado em laudo preparado pela autoridade fiscal chamada a certificar a destruição dos bens obsoletos.

5.5 Informa que, em 28/08/2006, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil lavrou o Termo de Destruição de Mercadorias, atestando a destruição dos produtos. Reconhece que apenas depois dessa data é que poderia considerar como custo o valor das quebras e perdas de estoque.

5.6 Relata ainda que procedeu à adição ao lucro líquido, referente aos meses de janeiro a setembro de 2005, do valor das quebras e perdas de estoque ora mencionado, tendo ainda realizado o pagamento dos tributos decorrentes em 30/06/2006.

5.7 Ataca o ajuste realizado pela autoridade fiscal, já que resultou no cômputo em duplicidade do valor correspondente a quebras e perdas de estoques nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Sienta que o esse equívoco pode ser constatado por meio da comparação das planilhas de cálculo da multa isolada do ano-calendário de 2005. Isto porque os valores lançados como "ajuste BC" nas planilhas retratam exatamente as adições já contempladas no LALUR.

5.8 Ademais, informa que a fiscalização desconsiderou o Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre as receitas de aplicações financeiras.

5.9 Assim sendo, não houve qualquer falta de recolhimento capaz de dar ensejo à aplicação de juros de mora e de multa de 75%.

5.10 Em relação à aplicação da multa isolada, assevera que efetuou o pagamento do IRPJ e da CSLL em dois momentos distintos, tendo utilizado os competentes Documentos de Arrecadação de Receitas Federais (DARF).

5.11 Em virtude do atraso no pagamento do montante devido a título de IRPJ e de CSLL, diz que efetuou o pagamento complementar em 30/06/2006 com acréscimo de juros e multa de mora.

5.12 Portanto, entende o contribuinte que como já houve imposição de outra penalidade, qual seja, a de multa de mora, não pode a fiscalização aplicar a multa isolada no que tange aos tributos recolhidos por intermédio dos DARF acima citados.

5.13 Informa que apresentou Declarações de Compensação (DCOMP) objetivando utilizar saldos negativos de IRPJ e de CSLL para reduzir os valores a recolher de IRPJ e de CSLL; pagamentos indevidos ou a maior para abater os valores devidos de IRPJ; e pagamentos indevidos ou a maior para abater os valores devidos de CSLL.

5.14 Aduz que a fiscalização desconsiderou as PER/DCOMP em razão do contribuinte se encontrar sob procedimento de fiscalização, o que afastaria a espontaneidade. A seu juízo, a existência de uma fiscalização em curso jamais poderia ser fundamento para a desconsideração das PER/DCOMP.

5.15 Observa também que as PER/DCOMP tem o poder de suspender a exigibilidade do crédito tributário, impedindo a exigência por parte do Fisco de quaisquer valores compensados pelo contribuinte.

5.16 Alega que por se encontrar sob procedimento de fiscalização, os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, antes mesmo da data marcada para a entrega da DIPJ do ano-calendário de 2005, formularam exigências no tocante a tributos ainda não declarados, impondo a aplicação da multa isolada.

5.17 Informa que após o início do procedimento de fiscalização, mas na data da entrega da DIPJ, realizou ajustes relativos às antecipações mensais em atraso, tendo efetuado o pagamento das diferenças acrescidas de juros e de multa de mora.

5.18 Considerando que o prazo para entrega da DIPJ 2006 ainda *não* havia transcorrido integralmente, entende o contribuinte que teria o direito de recolher os tributos, adicionando somente os juros e a multa de mora, mas sem qualquer aplicação da multa isolada.

5.19 Entende que somente após o encerramento do período-base é que seria possível falar em multa isolada ou falta de pagamento de IRPJ e da CSLL, com a devida apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

5.20 Pugna por fim, que a multa isolada aplicada fere os princípios da proporcionalidade e do confisco.

5.21 Concorde que por ter praticado operações de importação, no ano-calendário de 2002, com empresas vinculadas encontrava-se obrigada a apurar o montante a ser deduzido de seu lucro real em conformidade com os métodos de Preços de Transferência.

5.22 Informa, logo em seguida, que utilizou o método PRL 20% por tipos de lentes (resina e policarbonato) e não individualmente para cada lente. Em resumo, ao invés de aplicar o PRL 20% por produto, aplicou-o por grupo de produtos. Defende que a legislação brasileira sobre Preços de Transferência não impõe a aplicação do PRL 20% produto a produto.

5.23 Alega que a imposição do PRL 20% produto a produto viola de forma flagrante os princípios da estrita legalidade e da tipicidade tributária.

5.24 Assevera que a Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, jamais poderia alterar o critério legal de apuração do método PRL 20%, introduzindo uma restrição não prevista na Lei nº 9.430, de 1996.

5.25 Afirma que a adoção do critério PRL 20% por grupo de produtos (lentes de resina e de policarbonato) encontra seu fundamento na conjugação de fatores de natureza técnica, comercial e financeira.

5.26 Sob o ponto de vista técnico, aduz que os produtos importados e revendidos encontram-se classificados por material (resina ou policarbonato) e também por índice de refração (que envolve a capacidade de refração da luz, a resistência e a espessura das lentes). Cada linha de produtos abrange diversas lentes que, a despeito de serem compostas da mesma espécie e quantidade de matéria prima, podem apresentar diferenças no que se refere à sua forma de apresentação (mais planas ou esféricas), justificando a existência de diferentes descrições e códigos de produtos.

5.27 Cita, como exemplo, as lentes classificadas como "policarbonato visão simples índice 1.59", as quais são compostas de policarbonato, podendo, possuir um formato mais plano ou esférico. Em decorrência de serem compostas da mesma espécie quantidade de matéria-prima, tais lentes são sempre tratadas como integrantes de um mesmo grupo de produtos.

5.28 Sob o ponto de vista comercial, as diferenças possuem origem na nomenclatura e cru aspectos de marketing envolvidos na comercialização das lentes. Saliente-se que há lentes exatamente iguais, em termos de quantidade e de tipo de material utilizado na produção, sendo destinadas a classes econômicas diferentes. Dessa maneira, a linha de produtos "lentes de policarbonato visão simples índice 1.59" engloba lentes destinadas às classes A e B e às classes C e D.

5.29 Sob o prisma financeiro, cumpre observar que as lentes destinadas ao público de maior poder aquisitivo são vendidas em menor quantidade, porém com uma margem de lucro maior, em razão do marketing despendido. Por outro lado, as lentes destinadas ao público com menor poder aquisitivo são vendidas em maior quantidade, porém com uma margem de lucro menor, sem garantias e serviços.

5.30 Ocorre que, quando se faz a comparação das vendas do mesmo produto, assim entendidas as lentes de mesmo material, verifica-se que uma margem compensa a outra, ou seja, somando-se todas as vendas desse produto não há excesso em relação ao cálculo efetuado segundo os parâmetros legais dos preços de transferência.

5.31 Informa que no período fiscalizado houve forte variação cambial, o que impediria a comercialização de determinadas linhas de lentes, não fosse a possibilidade de equalizar as diferentes margens de lucro verificadas em suas operações.

5.32 Ataca a multa de ofício de 75%. Aduz que representa verdadeiro confisco.

5.33 Questiona também a aplicação da taxa Selic. Entende que possui natureza remuneratória de títulos. Ademais, fere o princípio da estrita legalidade tributária.

5.34 Requer a declaração de improcedência dos autos de infração.

6. É o relatório.

No acórdão proferido pela DRJ, esta destacou as seguintes razões:

i. Inicialmente, afastou a primeira infração de multa isolada referente a suposto pagamento a menor de estimativa, por entender que não há motivo para desconsiderar a efetiva opção do contribuinte pelo pagamento da estimativa de IRPJ referente ao mês de julho de 2001 com base na receita bruta mais acréscimos;

ii. Quanto à segunda infração, destaca o seguinte:

19. No caso posto em julgamento, o contribuinte reconhece que somente a partir da lavratura do laudo que atestaria a destruição das mercadorias é que poderia reconhecer o valor das quebras e perdas de estoques como custo. Reconhece ainda que até esse momento deveria adicionar esse valor às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

20. Antes de analisar os argumentos do impugnante, urge destacar que foi exarado o Termo de Destruição de Mercadorias em 28/08/2006 (fl. 1525), tal como disposto na lei fiscal, que atesta que os produtos destruídos estavam registrados pelo custo de R\$ 2.615.866,18. Tal procedimento administrativo foi consubstanciado no Processo de Destruição de Mercadorias — IPI nº 18471.001808/2005-46 (fls. 473 a 500).

21. Cumpre frisar também que a fiscalização, por meio do Termo de Intimação Fiscal (fl. 506), datado de 19/06/2006, cientificou o contribuinte do procedimento de auditoria fiscal relativo ao processo de destruição de mercadorias e da perda da espontaneidade para o pagamento de tributos, nos termos do artigo 7º, § 1º e inciso I, do Decreto nº 70.235/1972. Em 10/08/2006, o contribuinte foi novamente intimado, desta vez para ter ciência da continuidade do mencionado procedimento de auditoria fiscal.

22. Por fim, é mister informar que, em 30/06/2006, o autuado efetuou recolhimentos adicionais de IRPJ e de CSLL, referentes ao ano-calendário de 2005, todos com multa de 20% e juros de mora. Esses recolhimentos decorrem justamente do reconhecimento, por parte do autuado, da falta de adição ao lucro líquido do período e à base de cálculo da CSLL, no ano-calendário de 2005, do montante das quebras e perdas ainda não reconhecidas por laudo.

23. Como já relatado, a fiscalização afirma que o contribuinte não havia procedido à adição ao lucro líquido do período e à base de cálculo da CSLL, no ano-calendário de 2005, do montante das quebras e perdas ainda não reconhecidas por laudo. Assegura também que os recolhimentos efetuados em 30/06/2006 referem-se justamente a esta infração.

24. Observa-se que a fiscalização acostou aos autos cópia do Registro de Apuração do Lucro Real (fls. 458 a 472), onde constam as adições ao lucro líquido do período, referente ao ano-calendário de 2005. Entretanto, é possível verificar que o contribuinte adicionou ao lucro líquido do período o custo das quebras pendentes de laudo de autoridade fiscal.

25. Ou seja, o Registro de Apuração do Lucro Real utilizado pela autoridade fiscal já havia sido, a nosso ver, retificado pelo contribuinte.

26. Já por intermédio da DIPJ referente ao ano-calendário de 2005, percebe-se que as estimativas devidas, a título de IRPJ, correspondem aos valores apurados no citado

Registro de Apuração do Lucro Real, ou seja, salvo melhor juízo, refletem a adição ao lucro líquido do período do custo das quebras pendentes de laudo de autoridade fiscal.

27. Por outro lado, a fiscalização produziu a Planilha de Cálculo da Multa Isolada do AC 2005 CSLL (fl. 1.262), por intermédio da qual demonstra as adições à base de cálculo da CSLL, as estimativas devidas de janeiro a setembro do ano-calendário de 2005, assim como os valores supostamente não recolhidos pelo contribuinte.

28. Foi produzida ainda a Planilha de Cálculo da Multa Isolada do AC 2005 IRPJ (fl. 1.285), por meio da qual demonstra as adições ao lucro líquido do período, as estimativas devidas de janeiro a setembro do ano-calendário de 2005, bem como os valores não recolhidos supostamente pelo contribuinte.

29. Acontece que há equívocos, a meu ver, nesses cálculos. Com efeito, a base de cálculo considerada pela fiscalização corresponde à base de cálculo declarada pelo autuado no Registro de Apuração do Lucro Real e na DIPJ referente ao ano-calendário de 2005. Destarte, não deveria ter sido realizado qualquer ajuste a título de adição ao lucro líquido do período pois os valores já estavam retificados pelo contribuinte, mais precisamente no que tange ao custo das quebras pendentes de laudo de autoridade fiscal.

30. Outro equívoco da mencionada planilha de cálculo é a desconsideração do IRRF sobre rendimentos oriundos de aplicações financeiras tal como declarado pelo contribuinte na DIPJ 2006 referente ao ano-calendário de 2005.

31. Antes de analisar os cálculos relativos ao lançamento da multa isolada, compete destacar que a autoridade fiscal constituiu crédito tributário referente aos valores supostamente não pagos a título de estimativa de IRPJ e de CSLL.

32. Entretanto, como foi frisado, devem ser retificados os cálculos realizados pela autoridade fiscal, no que tange aos equívocos acima listados, quais sejam: a consideração em duplicidade da adição ao lucro líquido do período do valor das quebras e perdas de estoque, a desconsideração do IRRF incidente sobre as aplicações financeiras e a desconsideração das PER/DCOMP apresentadas pelo contribuinte.

IRPJ	jan/05	fev/05	mar/05	abr/05	maio/05	jun/05	jul/05	ago/05	set/05
Base de Cálculo	990.562,16	1.300.105,85	2.548.771,24	2.105.316,93	3.717.682,04	4.502.568,76	4.890.001,48	5.636.270,42	6.331.780,92
Alíquota 15%	148.584,32	208.515,88	382.315,69	465.797,54	557.652,31	675.385,31	733.500,23	845.440,36	949.767,14
Alíquota 10%	97.056,22	135.010,59	244.877,12	302.531,69	381.788,20	458.236,88	474.000,15	547.627,04	615.178,09
PAY	(2.077,56)	(3.958,11)	(5.282,83)	(8.479,79)	(10.799,14)	(13.261,77)	(15.671,25)	(18.255,85)	(20.769,35)
IRRF	(733,00)	(39,80)	(1.974,49)	-	(5.321,76)	(27.111,85)	(60.803,95)	(3.535,24)	(38.140,76)
IRPJ Devido	242.825,58	380.532,56	622.915,49	759.849,44	903.289,61	1.073.268,57	1.129.523,17	1.371.276,69	1.485.035,12
IRPJ a pagar	242.825,58	380.532,56	622.915,49	759.849,44	903.289,61	1.073.268,57	1.129.523,17	1.371.276,69	1.485.035,12
1ª DARF	217.766,03	324.824,83	550.744,50	-	224.999,20	72.747,59	54.397,67	35.908,22	92.727,06
2ª DARF	25.059,55	55.707,73	67.170,99	54.850,24	78.290,41	100.520,98	109.125,50	135.368,47	156.308,06
PER/DCOMP	-	-	-	104.627,00	-	-	-	-	-
2ª PER/DCOMP	-	-	-	-	-	60.460,77	-	19.187,60	-
Saldo Devedor	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Multa Isolada	12.531,98	11.572,38	16.661,72	35.156,23	-	15.719,42	-	62.925,87	9.248,07

CSLL	jan/05	fev/05	mar/05	abr/05	maio/05	jun/05	jul/05	ago/05	set/05
Base de Cálculo	983.502,68	1.375.459,93	2.534.041,47	3.647.278,70	3.568.915,11	4.427.794,15	4.790.187,14	5.350.689,91	5.984.555,93
Alíquota 9%	88.497,24	123.791,39	227.163,73	276.655,08	320.202,36	398.403,37	431.170,84	481.562,99	538.610,12
CSLL a pagar	88.497,24	123.791,39	227.163,73	276.655,08	320.202,36	398.403,37	431.170,84	481.562,99	538.610,12
1º DARF	79.610,25	27.347,05	91.640,93	-	33.494,91	21.608,94	19.881,09	12.491,64	33.817,38
2º DARF	8.886,99	7.947,10	15.521,41	9.775,31	-	25.359,21	12.794,38	37.341,31	23.220,75
PER/DCOMP	-	-	-	39.115,04	-	-	-	-	-
2º PER/DCOMP	-	-	-	-	-	21.922,84	-	-	-
Saldo Devedor	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Multa Isolada	4.443,50	3.973,35	6.165,71	4.887,56	-	12.679,61	6.399,49	18.945,76	11.614,88

33. Acontece que, ainda que devidos, em se tratando de débitos de estimativa de IRPJ e de CSLL, não se sujeita ao lançamento de ofício o valor não recolhido e aplica-se ao caso as disposições da Lei nº 9.430/1996, alterada pela Lei nº 11488/2007, e da Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, ora reproduzidas:

(...)

34. Descabido, portanto, o lançamento de ofício da estimativa não recolhida, sendo cabível apenas a exigência de multa isolada sobre o valor efetivamente devido e não recolhido. O que deveria ter sido lançado seria o IRPJ apurado anualmente, o que não ocorreu no presente processo. Com efeito, os cálculos da autoridade fiscal resumem-se as estimativas de janeiro a setembro de 2005, não existindo qualquer referência ao IRPJ devido em 31/12/2005.

35. Por intermédio da análise da DIPJ 2006 (fl. 1.547), nota-se que o contribuinte apurou o IRPJ devido de acordo com o Registro de Apuração do Lucro Real acostado aos autos pela autoridade fiscal, tendo, inclusive, procedido à adição ao lucro líquido do período do custo das quebras pendentes de laudo de autoridade fiscal, no valor de R\$ 2.385.209,25, bem como ao pagamento do tributo devido.

36. Aliás, por intermédio da análise da DIPJ 2006 (fl. 1.557), nota-se também que o autuado apurou a CSLL devida de acordo com o Registro de Apuração do Lucro Real acostado aos autos pela autoridade fiscal, tendo procedido à adição ao lucro líquido do período do custo das quebras pendentes de laudo de autoridade fiscal, no valor de R\$ 2385.209,25, bem como ao pagamento do tributo devido.

37. Portanto, julgo improcedente essa parte da segunda infração.

38. Para analisar o mérito de segunda parte da citada infração, impende destacar que à época da lavratura dos autos de infração, havia no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9430/1996, com a redação fornecida pela Medida Provisória nº 30312006, previsão para o lançamento de multa de ofício isolada nos casos de falta de recolhimento de antecipação mensal por estimativa do tributo ou contribuição:

(...)

39. Conforme Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 57/2006, nos termos do art. 14, parágrafo único, da Resolução nº 1, de 2002-CN, a Medida Provisória nº 303, de 2006, teve seu prazo de vigência encenado no dia 27/10/2006.

40. No presente caso, deve-se destacar novamente que a fiscalização, por intermédio do Termo de Intimação Fiscal (fl. 506), datado de 19/06/2006, cientificou o contribuinte do procedimento de auditoria fiscal relativo ao processo de destruição de mercadorias e da perda da espontaneidade para o pagamento de tributos, nos termos do artigo 7º, § 1º e inciso I, do Decreto nº 70.235/1972. Em 10/08/2006, o contribuinte foi novamente intimado, desta vez para ter ciência da continuidade do mencionado procedimento de auditoria fiscal.

41. Portanto, os pagamentos efetuados pelo contribuinte em 30/06/2006, os quais se referem ao objeto do procedimento de auditoria e da presente autuação não elidem a aplicação da multa de ofício isolada em comento, por força de expressa previsão legal.

42. Destarte, julgo procedente esta parte do lançamento.

iii. No que se refere ao terceiro lançamento, inicialmente fez uma breve introdução acerca do preço de transferência e do método PRL, e assevera que no caso não existe qualquer dúvida quanto a sujeição da contribuinte de aplicação das regras de controle dos preços de transferência. Em seguida aduz:

56. Superada esta primeira questão, podemos inferir, quanto ao cálculo em si, que foi utilizado o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), previsto no art. 18, inciso II, da Lei nº9.430/1996, que assim dispõe:

(...)

44. Com efeito, da exegese do dispositivo legal *supra* deduz-se que nas importações efetuadas com pessoas vinculadas o valor do custo passível de dedução para fins de apuração do lucro real terá como limite o valor que não exceda ao preço determinado pelo PRL, isto é, da média aritmética dos preços de revenda dos bens diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e das contribuições incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e da margem de lucro de 20% calculada sobre o preço de revenda.

45. Explicando um pouco mais, requer-se: (i) como pressuposto subjetivo, art. 23, a importação de pessoa jurídica vinculada e situada no exterior ou residente em paraísos fiscais. Já demonstramos que o caso em tela se subsume ao conceito, por força de expressa declaração do contribuinte; (ii) como pressuposto objetivo, que o cálculo da média aritmética dos preços de revenda dos bens seja efetuado individualmente, ou seja, por produto.

46. Pelo exposto, não merece reparos o lançamento de ofício realizado, estando em consonância com a legislação tributária vigente à época.

BASKET APPROACH

47. A aplicação da legislação pátria sobre preços de transferência, inclusive quanto ao método PRL, faz-se com base em análises de transações individualizadas. Não se admite então a utilização de cestos, ou pacotes, de produtos por falta de previsão legal. Corroborar tal assertiva o fato de que, na determinação de custo de bens, comandada pelo art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, define-se o método PRL como sendo a média aritmética do preço de revenda dos bens, e não do cesto ou conjunto de bens.

48. Nos parece que, embora dúbia a redação do dispositivo em comento, a melhor exegese é a acima citada, pois, na ampla maioria das situações em que será aplicada, a regra geral é perfeitamente eficaz. Com outras palavras, o legislador apenas não previu a exceção, que satisfaria o desejo do impugnante. Alias, quem parece concordar com a nossa posição é o ilustre professor Heleno Taveira Torres (*Direito Tributário Internacional*. Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 189), senão vejamos:

"A partir da análise deste dispositivo cabe perquirir se o sistema brasileiro adotou o mecanismo de controle produto a produto, na fiscalização das transferências de preços entre pessoas vinculadas ou entre residentes e pessoas independentes

situadas em países com regime de tributação favorecida. Tentando solucionar esta dúvida, a regulamentação da lei, a IN 38/97, no seu art.97, no seu art. 4º, §2º, prescreveu que se aplicaria o método 'por bem, serviço ou direito', i.e., determinado uma análise produto-a-produto.

A identificação do preço de comparação arm's length, via de regra, exige o necessário desmembramento da transação, para análise produto-a-produto. Tudo fica a depender do tipo de transação Mas esta não é a regra, e sim a exceção, não sendo de todo adequado querer regular o todo pelo que ele tem de excepcional."

49. Este parece ser o equívoco do contribuinte, visto que a Lei nº 9.430/1996 não previu a exceção desejada, até porque se infere da obra de juristas de renome na área que a teoria do pacote se aplica em poucos casos.

50. Com a devida vênia, mesmo que considerássemos a possibilidade de adoção da teoria do "basket approach" em face da legislação tributária interna, não há como não refutar sua aplicação ao caso concreto, já que seria ônus do contribuinte sua comprovação por meio de documentação hábil e idônea, o que não ocorreu no caso em julgamento.

51. Ademais, a suposta estratégia de preços dos produtos comercializados é uma *estratégia comercial ou negocial* e não uma venda conjunta decorrente de uma *necessidade técnica* de utilização simultânea dos produtos por parte dos clientes da Requerente. Portanto, está correto o procedimento da fiscalização de apurar o preço parâmetro individualizadamente, ou seja, em função de cada produto importado e revendido pelo contribuinte.

- iv. Em seguida, afasta os argumentos de inconstitucionalidade da multa de ofício, com supedâneo na Súmula nº 2, CARF; e manteve a aplicação da taxa SELIC, com fundamento da Súmula nº 4, CARF.

Cientificado da decisão de primeira instância em 26/03/2009 (Aviso de Recebimento à e-Fl. 1.765), inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 27/04/2009 (e-Fls. 1.770 A 1.805).

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente reforça os argumentos da Impugnação, relativos à parte da exigência mantida pela DRJ, que serão apreciados a seguir no voto.

Consta ainda dos autos, a juntada posterior de laudos (e-Fls. 1.886 a 1.905) elaborados pelo (i) Laboratório de Equipamentos Elétricos e Ópticos do Centro de Integridade de Estruturas de Equipamentos ("CINTEQ") do Instituto de Pesquisas Tecnológicas ("IPT"), que avalia a transmitância luminosa e a transmitância UV-A e UV-B das lentes oftálmicas da Recorrente ("Relatório de Medição nº 7548-204" e "Suplemento do Relatório de Medição nº

7548-204") (docs. 1 e 2); e (ii) Laboratório de Processos Químicos e Tecnologia de Partículas do Centro de Tecnologia de Processos e Produtos ("CTPP") do IPT, que avalia a densidade das lentes oftálmicas da Recorrente ("Relatório de Ensaio nº 998272-2003") (doc. 3).

Conforme petição de juntada, os referidos laudos visam comprovar que as lentes oftálmicas da Recorrente possuem as mesmas características técnicas, razão pela qual poderiam ser agrupadas para fins de cálculo dos preços de transferência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Severo Chaves, Relator.

Exame de Admissibilidade – Recurso de Ofício

Inicialmente, cumpre destacar que o Recurso de Ofício possui previsão legal nos arts. 25, inciso II, e 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, “*in verbis*”:

Art.25.O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

(...)

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar **recursos de ofício** e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

(...)

Art. 34. **A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:**

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

À época da decisão de primeira instância, a Portaria MF nº 3/2008 estabelecia que a autoridade julgadora de 1ª instância deveria recorrer de ofício sempre que a decisão exonerasse o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa no valor total (lançamento principal e decorrentes) superior a R\$ 1.000.000,00.

Acontece que a recém publicada Portaria MF nº 02/2023, de 18 de janeiro de 2023, alterou o limite de alçada, em valor superior a R\$ 15.000.000,00. É o que se observa:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Ainda, nos termos da Súmula nº 103 do CARF, o valor do crédito exonerado deve ser analisado de acordo com o limite de alçada vigente na data da apreciação do recurso em 2º instância. Veja-se:

Súmula CARF nº 103

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

No caso dos autos, observa-se que o crédito exonerado totaliza a quantia de R\$ 1.571.163,90, conforme somatório dos valores constantes do demonstrativo a seguir (e-Fl. 1.770):

Demonstrativo de Débito - Intimação nº: 010/2009

AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM 25/08/2006 - ICMS									
DÉBITOS									
Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Principal Exonerado		Multa Exonerada			
				Vencimento	Valor	Vencimento	Valor referencial	% Multa	Valor
2973	2005	ANUAL	REAL / BRASIL	31/03/2006	52.082,30	27/09/2006	52.082,30	75,00%	39.061,73
AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM 25/08/2006 - IRPJ									
DÉBITOS									
Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Principal Exonerado		Multa Exonerada			
				Vencimento	Valor	Vencimento	Valor referencial	% Multa	Valor
2917	2005	ANUAL	REAL / BRASIL	31/03/2006	733.314,00	27/09/2006	733.314,00	75,00%	549.985,50
6378	07/2001	MENSAL	REAL / BRASIL	27/09/2006	196.720,80				

Assim sendo, em razão do crédito exonerado não superar o limite de alçada atualmente vigente (R\$ 15.000.000,00), o recurso de ofício não deve ser conhecido.

Exame de Admissibilidade – Recurso Voluntário

Ao compulsar os autos, verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto nº 70.235/72. Razão, pela qual, dele conheço.

Da Análise do Mérito

Quanto ao mérito, tem-se que restam em litígio as seguintes infrações tributárias: i) exigência de IRPJ e CSLL decorrente do não atendimento às regras do “preço de transferência”; ii) exigência de multa isolada, em virtude da ausência de espontaneidade na antecipação mensal do recolhimento por estimativa do IRPJ e da CSLL, decorrente da falta de adição ao lucro líquido, no ano-calendário 2005, do montante das quebras e perdas ainda não reconhecidas por laudo.

• **Infração Relativa ao Preço de Transferência**

No que tange ao item “i”, observa-se que a controvérsia reside basicamente no entendimento da fiscalização de que o cálculo dos preços de transferência realizado pelo contribuinte foi inadequado, vez que não realizado produto a produto.

Aduz no TVF (e-Fl. 399) que “(...) o contribuinte responde ao citado Termo de constatação onde divaga sobre a definição dos produtos vendidos em função de sua composição, alegando compensação das margens de um produto em relação ao outro, apontando ausência de ajustes. O fato é que tais alegações não encontram amparo na IN em vigor acima citada. Desta forma há ajustes a serem feitos na ordem de R\$ 641.865,00 (seiscentos e quarenta e um mil, oitocentos e sessenta e cinco reais).”.

Contrapondo os argumentos do TVF e da decisão recorrida, a contribuinte apresenta os seguintes tópicos.

No tópico “**(a) A legitimidade da aplicação do critério por grupo de produtos na legislação tributária**”, a recorrente aduz que ao contrário do entendimento da DRJ, a legislação de preços de transferência não estipula a aplicação do método PRL 20% produto a produto, e que o procedimento adota é legítimo.

Aduz que o artigo 4º, §2º, da IN SRF 243/02 não impõe a recorrente a obrigação de utilizar o critério produto a produto, mas tão-somente determina para o mesmo bem a observância do mesmo método dos preços de transferência. E, ainda que a instrução normativa assim determinasse, esta não poderia restringir o alcance da Lei nº 9.430/96.

Em seguida, no tópico “**(b) As justificativas comerciais, financeiras e técnicas para a adoção do critério por grupo de produtos praticado pela Recorrente**”, a interessada argumenta que a adoção do critério PRL 20% por grupo de produtos (lentes de resina e de policarbonato) encontra fundamento na conjugação de fatores de natureza técnica, comercial e financeira.

Assevera que, sob o prisma financeiro, as lentes destinadas ao público de maior poder aquisitivo são vendidas em menor quantidade, porém com margem de lucro maior, em razão do marketing despendido. Já as mesmas lentes destinadas ao público com menor poder aquisitivo são vendidas em maior quantidade, porém com uma margem de lucro menor. Complementa que quando se faz uma comparação das vendas do mesmo produto, assim entendidas as lentes de mesmo material, verifica-se que uma margem compensa a outra, não havendo excesso em relação ao cálculo efetuado segundo os parâmetros legais do preço de transferência.

Argumenta que, no período fiscalizado, houve forte variação cambial o que terminaria por impedir a comercialização de determinadas linhas de lentes, não fosse a possibilidade de equalizar as diferentes margens de lucro verificadas em todas as suas operações. E que a adoção do método utilizado possibilita a absorção da variação cambial por linhas de produtos específicas, proporcionando evitar a apuração de lucro excessivo ou prejuízo exacerbado o que atende perfeitamente o princípio do *arm's length*.

Informa que, na oportunidade do recurso, apresenta Laudo Técnico que atesta a perfeita identidade das principais características técnicas das lentes importadas e

comercializadas, segundo o grupamento de lentes de resina e de lentes de policarbonato e índices de refração aplicáveis.

Pois bem. Antes de adentrar ao mérito das razões recursais, torna-se necessário tecer alguns comentários acerca do preço de transferência.

No Brasil, a legislação de regência dos preços de transferência foi introduzida pela Lei nº 9.430/96 (arts. 18 a 24), tendo como objetivo coibir a transferência de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior, ou residentes em países de tributação favorecida que sejam ou não vinculadas.

O conceito de pessoas vinculadas à pessoa jurídica domiciliada no Brasil encontra-se disciplinado no art. 23 da Lei nº 9.430/96, o qual, entre outros domiciliados no exterior, inclui a matriz desta, a sua filial ou sucursal, controladores, controladas ou coligadas.

A obrigatoriedade de utilização dessa legislação limita-se a determinados tipos de operações, a saber: efetuadas com pessoas vinculadas; realizadas com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas em países com tributação favorecida (“paraísos fiscais”); e efetuadas com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas em países ou dependência, cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade.

Em resumo, essas regras visam a evitar a evasão de divisas e lucros, combatendo o subfaturamento nas exportações e superfaturamento em importações, e, conseqüentemente, evitando a fuga do pagamento de tributos, determinando a fixação de preços parâmetros a serem comparados com os preços praticados nessas operações, redundando em adições na apuração do lucro real.

No caso em exame, observa-se que o argumento central da contribuinte se baseia na alegação de que não há vedação legal à adoção do critério por grupo de produtos, e que a adoção do critério praticado pela Recorrente justifica-se em função das características técnicas dos produtos.

Penso que não assiste razão à recorrente.

Como destacado na decisão recorrida, o art. 18, da Lei nº 9.430/96, estabelece que o custo passível de dedução terá como limite o valor determinado pelo PRL, isto é, da média aritmética dos preços de revenda dos bens, com as diminuições previstas no inciso II. Ou seja, ao determinar que o cálculo deverá ser efetuado pelo preço de revenda, extrai-se da própria lei que o cálculo é realizado de forma individual, por produto.

Não merece guarida, portanto, o argumento de que os produtos importados, quais seja, as lentes de resina e de policarbonato, possuem as mesmas características técnicas. Haja vista que, conforme alegado pela própria recorrente, tais produtos possuem públicos e valores completamente distintos.

Ora, como demonstrado, o instituto do preço de transferência existe para coibir a transferência de resultados para o exterior. Assim, em que pese o esforço da recorrente em demonstrar a similitude técnica dos produtos, inclusive por meio da apresentação de laudos técnicos, entendo que tal demonstração é irrelevante para o cálculo do preço parâmetro.

Isso porque, como já destacado, o método utilizado utiliza como base a média aritmética do preço de revenda. Não há, portanto, como considerar na média produtos que são comercialmente distintos, sob pena de distorção do método.

Ainda, não há como prosperar a alegação de que as margens dos produtos se compensam, isto porque, além de não haver qualquer previsão legal para tal possibilidade, não existe qualquer comprovação de que isso efetivamente ocorra, sendo um argumento completamente genérico.

Portanto, nego provimento ao recurso quanto a esta infração.

- **Multa Isolada – Ausência de Recolhimento de Estimativa Mensal**

Como visto no acórdão recorrido, a autoridade julgadora afastou o lançamento de ofício das estimativas não recolhidas do ano-calendário 2005, em razão da sua impossibilidade

de exigência, mantendo apenas a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas de janeiro a setembro de 2005 de IRPJ e CSLL.

Neste ponto, no item “ii” da peça recursal, verifica-se que a contribuinte pleiteia o afastamento da multa isolada com base nos seguintes argumentos:

- a) Caracterização de *bin in idem*, ou seja, da aplicação de dupla penalidade pela mesma infração (multa de mora e multa isolada). Aduz que não pode concordar com a aplicação da multa isolada uma vez que já houve imposição da multa de mora;
- b) Inviabilidade da aplicação da multa isolada antes do decurso do prazo para apresentação da DIPJ;
- c) Caracterização de confisco.

Para melhor exame, inicialmente apreciarei os argumentos constantes nos itens “b” e “c”.

Entendo que não merece guarida o argumento de que a multa não poderia ser aplicada antes do decurso do prazo para apresentação da DIPJ, visto que a hipótese de incidência da referida penalidade é o mero não recolhimento da estimativa, o que prescinde do ajuste anual.

O escopo da referida multa é justamente coibir a prática dos contribuintes de deixarem de recolher as estimativas ao longo do ano-calendário. Não teria sentido, portanto, ter que aguardar o prazo do ajuste anual para aplicar a penalidade.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade da multa, por possuir efeito confiscatório, tem-se que não podem ser acolhidas por este tribunal administrativo, dada a aplicação vinculante da Súmula nº 2, CARF:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Já no que se refere à alegação de inaplicabilidade concomitante da multa isolada e da multa de mora, após refletir sobre o tema, entendo que assiste parcial razão à contribuinte.

Explico.

Como visto no relatório, a contribuinte somente realizou o pagamento complementar das estimativas após o início do procedimento fiscal, configurando-se a perda de espontaneidade, nos termos do §1º, do art. 7º do Decreto nº 70.235/72.

Contudo, a perda de espontaneidade em relação à falta de recolhimento de estimativa, no que toca à aplicação da multa isolada, traz algumas especificidades.

Regra geral, quando o contribuinte que já sob fiscalização recolhe um tributo que será objeto de autuação, esse recolhimento é deduzido do lançamento por meio de uma imputação proporcional, que também leva em conta a exigência da multa de ofício. Assim, o saldo remanescente continua sendo exigido pelo auto de infração.

Ocorre que, no caso de falta recolhimento de estimativa mensal, independentemente de ser ou não recolhida pelo contribuinte após o início da fiscalização, não há exigência da própria estimativa no auto de infração.

A multa isolada objetiva especificamente punir a falta do recolhimento das estimativas, infração que foi objeto da primeira intimação, e que ainda não havia sido sanada quando do início da fiscalização.

O recolhimento realizado pelo contribuinte não deixa de produzir efeitos, eis que ele tem implicação direta na apuração anual do tributo, que acabou sendo regularizada com o recolhimento a destempo das estimativas.

Mas a infração relativa à falta do recolhimento das estimativas não mais poderia ser revertida após o início da fiscalização, posto que em relação a ela, o contribuinte não mais gozava de espontaneidade. Portanto, correta a manutenção da multa isolada.

Por outro lado, não se pode deixar de observar que a multa isolada objetiva justamente punir a falta do recolhimento de estimativa, problema este que já foi compensado em parte pelo recolhimento da multa de mora que incidiu sobre esta mesma rubrica.

Isto porque a multa isolada (pela falta) possui uma relação de sobreposição com a multa de mora (pelo atraso), assim como ocorre entre a multa de ofício de 75% e a multa de mora. Esta é a razão pela qual estas multas (“de ofício” e “de mora”) não são aplicadas/exigidas conjuntamente sobre a mesma base de cálculo.

Assim, entendo que deve ser aplicado no presente caso o princípio da absorção ou da consunção, haja vista não ser factível a manutenção de uma multa “pela falta de pagamento” concomitante com uma multa “pelo atraso” do mesmo pagamento, devendo-se prevalecer a mais gravosa.

Portanto, aplicando-se este racional, em que pese concordar pela manutenção da multa isolada, entendo que deve ser deduzida da sua exigência a multa de mora recolhida pelo contribuinte, quando do pagamento extemporâneo e sem espontaneidade das estimativas.

Por fim, cumpre ressaltar que entendimento semelhante fora aplicado no Acórdão nº 1802-01.237, do CARF, conforme ementa a seguir:

Numero do processo: 13855.002817/2007-98

Turma: Segunda Turma Especial da Primeira Seção

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: 10 maio de 2012

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2003

TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO NÃO CABIMENTO DO ART. 47 DA LEI 9.430/96

O instituto previsto no artigo 47 da Lei nº 9.430/96 não pode ser aplicado aos casos de tributos ainda não declarados em DCTF.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA DE PERÍODO JÁ ENCERRADO

A não observância no recolhimento de estimativa mensal enseja a aplicação da penalidade prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96, dispositivo legal que não impõe qualquer limite temporal para o lançamento da multa isolada, no sentido de que

sua aplicação só caberia no ano em curso, tanto que o próprio texto prevê a multa ainda que a PJ “tenha apurado” prejuízo fiscal no final do período.

RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA APÓS O INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO EFEITOS EM RELAÇÃO À MULTA ISOLADA

Uma vez iniciada a fiscalização, e perdida a espontaneidade, configura-se a condição para a aplicação das penalidades, incluindo-se aí a multa isolada, que não mais pode ser evitada, mesmo com o pagamento da rubrica principal e acréscimos moratórios. O recolhimento realizado pela Contribuinte não deixa de produzir efeitos, eis que ele tem implicação direta na apuração anual do tributo, que acabou sendo regularizada com o recolhimento a destempo das estimativas. Mas a infração relativa à falta no recolhimento das estimativas não mais podia ser revertida após o início da fiscalização, posto que em relação a ela a Contribuinte não mais gozava de espontaneidade. Por outro lado, se a multa isolada objetiva justamente punir a falta no recolhimento de estimativa, este problema já foi compensado em parte pelo recolhimento da multa de mora que incidiu sobre esta mesma rubrica. A multa isolada (pela falta) possui uma relação de sobreposição com a multa de mora (pelo atraso), de modo que a multa de mora recolhida pela Contribuinte deve ser deduzida da multa isolada aplicada pela Fiscalização.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano calendário:2004

TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO NÃO CABIMENTO DO ART. 47 DA LEI 9.430/96

O instituto previsto no artigo 47 da Lei nº 9.430/96 não pode ser aplicado aos casos de tributos ainda não declarados em DCTF.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA DE PERÍODO JÁ ENCERRADO

A não observância no recolhimento de estimativa mensal enseja a aplicação da penalidade prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96, dispositivo legal que não impõe qualquer limite temporal para o lançamento da multa isolada, no sentido de que sua aplicação só caberia no ano em curso, tanto que o próprio texto prevê a multa ainda que a PJ “tenha apurado” prejuízo fiscal no final do período.

RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA APÓS O INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO EFEITOS EM RELAÇÃO À MULTA ISOLADA

Uma vez iniciada a fiscalização, e perdida a espontaneidade, configura-se a condição para a aplicação das penalidades, incluindo-se aí a multa isolada, que não mais pode ser evitada, mesmo com o pagamento da rubrica principal e acréscimos moratórios. O recolhimento realizado pela Contribuinte não deixa de produzir efeitos, eis que ele tem implicação direta na apuração anual do tributo, que acabou sendo regularizada com o recolhimento a destempo das estimativas. Mas a infração relativa à falta no recolhimento das estimativas não mais podia ser revertida após o início da fiscalização, posto que em relação a ela a Contribuinte não mais gozava de espontaneidade. Por outro lado, se a multa isolada objetiva justamente punir a falta no recolhimento de estimativa, este problema já foi compensado em parte pelo recolhimento da multa de mora que incidiu sobre esta mesma rubrica. A multa isolada (pela falta) possui uma relação de sobreposição com a multa de mora (pelo atraso), de modo que a multa de mora recolhida pela Contribuinte deve ser deduzida da multa isolada aplicada pela Fiscalização.

Numero da decisão: 1802-001.237

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto vencedor. Vencidos o Conselheiro relator e os Conselheiros Gilberto Baptista e Gustavo Junqueira Carneiro Leão, que davam provimento ao recurso. Designado o Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa para redigir o voto vencedor.

Nome do relator: MARCO ANTONIO NUNES CASTILHO

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de:

- i) Não conhecer do Recurso de Ofício;
- ii) Conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso tão somente para deduzir da exigência da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2005 a multa de mora de 20% paga quando do recolhimento extemporâneo e sem espontaneidade das estimativas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves