



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 19515.000667/2006-34
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-004.299 – 1ª Turma
Sessão de 11 de julho de 2019
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS - MULTA QUALIFICADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado STI - SADALLA TECNOLOGIA INDUSTRIAL LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA AFASTADA.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício (Súmula CARF nº 105).

MULTA QUALIFICADA. RESTABELECIMENTO.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de sonegação, enseja a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à aplicação da súmula CARF nº 105 e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a conselheira Livia De Carli Germano, que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Trata-se de processo administrativo consubstanciado na lavratura de autos de infração (e-fls. 603 a 633) com base nas seguintes infrações:

- a) omissão de receitas referente ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;
- b) multa isolada por falta de pagamento de IRPJ e CSLL por estimativa;
- c) glosa de despesas/custos; e
- d) multa qualificada, pela suposta prática de sonegação fiscal.

O ano-calendário considerado foi 2001. Parte das infrações foram lançadas no processo administrativo nº 19515.000667/2006-34 e a multa isolada sobre as estimativas não pagas de CSLL, foi lançada no processo administrativo nº 19515.000996/2006-85. Contudo, em decorrência do disposto na Portaria SRF nº 6.129, de 02/12/2005, o último processo foi juntado por anexação ao processo administrativo 19515.000667/2006-34, os quais foram julgados conjuntamente.

Registre-se que o TVF (e-fls. 566 a 572) trata especificamente da glosa de custos/despesas enquanto o Termo de Constatação Fiscal (e-fls. 576 a 602) aborda as outras infrações já citadas.

Assim, o crédito tributário lançado restou constituído nos seguintes montantes (já considerados os juros de mora e a multa qualificada):

Imposto de Renda Pessoa Jurídica – R\$ 2.643.880,80 (AI – e-fl. 606)

Programa Integração Social – R\$ 130.144,99 (AI – e-fl. 614)

Contribuição p/ Financiamento S. Social – R\$ 600.670,07 (AI – e-fl. 622)

Contribuição Social s./ Lucro Líquido – R\$ 979.883,06 (AI – e-fl. 628)

Multa Exigida Isoladamente – IRPJ – R\$ 72.734,25 (AI – e-fl. 605)

Multa Exigida Isoladamente – CSLL – R\$ 47.376,50 (AI – e-fl. 1.165)

A contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 646 a 677) e à e-fl. 808 juntou petição requerendo a juntada de mais documentos comprobatórios. A 4ª Turma da DRF/SP I, em 09 de novembro 2007, sob o acórdão nº 16-15.360 (e-fls. 1.320 a 1.339) considerou o lançamento procedente em parte, reduzindo as bases de cálculo das exigências relativas ao IRPJ e à CSLL, assim como o valor da multa isolada aplicada, incidente sobre as estimativas de IRPJ não recolhidas. Veja-se a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Somente serão considerados nulos os atos praticados em que presentes quaisquer das circunstâncias previstas pelo artigo 59 do Decreto nº 70.735/1972. Incomprovada a ocorrência de qualquer delas, não há que se falar em nulidade do lançamento. Alegações rejeitadas.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO EM DUPLICIDADE. INOCORRÊNCIA. ENTREGA DA DIPJ E DCTFs NO DECORRER DA AÇÃO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE. Não há que ser considerada a entrega da DIPJ e das DCTFs respectivas, quando o contribuinte encontra-se sob ação fiscal, em razão da perda da espontaneidade, na forma do art. 7º do Decreto nº 70.235/1972. Prevalece a exigência formulada por meio do Auto de Infração, não havendo que se falar, portanto, em constituição do crédito tributário em duplicidade.

Rejeitam-se as alegações formuladas nesse sentido.

OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇAS APURADAS ENTRE OS VALORES INFORMADOS EM DIPJ e DCTFs E AQUELES LEVADOS À ESCRITURAÇÃO, PELO CONTRIBUINTE. MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. Correta a exigência efetuada, caracterizando-se omissão de receitas, a apuração de diferenças entre os valores informados ao fisco, por meio da DIPJ e das DCTFs originais, e aqueles escriturados pelo contribuinte. Ainda que encaminhadas a destempo, isto no decorrer da ação fiscal, os valores informados em tais declarações retificadoras, confirmam os valores apurados pela fiscalização, não fazendo prova, portanto, a favor do contribuinte, sua própria escrituração. Os procedimentos adotados pelo contribuinte, que tiveram por propósito omitir ao fisco os valores efetivamente levados à escrituração, caracterizam, em tese, a ocorrência de evidente intuito de fraude, de forma que, correta a exigência da multa qualificada.

GLOSA DE CUSTOS. SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOAS JURÍDICAS. NÃO COMPROVAÇÃO. EFETIVIDADE. PAGAMENTOS. RETIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Deve ser mantida a glosa de custos, decorrentes de serviços prestados por pessoa jurídica, em razão da não comprovação, de maneira cabal, de sua efetividade. Simples alegações no sentido da prática de equívocos, por parte da instituição financeira, não são suficientes a justificar a ocorrência de parte dos pagamentos, dito efetuados, às pessoas jurídicas emitentes dos documentos fiscais. Deve ser retificada a base de cálculo da exigência, em razão de, no decorrer da ação fiscal, haver sido comprovada parte dos custos e, não haver sido levada em conta pela fiscalização.

MULTA ISOLADA. NÃO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. IRPJ. CSLL. RETROATIVIDADE BENIGNA. Correta a exigência relativa a multa isolada, aplicada sobre os valores de estimativas não recolhidos, tendo-se levado em conta os valores de omissão de receitas apurados pela ação fiscal. No entanto, em razão de Lei posterior vir a atribuir penalidade mais branda, há que ser a mesma aplicada, em razão do princípio da retroatividade benigna, prevista pelo art. 106, do CTN.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. Corretas as exigências formuladas a título de PIS e de COFINS, visto que as bases de cálculo das quais fez uso a ação fiscal confundem-se com aquelas pleiteadas pelo contribuinte. Por decorrerem dos mesmos motivos de fato e

de direito que levaram à exigência do IRPJ, igual destino deverão ter os dele decorrentes.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE.

Correta a exigência efetuada a título de juros de mora em percentual equivalente à variação da taxa Selic, visto respaldada em Lei. Alegações de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade não são objeto de manifestação por parte da autoridade administrativa.

Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (e-fls.1.378 a 1.416) repisando seus argumentos e, ao seu pleito, foi dado parcial provimento para reduzir a multa de ofício para o percentual de 75% e afastar a multa isolada. Tal decisão ficou registrada sob o acórdão nº 1201-00.125, de 18 de junho de 2009 (e-fls. 1.418 a 1.442); veja-se a ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2002

Ementa: TERMO DE INÍCIO — o prazo para o sujeito passivo realizar o pagamento de "crédito tributário constituído" ou "tributos e contribuições já declarados" é de vinte dias conforme constou do termo de início em conformidade com o art. 47 da Lei nº 9.430/96 e o art. 71 da MP 2.158-35/01 e não em trinta dias, conforme previsão do art. 844 do Decreto nº 3.000/99. Nada obstante, ainda que tal prazo não constasse do termo de início, essa ausência não macularia o lançamento.

ESPONTANEIDADE — o início do procedimento fiscal já exclui da espontaneidade, conforme reza o parágrafo único, art. 138 do Código Tributário Nacional. Destarte, declarações retificadoras entregues no curso do procedimento de fiscalização não impedem a constituição do crédito tributário.

PROVA — os valores lançados na contabilidade e informados em declaração entregue no curso da ação fiscal são provas suficientes e robustas dos elementos positivos de composição da base de cálculo, como receitas. Já, em relação aos elementos negativos, como custos e despesas, os registros realizados unilateralmente pelo sujeito passivo não são suficientes para comprovação. É necessária a apresentação dos documentos que fundamentaram os registros.

BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS — a base adotada não abarcou elementos estranhos ao conceito de faturamento, mas apenas aqueles advindos da atividade típica da entidade, ou seja, da prestação de serviços.

MULTA E JUROS — CONFISCO — não cabe ao julgador administrativo afastar a aplicação de lei por suposto confronto com princípio constitucional. Esta competência é privativa do Poder Judiciário.

MULTA ISOLADA — a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Nada obstante, pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever

de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

MULTA QUALIFICADA — a autuação é relativa a apenas um único exercício, sem referências a igual comportamento em outros períodos. Ademais, os valores omitidos nas declarações foram todos obtidos do próprio livro diário e do LALUR. Desse modo, a conduta delitiva pode ter sido meramente culposa — aspecto subjetivo que não autoriza a qualificação da sanção.

SELIC — Conforme a Súmula 1º CC nº 4º: "A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais".

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial (e-fls. 1.448 a 1.469) insurgindo-se contra o afastamento da multa isolada e a redução da multa qualificada. Para tanto, apresentou o seguinte acórdão paradigma:

Acórdão nº 101-94.858, de 23 de janeiro de 2005

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - AC. 1998

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE - descabe em sede de instância administrativa a discussão acerca da ilegalidade de dispositivos legais, matéria sob a qual tem competência exclusiva o Poder Judiciário.

NORMAS PROCESSUAIS - CONCOMITÂNCIA DE RECURSO ADMINISTRATIVO E AÇÃO JUDICIAL - A impetração de Ação Judicial para discussão da mesma matéria tributada no Auto de Infração, importa em renúncia ao litígio administrativo, impedindo o conhecimento do mérito do recurso, resultando em constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa.

LANÇAMENTO DE MULTA DE OFÍCIO - CABIMENTO – SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO INFRINGENTES APÓS LANÇAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO - PROCESSO JUDICIAL EM CURSO - É cabível a manutenção de multa de ofício lançada na ausência de condição suspensiva da exigibilidade do crédito tributário. Apesar dos efeitos infringentes da decisão nos Embargos de Declaração publicados depois da ciência do lançamento, na data deste não havia suspensão da exigibilidade do crédito tributário. A pendência de decisão judicial é questão prejudicial à exclusão da multa de ofício, por isso, esta deve ser mantida até a decisão judicial do mérito, que se for favorável à tese da autuada resultará em sua extinção.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - VALOR DECLARADO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - INEXISTÊNCIA DE CONDIÇÃO SUSPENSIVA - DECLARAÇÃO INEXATA - CABIMENTO - Cabível o lançamento de ofício de parcela equivocadamente informada na DIPJ como estando com sua exigibilidade suspensa, por caracterizar a "declaração inexata" constante da parte final do inciso I do artigo 44 da lei nº 9.430/1996.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - Cabível a aplicação de multa de ofício, aplicada

isoladamente, na falta de recolhimento da CSLL com base na estimativa dos valores devidos, por expressa previsão legal.

MULTA DE OFÍCIO - MESMA BASE DE CÁLCULO - APLICAÇÃO EM DUPLICIDADE - O lançamento de duas multas de ofício, sobre a mesma base de cálculo, é possível, visto tratar-se de duas infrações à lei tributária, tendo por consequência a aplicação de duas penalidades distintas.

Recurso voluntário não provido.

O despacho de admissibilidade (e-fls.1.472 a 1.474) deu seguimento ao recurso.

A contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 1.494 a 1.514) atacando, primeiramente, o conhecimento do recurso especial. Em síntese, alegou que a recorrente não logrou êxito em apontar a divergência existente de forma analítica, em desacordo com o que determina o Regimento Interno – CARF.

No mérito, defendeu que as provas constantes nos autos militam a favor da recorrida, já que todos os valores lançados foram por esta contabilizados e declarados pela mesma, não havendo qualquer indício de fraude por parte da recorrida. Por fim alega que a multa isolada não pode ser cobrada em concomitância com a multa de ofício porque ambas as penalidades se embasam no mesmo fato jurídico, sendo a cobrança das duas penalidades manifesto intuito confiscatório.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

Conhecimento

O recurso especial, interposto pela Fazenda Nacional (e-fls. 1.448 a 1.469) trata de duas matérias: possibilidade da cobrança concomitante das multas isolada e de ofício e agravamento da multa de ofício para 150% por ter se configurado a sonegação fiscal.

O despacho de admissibilidade (e-fls.1.472 a 1.474) deu seguimento ao recurso por entender ter se configurado a contrariedade à lei e à evidência das provas dos autos. Todavia, em suas contrarrazões, a contribuinte aduz que o recurso especial não pode ser conhecido por ausência de cotejo analítico.

Esta alegação não prospera, pois como sinalizou o despacho de admissibilidade, o recurso especial está pautado pelo regimento interno de 2007, que não impunha tal requisito ao recorrente, não podendo ser exigida sua satisfação agora. Ateste-se (e-fl.1.473 – despacho de admissibilidade):

Saliente-se que, embora não esteja previsto no atual Regimento Interno do colegiado (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, o recurso especial por contrariedade à lei, referente a acórdão prolatado em sessão de julgamento ocorrida até 30/06/2009, será, nos termos do artigo 4º do RICARF, processado de acordo com o rito previsto no Regimento Interno da CSRF aprovado pela Portaria nº 147, de 25/06/2007 (RICALF).

Assim, como o despacho de admissibilidade confirmou que o recurso especial é tempestivo e satisfaz todos os requisitos de admissibilidade – aos quais estava submetido –, valendo-me do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99, tomo conhecimento do recurso.

Mérito

Em síntese, o v. acórdão recorrido nº 1201-00.125 (e-fls. 1.418 a 1.442), por maioria, reduziu a multa qualificada para o percentual de 75% e afastou a multa isolada impostas ao contribuinte.

Dentre os argumentos para reduzir a multa qualificada, lista-se: a) conduta não reiterada por parte do contribuinte; b) os valores omitidos nas declarações foram todos obtidos do próprio livro diário e do LALUR; e c) possibilidade de a conduta delitiva ter sido meramente culposa/mero desleixo do contribuinte. Todavia, o fundamento principal para desqualificar a multa foi baseado no artigo 112 do CTN.

Já quanto à multa isolada exigida concomitantemente com a multa de ofício, predominou no v. acórdão recorrido que pela aplicação do princípio da absorção ou consunção – típico do Direito Penal - não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo, pois a penalidade maior absorve a menor e, no caso concreto, o valor que deveria ser recolhido de forma estimada é inferior aquele constituído por meio do lançamento de ofício.

Reforço que, como à época da interposição do recurso especial (2009) a recorrente estava vinculada as regras do Regimento Interno de 2007, que exigia apenas a comprovação da contrariedade à lei e à evidência das provas dos autos, o acórdão paradigma por ela apresentado tratou apenas da multa isolada. Contudo, a contrariedade à lei e a à evidência das provas dos autos foram demonstradas nas razões de reforma do recurso especial e, por estarem divididas em dois tópicos, prosseguirei a análise destas matérias na mesma ordem.

Da multa qualificada (e-fl. 1.453 do Recurso Especial)

Em seu recurso, a Procuradoria alega que a fiscalização verificou grande disparidade entre os valores declarados ao Fisco e os valores efetivamente registrados nos livros fiscais do contribuinte, especialmente aqueles representativos da Receita Operacional Bruta anotada para aquele período.

Defende que a sonegação fiscal constatada pela fiscalização de fato ocorreu e, para tanto, busca fundamentação no termo de verificação fiscal e no termo de constatação fiscal para demonstrar o dolo nas condutas delitivas praticadas pela recorrente.

Entendo que, neste ponto, a recorrente tem razão. Esclareço.

A Lei nº 4.502/64 dispõe o seguinte:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Por sua vez, o Termo de Constatação Fiscal, às e-fls. 596 a 599, ao tratar da multa qualificada afirma que a contribuinte teria incidido nas práticas de sonegação e fraude fiscal. Acompanhe-se o raciocínio:

(...)

Salientamos, que após a ação do fisco, ou seja, após a entrega das Intimações que solicitavam as informações sobre as Receitas havidas em 2001 (08/09/2005, reiterada em 24/10/2005), o representante legal do fiscalizado, informou que havia entregue Declarações Retificadoras (DIPJ e DCTFs) e portanto, que os montantes sob exame, constantes da DIPJ 2002 – AC 2001 anteriormente apresentada e arquivada sob o número ND 1026700, haviam sido alterado, e apresentou cópia da referida DIPJ 2002 retificadora, onde consta o recibo de entrega via Internet, datado de 20/10/2005.

Ou seja, a empresa com o intuito de se antecipar às apurações da fiscalização, apresentou a DIPJ e DCTFs Retificadoras, em 20/10/05, no curso da ação fiscal.

Estas Declarações Retificadoras alteraram todos os montantes constantes das DCTFs e DIPJ/2002, anteriormente apresentada e arquivada sob o nº 10267000 (fls. 375/439 / 82/120), porém não provocaram nenhum reflexo na continuidade dos trabalhos fiscais, à vista do disposto no parágrafo único do artigo 139 do Código Tributário Nacional, e no parágrafo 1º e 2º, do artigo 7º, do Decreto nº 70.235/72.

Embora tal fato, não provocasse nenhum reflexo no desenvolvimento dos trabalhos fiscais, veio corroborar com a exatidão da matéria fiscal detectada – OMISSÃO DE RECEITAS, tendo em vista que o valor indicado na DIPJ/2002 retificadora a título de Receitas Operacionais importou em R\$ 6.098.520,84, exatamente o apurado por esta fiscalização, à vista dos registros constantes da contabilidade da fiscalizada.

Frise-se que, o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR aponta em sua Parte A – Registro dos Ajustes do Lucro Líquido do Exercício – Demonstração do Lucro Real em 31/12/2001, a título de LUCRO, o valor de R\$ 1.950.361,69 (fls. 510), valor constante outrossim, da DIPJ RETIFICADORA – Ficha 09-A (fls. 88).

Fica evidenciado mais uma vez a fraude cometida, pois o Livro Diário Geral nº 01, encerrado em 31/12/2001 (Termo de Encerramento – fls. 243), foi registrado na JUCESP em 04/11/2003, de forma que, nesta data de 04/NOV/2003 o contribuinte, através de seu contador já tinha o conhecimento da sonegação cometida ao oferecer à Tributação (na DIPJ original) apenas a Receita de R\$ 61.280,02, ou seja, a empresa possuía todos os registros contábeis/fiscais com indicação de valores muito além dos apresentados ao Fisco, inclusive dos tributos devidos, e poderia ter retificado a referida DIPJ original e DCTFs muito antes do início da ação fiscal, porém, só o fez, a partir da presença do Fisco.

Fica, portanto, plenamente caracterizado a apresentação de falsa declaração e a omissão de informação com a intenção de eximir-se do pagamento de tributos e quaisquer adicionais devidos por lei.

(Grifos meus)

Ainda, ao observar o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 566 a 572), que focou na glosa de custos/despesas, pode-se notar mais uma vez o dolo da contribuinte de sonegar tributos. Verifique-se:

(...)

A análise dos documentos apresentados a título de comprovação da prestação de serviços por pessoas jurídicas merecem as seguintes considerações:

.1 - Accrox Quality Industrial Ltda. – CNPJ 04.287.758/0001-03:

a - O contrato firmado com a "Accrox Quality Industrial Ltda." data de 02/04/2001 e há custos apropriados já em fevereiro e março/2001;

b -A primeira Nota Fiscal de Serviços (nº 001), emitida pela referida empresa ocorreu apenas em 18/06/2001;

.2 - Accrox Comércio e Serviços Ltda.- CNPJ 04.350.635/0001-70:

a - O contrato firmado com a "Accrox Comércio e Serviços Ltda.", data de 02/04/2001. Há custos apropriados em abril/2001, porém, a primeira Nota Fiscal de Serviços (nº 001), foi emitida apenas em 15/06/2001;

b - Embora a cláusula 2.1 do referido contrato, afirme que a empresa prestaria serviços de operação de máquinas industriais de tratamento térmico, movimentação, controle e administração da produção, mediante pessoal especializado, na "Discriminação dos Serviços" constantes das Notas Fiscais de Serviços emitidas pela mesma, consta que os serviços referem-se ora à "Prestação de Serviços de Transportes", ora à "Prestação de Serviços de Processamento de Dados";

c - Em ambos os contratos (Accrox Quality e Accrox Comércio e Serviços), através da cláusula terceira, que trata do valor de honorários e forma de pagamento, aponta-se no item 3.9, que os pagamentos seriam efetuados mediante entrega de duplicatas, de emissão da tomadora devidamente endossada pela prestadora, e que os valores devidos só seriam definitivamente quitados após a devida liquidação dos títulos entregues.

Como comprovação hábil dos pagamentos efetuados à ACCROX COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA. E ACCROX QUALITY INDUSTRIAL LTDA., o contribuinte não apresentou duplicatas, conforme previsto nos contratos, limitando-se a apresentar:

- Os Razões Analíticos entre a fiscalizada e as referidas empresas:

- Conta 2.1.1.01-001099 Accrox Comércio e Serviços Ltda.,

- Conta 1.1.1.05-001133 Accrox Comércio e Serviços Ltda.,

- Conta 2.1.1.01-001098 Accrox Quality Industrial Ltda.,

- Conta 1.1.1.05-001132 Accrox Quality Industrial Ltda.;

E como efetiva prova do pagamento, os Extratos Bancários das contas-correntes nº:

- 01181.3000.3 - Agência 666 - Banco Sudameris,

- 00613.3000.9 1- Agência 666 - Banco Sudameris,

- 2921.10151-1- Banco Itaú S/A.

Apesar do pretendido pelo contribuinte, com a apresentação dos referidos extratos bancários, estes documentos não satisfizeram o solicitado, uma vez que, inexistente a comprovação de que os recursos debitados nas referidas contas-correntes, foram destinados ao pagamento das empresas envolvidas, além da falta de correspondência entre os valores assentados na contabilidade e os constantes das contas-correntes bancárias, com os valores indicados nas Notas Fiscais.

.3 - Vianna Transportes e Logística Ltda. – CNPJ 02.924.359/0001-80:

a - Embora os custos tenham sido apropriados desde março/2001, a emissão da primeira Nota Fiscal de Serviços (nº 001), ocorreu apenas em 18/09/2001;

A título de comprovação dos serviços prestados pela Vianna Transportes e Logística Ltda., o contribuinte limitou-se a apresentar:

- Razão analítico da Contas 1.1.1.05-001202 e 2.1.1.01-000996 - Vianna Transportes e Logística, com assentamentos contábeis de 12/07 a 27/12/2001 e de 12/09 a 19/12/2001, respectivamente;
- Contrato de prestação de serviços de transporte de cargas, datado de 01/02/2001, onde entre outras cláusula consta que a contratada deverá fornecer à contratante os comprovantes de entregas de mercadorias com a data da efetiva entrega, devidamente assinadas pelos respectivos destinatários, além do relatório do caminhão;
- Duas (2) Notas Fiscais de Serviços, nº 1 e 4, de 18/09/2001 e 15/10/2001, nos montantes de R\$ 71.769,00 e 43.226,00 respectivamente, com a seguinte descrição: "serviços prestados no mês";
- Três (3) duplicatas quitadas, no valor de R\$ 10.000,00 cada uma, datadas de 28/05/2001, 12/06/2001 e 27/06/2001, respectivamente, que não identificam a que se referem, são anteriores à emissão das referidas Notas Fiscais e não constam dos Razões apresentados em 18/04/2006, conforme Termo de Apresentação de Documentos;
- Quatro (4) formulários (cópias de cheques) nos 44, 63, 121 e 185, emitidos a favor da Vianna Transportes, pagos no Caixa do Banco, acompanhados dos respectivos recibos datados de 27/03, 12/04, 14/05 e 12/06/2001;

Os diversos pagamentos atribuídos à Vianna Transportes, conforme Razão Analítico, não coincidem com os valores indicados nas duas únicas Notas Fiscais emitidas. Esses documentos apresentados, não guardam consonância entre si, ou seja, não há comprovação hábil referente aos custos apropriados relativamente a Vianna Transportes, conforme constou de sua contabilidade.

.4 - M.Tokura Elétrica Industrial Ltda. – CNPJ 48.052.500/0001-41:

Com relação aos custos apropriados a título de serviços prestados por M.Tokura, assim como nos itens anteriores, o contribuinte apresentou o Razão, Conta contábil 2.1.1.01-001069 e os mesmos Extratos Bancários, sendo que os três pagamentos indicados no Razão Analítico nas datas de 10/07, 10/08 e 10/09/2001, no valor de R\$ 4.125,00 referente à Nota Fiscal nº 28228, no valor de R\$ 12.375,00, não apresentada, não foram comprovados;

Não apresentou outrossim, as Notas Fiscais nº 28521 e 28548, nos valores de R\$ 5.250,00 e R\$ 7.000,00 respectivamente, ambas com data de 04.12.2001, de conformidade com o Razão Analítico;

.5 – ACT Engenharia de Qualidade Ltda. – CNPJ 01.765.220/0001-79:

Relativamente a esta empresa, o contribuinte deixou de comprovar os custos apropriados em 25/06/01, no valor de R\$ 3.250,50, não indicado no Razão Analítico apresentado em 18/04/2006;

Do total portanto, de R\$ 1.668.510,75 apropriado a título de CUSTOS, no ano-calendário de 2001, sob a rubrica “Serviços Prestados por Pessoa Jurídica”, conforme Planilha supra, o contribuinte comprovou a importância de R\$ 55.575,00, deixando de comprovar todavia, o valor de R\$ 1.612.935,75, o qual será submetido à devida tributação.

(Grifos meus)

O mesmo termo continua apontando outro custo não comprovado pelo contribuinte. Trata-se dos custos sob a rubrica “Materiais Operacionais” –

Conta contábil 4.1.2.01-000536, no valor de R\$ 150.000,00, sobre os quais o contribuinte declarou que não foram encontrados documentos hábeis e idôneos, relativos aos assentamentos contábeis apropriados a título de custos.

E assim concluiu o termo de verificação:

Assim sendo, da análise executada, será efetuada a glosa do total de R\$ 1.818.510,75, que compõe o montante de R\$ 3.461.022,37, lançado pelo contribuinte no Demonstrativo de Resultado - fls. 242 - Livro Diário Geral nº 01, a título de "CUSTOS DOS SERVIÇOS VENDIDOS", no ano calendário de 2001.

Agora, analisando a Lei nº 9.430/96, mais especificamente o §1º do artigo 44, temos a seguinte disposição, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007:

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Pois bem. Diante do comportamento da contribuinte, incontestável a configuração da sonegação fiscal, pois evidente e comprovado nos autos que por uma omissão dolosa a contribuinte tentou impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza e/ou circunstâncias materiais. Prova maior, é o fato de o Livro Diário Geral nº 01, encerrado em 31/12/2001 ter sido registrado na JUCESP em 04/11/2003, enquanto a DIPJ original ser relativa ao ano-calendário 2001, havendo a retificação dela e das DCTFs após o início da fiscalização, momento em que os valores omitidos se tornaram conhecidos e coincidiram com a apuração da fiscalização.

Como disse a fiscalização, “a empresa possuía todos os registros contábeis/fiscais com indicação de valores muito além dos apresentados ao Fisco, inclusive dos tributos devidos, e poderia ter retificado a referida DIPJ original e DCTFs muito antes do início da ação fiscal, porém, só o fez, a partir da presença do Fisco”, e se isso não foi uma sonegação fiscal escancarada – já que os valores corretos já tinham sido escriturados – não se pode imaginar o que mais seria, motivo pelo qual, a multa de ofício deverá ser qualificada, novamente, para o patamar de 150%.

Da concomitância entre as multas isolada e de ofício (e-fl. 1.458 do Recurso Especial).

Em seu Recurso Especial, a Fazenda se opõe ao afastamento da multa isolada que fora cobrada em concomitância com a multa de ofício. Em síntese, alega que as penalidades têm natureza e base de cálculo distintas e que não há impedimento legal para a cumulação das multas. Em relação a esta matéria, apresentou o acórdão paradigma nº 101-94.858, de 23 de janeiro de 2005, cuja ementa é reproduzida abaixo no que é pertinente:

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - Cabível a aplicação de multa de ofício, aplicada

isoladamente, na falta de recolhimento da CSLL com base na estimativa dos valores devidos, por expressa previsão legal.

MULTA DE OFÍCIO - MESMA BASE DE CÁLCULO - APLICAÇÃO EM DUPLICIDADE - O lançamento de duas multas de ofício, sobre a mesma base de cálculo, é possível, visto tratar-se de duas infrações à lei tributária, tendo por consequência a aplicação de duas penalidades distintas.

O v.acórdão recorrido (e-fl. 1.418), ao contrário, entendeu que em casos como o dos autos, deve-se aplicar o princípio da consunção ou da absorção, pelo qual a penalidade maior absorve a menor. Inclusive, o e.STJ corrobora com esta aplicação, registrando tal entendimento no Informativo nº 558, baseado no Resp. 1.496.354, cuja ementa reproduz-se abaixo:

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 ao 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 nos casos de “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”.

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, 2ª Turma, Relator Exmo. Min. Humberto Martins, Data Julgamento 17.03.2015, decisão unânime, DJe 24.03.2015).

A divergência sobre a lei tributária é evidente, mas neste caso específico, há um instrumento legal eficaz para sanar tal confronto; trata-se da súmula CARF nº 105. Esclareça-se.

O texto da súmula CARF nº 105 assim dispõe:

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

Nestes autos, as autuações foram lavradas em 24/05/2006 (e-fls. 603 a 633/1.165) e o ano-calendário fiscalizado é 2001. Se consultarmos a e-fl. 594, integrante do Termo de Constatação Fiscal, constatar-se-á que o fundamento da autuação para a multa isolada foi justamente o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 e como, por força regimental, mais especificamente artigo 72 “*as decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF*”, correta a aplicação da súmula CARF nº 105 no caso concreto, devendo-se, conseqüentemente afastar a exigência de multa isolada de IRPJ e CSLL por falta de pagamento/recolhimento de estimativas, subsistindo tão somente a multa de ofício.

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do Recurso Especial da PGFN, em virtude da aplicação da Súmula CARF nº 105 ao caso concreto, bem como, na parte conhecida, DAR PROVIMENTO ao Recurso para restabelecer a multa qualificada ao patamar de 150%.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei