



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.726348/2015-13
ACÓRDÃO	1201-007.248 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ELETRO SHOPPING CASA AMARELA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

BRINDES. DOAÇÕES. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com brindes e com doações devem ser adicionadas ao lucro líquido na determinação do lucro real.

DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

Para que possam ser deduzidas as despesas com prestação de serviço, deve restar comprovado que o serviço de fato foi realizado e não apenas contratado e pago.

GANHO DE CAPITAL. FATO GERADOR DO IRPJ.

Presentes os elementos que caracterizam a compra e venda do bem imóvel, materializa-se a ocorrência do fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital, que não é afastado pela existência de cláusula adjeta de alienação fiduciária no negócio celebrado.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011

ÔNUS DA PROVA. OBSERVÂNCIA DA CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL ATRIBUÍDA PELO CONTRIBUINTE. ART. 226 DO CÓDIGO CIVIL. ART. 413 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

Nos termos do art. 226 do Código Civil e 413 do Código de Processo Civil, os livros e fichas do empresário fazem prova em seu desfavor, por outro lado, fazem prova a favor do contribuinte os registros contábeis, tão somente quando amparados pela documentação de suporte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

PRODUÇÃO DE PROVAS.

As provas devem ser apresentadas na impugnação, exceto por impossibilidade decorrente de motivo de força maior ou por referir-se a fato ou a direito superveniente ou por destinar-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011

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

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado: (a) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário protocolado em 17/07/2018; e b) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Renato Rodrigues Gomes, Isabelle Resende Alves Rocha e Lucas Issa Halah (Relator) que davam parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a exigência de multa isolada. Foi designado como redator do voto vencedor o Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah – Relator

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente e Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Antonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Carmen Ferreira Saraiva(substituta integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah e Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de lançamentos de IRPJ, CSLL e multa isolada decorrente da insuficiência do recolhimento de estimativas, todos relativos ao ano-calendário de 2011.

Os Autos de Infração imputam à interessada o cometimento das seguintes infrações:

- i. dedução de despesas não necessárias, tidas por mera liberalidade da empresa;
- ii. omissão de receitas não operacionais caracterizada pela não contabilização da venda de ativo imobilizado;
- iii. falta de adição ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, das despesas com brindes, consideradas não necessárias;
- iv. falta de pagamento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre a base de cálculo estimada

O Contribuinte ofertou Impugnação, alegando em síntese o seguinte:

Contesta a cobrança de multa isolada, dizendo que “as tidas infrações em hipótese alguma tem o condão de majorar a base de cálculo das estimativas mensais”; que “encerrado o período fiscal, fica prejudicada a penalidade proposta” e que a jurisprudência do CARF firmou entendimento de que ela é ilegítima quando cumulada com a multa de ofício, frisando que a orientação firmada nº CARF é no sentido de restar prejudicada sua aplicação após o encerramento do período fiscal, reproduzindo ainda a Súmula nº 105 do CARF, que não admite a exigência simultânea de multa isolada e multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual.

Considera arbitrária e ilegal a glosa de despesas com serviços de corretagem pagas a ES Promotora de Venda Ltda, por estar a operação albergada por contrato específico, com a devida tributação dos valores pagos pela prestadora dos serviços

Sustenta que não houve omissão de receitas relativas a venda do ativo imobilizado, pois:

- (i) tratando-se de imóvel alienado com cláusula adjeta de alienação fiduciária em garantia a transferência da propriedade somente veio a ocorrer após a quitação da dívida, o que ocorreu em 2012;
- (ii) as movimentações contábeis objeto da glosa corresponderam a meras antecipações do preço da venda do imóvel;
- (iii) o ganho de capital relativo à venda do imóvel foi devida e efetivamente apurado no ano calendário subsequente (2012),
- (iv) os efeitos tributários somente se operam quando da constituição definitiva da situação jurídica, nos termos do artigo 116, inciso II do CTN;
- (v) os I. Fiscais não consideraram o custo de aquisição na apuração da base de cálculo do suposto imposto devido sobre o ganho de capital;
- (vi) por fim, ainda que subsistente a acusação, é certo que somente seria devida a cobrança de juros e multa de mora, uma vez comprovado nos autos que o ganho de capital decorrente da venda do imóvel foi levado à tributação de IRPJ/CSLL no ano calendário de 2012, pois houve mera postergação do tributo;
- (vii) ainda que se admita remotamente se mantenha a acusação de omissão da receita correspondente à venda do imóvel, é certo que o Ilmo. Fiscal Autuante não apresenta os critérios para apuração do ganho de capital sobre o imóvel, tais como o custo de aquisição e eventual valor da amortização, revelando-se nula de direito a cobrança ou ainda parcialmente improcedente.

A DRJ determinou a realização de diligência com o seguinte escopo:

1. apresentar a autorização expedida por autoridade competente para a alegada distribuição de prêmios realizada pela empresa em março de 2011;
2. apresentar as notas fiscais emitidas pela empresa relativas à distribuição de prêmios mencionada no item anterior;
3. informar os valores contábeis, em 03.05.2011, dos imóveis descritos na Escritura Pública de fls. 308 a 317, devidamente comprovados por documentação idônea.

O Relatório de Diligência de fls. 332 a 336 concluiu o seguinte:

a – Sobre a solicitação para apresentar a autorização expedida por autoridade competente para a alegada distribuição de prêmios realizada pela empresa em março de 2011 15.

A empresa se limitou a dizer que tais informações já se encontravam acostas à impugnação, no conjunto probatório 06 (“Processo SUSEP – Grande Prêmio”); esquivando-se a apresentar o documento solicitado; qual seja, a autorização expedida por autoridade competente para a distribuição de prêmios, no que se refere aos lançamentos efetuados em 2011 na conta Código: 2208 - Brindes E Materiais Promocionais, objeto da glosa nos autos de infração (Vide Doc. 7 – Dem Razão 2011 – Conta 2208, às fls. 159 a 176).

16. Ressaltamos aqui, que a autorização apresentada na impugnação, é referente a processo adentrado em 2012; foi expedida pela Caixa Econômica Federal em 16/08/2012; e é referente a um período de execução de 01/09/2012 a 12/01/2013.

Nada tem com relação aos prêmios distribuídos e contabilizados em 31/03/2011.

b – Sobre a solicitação para apresentar as notas fiscais emitidas pela empresa relativas à distribuição de prêmios mencionada no item anterior; bem como os comprovantes das suas respectivas retenções do IRRF em nome das pessoas agraciadas pelos prêmios, e demonstração das suas contabilizações.

17. O contribuinte se limita a apresentar, em meio digital, o que chamou de “notas fiscais requeridas do período de apuração (2011)” – Vide DOC. 02 -anexo à resposta do contribuinte; e o livro razão do ano de 2011 da conta “Brindes para Funcionários” – cód.: 7293 – Vide DOC. 03 - anexo à resposta do contribuinte.

18. Analisando a documentação apresentada, temos que a empresa: nem apresenta as notas fiscais relativas aos prêmios distribuídos e contabilizados em 31/03/2011 (limitou-se a apresentar várias outras notas fiscais de distribuição de brindes); nem apresenta quaisquer comprovantes de retenções do IRRF referente às distribuições dos prêmios; nem apresenta a demonstração de suas contabilizações (apresentou demonstrativo razão da conta 7293 - conta esta, diversa da que tratou a glosa dos autos).

c – Sobre a solicitação para Informar os valores contábeis, em 03/05/2011, dos imóveis descritos na Escritura Pública apresentada às fls. 308 a 317, devidamente demonstrado a partir de sua escrituração e comprovados com documentação hábil e idônea.

19. O contribuinte não apresenta qualquer documentação exceto demonstrativo razão das contas: cód: 18.860 – 1.3.1.0.10.003 – TERRENOS, período de 29/07/2009 a 29/02/2012, e cód: 24.196 – 2.1.2.1.20.00007 – ADIANT. DE VEND – período de 09/03/2011 a 01/12/2012 – Vide DOC. 04 - anexo à resposta do contribuinte.

20. Analisando esses demonstrativos razão, apenas reforçamos a constatação de que a empresa efetuou a venda em 09/03/2011, sem reconhecer em sua contabilidade a receita não operacional referente à operação. Em 2011, apenas, registrou os recebimentos no valor total de R\$ 2.637.500,00, em conta de passivo(conta 24196), a título de Adiantamento de Vendas.

21. Ademais, registre-se aqui, que:

i) A operação de venda foi realizada em 2011, logo, a contabilização da operação haveria de ser feita na data da venda - o que não foi feito;

ii) Os demonstrativos razão agora apresentados não demonstram se a empresa contabilizou os adiantamentos contra contas de receita de vendas; logo, não se pode concluir se ofereceu à tributação como receita em 2012; e,

iii) Mesmo que a empresa tenha apurado contabilmente a operação da venda no ano de 2012, tendo em vista que esta apresentou prejuízo fiscal nesse ano de 2012 (quando, mesmo sem computar as receitas da venda, teve resultado positivo em 2011), não há que se falar em postergação de reconhecimento de receitas e sim de omissão de registro; ou seja, mesmo que tenha contabilizado os resultados da venda (receita, menos custo) em 2012, ela nada pagou a título de IRPJ/CSLL nesse ano-calendário, que possa ser considerado pagamento de forma postergada.

d – Sobre a solicitação para Apresentar os lançamentos contábeis da venda do imóvel referido no item anterior.

22. O contribuinte não apresentou os lançamentos.

Cientificado do Relatório de Diligência Fiscal, o Contribuinte ofertou sua manifestação de fls. 597 a 600, asseverando o seguinte:

- os termos de autorização para realização dos sorteios foram acostados a fls. 298;
- os comprovantes do IRRF relacionados aos prêmios distribuídos em 03/2011 foram apresentados (doc. 2);
- o livro razão da conta “compras para distribuição de prêmios” do período de 01/01/2010 a 31/03/2011, doc. 2, demonstra a contabilização dos prêmios distribuídos no período requerido;
- em razão do seu valor e peculiaridade, seguiram no Conjunto Documental 05 da impugnação os 07 (sete) registros datados de 31/03/2011, no valor de R\$ 21.000,00(vinte e um mil reais), sob a alcunha de “GRANDE PRÊMIO”, referentes respectivamente às NF’s nº 008696, 008697, 008698, 008699, 008700, 009201 e 009202;
- foram anexados ao processo (doc. 3), a fim de demonstrar os lançamentos contábeis da venda do imóvel, o livro-razão das contas “terreno” e “ativo imobilizado” do período de 01/01/2009 a 31/12/2016, em conjunto com a “tela contábil” do lançamento da referida operação;
- o valor contábil do TERRENO em 03/05/2011, posteriormente alienado, restou devidamente comprovado por meio do livro-razão da conta “terrenos”, no qual se demonstrou o valor registrado na aquisição em 29/07/2009, no total de R\$ 1.440.000,00(um milhão quatrocentos e quarenta mil reais);
- a empresa petionante sujeitou tais valores à incidência dos tributos no ano calendário subsequente (2012).

O Acórdão Recorrido, por sua vez, rejeitou as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito deu provimento parcial à Impugnação, tão somente para afastar a glosa de despesas

descritas no histórico dos registros contábeis do Livro Razão como “despesas de consumo” e “inauguração de filial”, pelos seguintes fundamentos:

Aduz ainda a contribuinte que parte dos valores registrados na conta “Brindes e Materiais Promocionais” seria referente a gratificações pagas a funcionários. Efetivamente é o que se deduz da análise do histórico de diversos lançamentos registrados naquela conta, pelo que entendo não ser possível a glosa de tais valores simplesmente por estarem contabilizados em conta denominada “Despesas com Brindes e Materiais Promocionais”, como fez a fiscalização. De igual modo, considero não ser possível, apenas pelos fundamentos adotados pela autoridade fiscal, a glosa de valores descritos no histórico como “despesas de consumo” ou com “inauguração de filial”

O Contribuinte, por sua vês, interpôs dois Recursos Voluntários de igual teor, nos quais em essência reprisa os argumentos já constantes de sua impugnação, protestando ainda pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, com juntada posterior de documentos.

É a síntese do necessário.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1 - ADMISSIBILIDADE

Reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário.

Há, contudo, dois Recursos Voluntários, o que impede, de antemão, o conhecimento do segundo por força da preclusão consumativa.

De todo modo o segundo Recurso Voluntário ofertado, de fls. 717 a 756, é intempestivo, pois protocolado em 17/07/2018, enquanto a ciência do Acórdão Recorrido ocorreu no dia 15/06/2018, de maneira que o prazo recursal se encerrou no dia 16/07/2018, já que ia 15 era domingo, justamente a data de protocolo do primeiro Recurso Voluntário, de fls. 675 a 714.

Pelo Exposto, conheço tão somente do Recurso Voluntário, de fls. 675 a 714.

2 NULIDADE POR DESCONSIDERAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO A APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL

O Recorrente alega a ocorrência de nulidade por suposta falta de consideração do custo para a apuração do Ganho de Capital.

Entendo tratar-se de questão de mérito que comporta, se provida, mero ajuste aritmético no lançamento, sem alteração de seus fundamentos e do regime de apuração do Recorrente, razão pela qual afasto a preliminar de nulidade.

3 MÉRITO

3.1 DEDUÇÃO DE DESPESAS COM BRINDES E PROPAGANDA

No que tange à dedução de despesas com brindes e propaganda, não admitidos pelo Acórdão Recorrido, a indedutibilidade das despesas efetuadas na rubrica “Brindes e materiais promocionais” encontra previsão no art. 249, parágrafo único, inciso VIII do RIR/99:

“Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

(...)

VIII - as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII);”

A impugnante alega que parte das referidas despesas registradas na conta “brindes e materiais promocionais” se referiam a gastos com prêmios conferidos aos funcionários e colaboradores pelo cumprimento de metas em campanha de vendas. Entretanto, não produziu nenhuma prova dessa alegação.

Por fim, defende que a fiscalização não teria se desincumbido do ônus de provar que tratar-se-iam de despesas com brindes.

Entretanto, a natureza de brindes foi inferida pela fiscalização a partir da própria escrituração do Recorrente, que as registrou em seu Livro Razão, conta “Brindes e materiais promocionais”.

Trata-se de elemento que coloca sobre o contribuinte o ônus probatório, pois, nos termos do art. 226 do Código Civil e do art. 413 do Código de Processo Civil, a escrituração faz prova contra a sociedade ainda que desamparada de documentação de suporta, a qual só é necessária para que a mesma escrituração faça prova a seu favor, conforme prevê termos do art. 923 do RIR/99:

“Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).”

Nesse cenário, considerando que o Recorrente não traz elementos novos para demonstrar que a natureza atribuída por seu Livro Razão destoava da realidade e deixa de dialogar com o Acórdão Recorrido, nego provimento ao pleito.

Quanto às despesas com propaganda, tratam-se de despesas cuja dedução é admitida pelo art. 366 do RIR/99

“Art. 366. São admitidos, como despesas de propaganda, desde que diretamente relacionados com a atividade explorada pela empresa e respeitado o regime de competência, observado, ainda, o disposto no art. 249, parágrafo único, inciso VIII (Lei nº 4.506, de 1964, art. 54, e Lei nº 7.450, de 1985, art. 54):”

O Acórdão Recorrido consignou não comprovada a autorização prévia da autoridade competente, Caixa Econômica Federal ou Secretaria de Acompanhamento Econômico do Ministério da Fazenda, exigida pela Portaria MF nº 41, de 2008.

Contestando este ponto suscitado desde a impugnação contribuinte afirma que a autorização para o sorteio estaria acostada a fls. 298. Contudo, o Acórdão Recorrido negou a dedução, pois tal documento corresponde a “Certificado de Autorização Caixa” emitido em 16.08.2012, enquanto as despesas em exame se referem a março de 2011, ou seja, não se comprovou a autorização do órgão competente.

Em razão da ausência de comprovação dos requisitos previstos na legislação, não se admitiu que tais valores fossem considerados como despesa de propaganda e pudessem, assim, ser deduzidos na apuração do IRPJ e da CSLL.

Entendo que a dedução da despesa não foi vinculada pela lei tributária ao atendimento dos requisitos regulatórios, como a autorização do “órgão competente”, bastando para isso prova de sua efetividade, de sua natureza de propaganda do contribuinte.

A esse respeito, acostou-se aos autos, com relação a sete registros datados de 31/03/2011 no valor de R\$ 21.000,00 sob a alcunha de “GRANDE PRÊMIO”, referentes às notas fiscais nº 008696, 008697, 008698, 008699, 008700, 009201 e 009202, **Conjunto Documental 06, anexo à Impugnação**. Entretanto, o conjunto documental anexo à Impugnação não contém as notas fiscais de compra dos veículos, a fl. 298 corresponde a “Certificado de Autorização Caixa” emitido em 16.08.2012, enquanto as despesas em exame se referem a março de 2011, e nada foi

acostado para corroborar que se tratava de despesa com propaganda, razão pela qual a dedutibilidade não pode ser admitida.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso neste tópico

3.2 DEDUÇÃO DE DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO COMPROVADA

Neste ponto argui-se a prática de simulação pela qual parcela das receitas do Recorrente seria desviada para empresa ES Promotora de Venda Ltda, dos mesmos sócios, sob a rubrica de despesas com corretagem para reduzir a carga tributária já que esta última era optante pelo Lucro Presumido, mas não teria qualquer estrutura que conferisse verossimilhança à alegação de que forneceria os serviços contratados pelo Recorrente, cuja execução não foi objeto de prova.

Assim consta no Relatório Fiscal:

“Trata-se de empresa criada em 26/08/2005, em nome dos mesmos sócios da fiscalizada, com endereço dentro das instalações de um dos estabelecimentos da Eletroshopping, i.é., sem instalações próprias;

Conforme seu livro de registro de empregados apresentado, bem como, informado na ficha 70 – Informações Previdenciárias da sua DIPJ/2012, anocalendarário de 2011, esta contava apenas com 1 (um) único funcionário; ou seja, não possuía qualquer estrutura funcional para prestar os serviços de corretagem de seguros de garantia estendida de mercadorias vendidas pela fiscalizada, conforme é o serviço que constam como praticados nos documentos fiscais expedidos (observe-se aqui que a fiscalizada, à época, contava com mais de uma centena de estabelecimentos de vendas).

Assim, a única conclusão a que podemos chegar com relação aos fatos analisados é de que: i) os serviços de contratação dessas garantias estendidas eram executados pelos próprios funcionários da fiscalizada; ii) Por esses serviços, a Eletroshopping recebia a comissão da Instituição Seguradora (valores registrados na conta “14802 - Vendas de Garantia”) e, iii) com vistas a reduzir o seu lucro tributável a aproximadamente 34% (IRPJ + CSLL), repassava (indevidamente) parte desses ganhos para a empresa ligada ES Promotora de Vendas Ltda., que, em condições de ser tributada com base nº Lucro Presumido, sofria uma tributação favorecida, e, sem custos inerentes aos ganhos, poderia repassar o resultado de sua (não) atividade para os seus sócios (os mesmos da fiscalizada).”

Novamente o Recurso Voluntário reitera o já alegado em Impugnação, sem dialogar com o Acórdão Recorrido nem produzir qualquer prova quanto à efetividade da prestação dos serviços, argumentando simplesmente que a operação estaria albergada por contrato específico e que os valores pagos foram tributados pela prestadora dos serviços.

O conjunto de elementos carreados aos autos pela autoridade fiscal a este respeito consiste em arcabouço indiciário firme e consistente no sentido de que a operação seria simulada.

A ES Promotora de Vendas não dispunha de instalações próprias e apenas 1 funcionário para prestação de serviços para os quais foi contratada: corretagem de seguros de garantia estendida de mercadorias vendidas pela contribuinte.

O Recorrente se limitou a apresentar um contrato de prestação de serviços e a apontar os tributos recolhidos pela prestadora, sem esclarecer como a ES Promotora de Venda poderia prestar serviços de corretagem para uma empresa com mais de uma centena de estabelecimentos, como é o caso da impugnante

Ademais, o montante repassado a título de corretagem é incompatível com as próprias receitas do Recorrente, representando mais de 50% das receitas declaradas pelo Recorrente, conforme constatou a fiscalização em excerto que a seguir reproduzo:

“Considerando a receita contabilizada na conta: VENDAS DE GARANTIA - código: 14802, que, no ano de 2011, totalizou R\$ 21.256.586,80; temos que, desse montante, o valor de R\$ 10.640.780,27 foram repassados para aquela empresa (ligada), a título de custo com serviços de corretagem.

Os valores são simplesmente incompatíveis com a intermediação de negócios, que em nenhum mercado representa 50% da operação intermediada.

Claro que poderia o Recorrente ter comprovado que a estrutura enxuta era suficiente à prestação dos serviços, e que estes teriam sido de fato efetuados, mas não se consegue conceber que para pagar valores que representam mais da metade das Receitas do Recorrente, nem um comprovante haja da efetividade da prestação dos serviços, nem mesmo um e-mail sequer demonstrando as tratativas entre as empresas no dia a dia das relações comerciais desenvolvidas.

Pelo exposto, voto por manter a autuação a este respeito.

3.3 OMISSÃO DE RECEITAS COM GANHOS DE CAPITAL

O Recorrente, a este respeito, nada aduz de novo com relação ao já alegado em sua Impugnação, e tampouco dialoga com o Acórdão Recorrido, que a este respeito reflete meu entendimento e trouxe fundamentos robustos e eruditos para a manutenção da autuação, que adoto nos termos do art. 114, §12., I do Regimento Interno do CARF.

O dispositivo dispensa a transcrição da fundamentação da DRJ, de todo modo transcrevo-a em prol da publicidade dos Acórdãos do CARF que não atinge os Acórdãos da DRJ:

Omissão de receitas não operacionais

Alega a impugnante, quanto à omissão de receitas relativas a venda de ativo imobilizado, que a infração não aconteceu, porque o “imóvel foi alienado com

cláusula adjeta de alienação fiduciária em garantia” e, assim, a transferência da propriedade somente teria ocorrido após a quitação da dívida, em 2012, quando teriam se operado os efeitos tributários, nos termos do artigo 116, II, do CTN. Entende que a alienação fiduciária constitui condição suspensiva da propriedade. Reclama ainda que o custo de aquisição não foi considerado na apuração do ganho de capital. Argumenta que ao menos teria havido mera postergação de imposto.

A alienação fiduciária de bem imóvel encontra-se regulada pela Lei nº 9.514, de 1997, da qual destaquem-se os seguintes dispositivos:

Art. 22. A alienação fiduciária regulada por esta Lei é o negócio jurídico pelo qual o devedor, ou fiduciante, com o escopo de garantia, contrata a transferência ao credor, ou fiduciário, da propriedade resolúvel de coisa imóvel.

§ 1º A alienação fiduciária poderá ser contratada por pessoa física ou jurídica, não sendo privativa das entidades que operam no SFI, podendo ter como objeto, além da propriedade plena: (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 11.481, de 2007) (...)

§ 2º Os direitos de garantia instituídos nas hipóteses dos incisos III e IV do § 1º deste artigo ficam limitados à duração da concessão ou direito de superfície, caso tenham sido transferidos por período determinado. (Incluído pela Lei nº 11.481, de 2007) Art. 23. *Constitui-se a propriedade fiduciária de coisa imóvel mediante registro, no competente Registro de Imóveis, do contrato que lhe serve de título.*

Parágrafo único. Com a constituição da propriedade fiduciária, dá-se o desdobramento da posse, tornando-se o fiduciante possuidor direto e o fiduciário possuidor indireto da coisa imóvel.

Art. 24. O contrato que serve de título ao negócio fiduciário conterá:

I - o valor do principal da dívida;

II - o prazo e as condições de reposição do empréstimo ou do crédito do fiduciário;

III - a taxa de juros e os encargos incidentes;

IV - a cláusula de constituição da propriedade fiduciária, com a descrição do imóvel objeto da alienação fiduciária e a indicação do título e modo de aquisição;

V - a cláusula assegurando ao fiduciante, enquanto adimplente, a livre utilização, por sua conta e risco, do imóvel objeto da alienação fiduciária;

VI - a indicação, para efeito de venda em público leilão, do valor do imóvel e dos critérios para a respectiva revisão;

VII - a cláusula dispondo sobre os procedimentos de que trata o art. 27.

Parágrafo único. Caso o valor do imóvel convencionado pelas partes nos termos do inciso VI do caput deste artigo seja inferior ao utilizado pelo órgão competente como base de cálculo para a apuração do imposto sobre transmissão inter vivos, exigível por força da consolidação da propriedade em nome do credor fiduciário,

este último será o valor mínimo para efeito de venda do imóvel no primeiro leilão. (Incluído pela Lei nº 13.465, de 2017) Art. 25. Com o pagamento da dívida e seus encargos, resolve-se, nos termos deste artigo, a propriedade fiduciária do imóvel.

§ 1º No prazo de trinta dias, a contar da data de liquidação da dívida, o fiduciário fornecerá o respectivo termo de quitação ao fiduciante, sob pena de multa em favor deste, equivalente a meio por cento ao mês, ou fração, sobre o valor do contrato.

§ 2º À vista do termo de quitação de que trata o parágrafo anterior, o oficial do competente Registro de Imóveis efetuará o cancelamento do registro da propriedade fiduciária.

Portanto, pela alienação fiduciária de bem imóvel constitui-se um direito real de garantia, que tem por escopo oferecer maior segurança ao credor, no caso de inadimplemento do débito pelo devedor fiduciante.

Caio Mário da Silva Pereira define a propriedade fiduciária como

a transferência, ao credor, do domínio e posse indireta de uma coisa, independentemente de sua tradição efetiva, em garantia do pagamento de obrigação a que acede, resolvendo-se o direito do adquirente com a solução da dívida garantida. (Caio Mário da Silva Pereira, Instituições de Direito Civil, v. IV, 2005, p. 426) (grifei)

É de se perceber que, se o devedor foi capaz de transferir, pela alienação fiduciária, o domínio ao credor fiduciário, por óbvio, ele detinha a propriedade do bem, pois, tratando-se de ato translático de propriedade, necessária a capacidade de disposição do alienante, que deve ter o domínio do bem e o poder de dele dispor livremente.

Ademais, como se constata dos dispositivos legais acima, em verdade é a propriedade do credor fiduciário que se dá sob condição, e condição resolutória, que se resolve com o pagamento da dívida. Já o devedor fiduciante, nas palavras de Orlando Gomes, possui uma pretensão restitutória, subordinada ao implemento da condição resolutiva (GOMES, 1975, p. 54). Em outras palavras, com o implemento da condição, ele readquire o bem cuja propriedade transferira para o credor fiduciário. E, para tanto, como estipula a Lei, basta o mero cancelamento do registro da propriedade fiduciária no Registro de Imóveis. Nesta mesma linha, esclarece Caio Mário da Silva Pereira que “o alienante que transferiu fiduciariamente a propriedade, readquire-a pelo só pagamento da dívida” (PEREIRA, 2005, p. 426, grifei), acrescentando que:

A propriedade fiduciária gera a transferência da propriedade ao credor. Mas há duas declarações de vontade geminadas: a) uma de alienação, pela qual a coisa passa ao domínio do adquirente; b) outra (correspondente ao pactum fiduciae) exprimindo o seu retorno condicional ao devedor. No Direito Romano elas eram destacadas, e distintas na natureza e nos efeitos. No nosso, a conditio está

ínsita no próprio ato. Assim o considera o Código Civil de 2002, qualificando de resolúvel a propriedade do adquirente, isto é, domínio que traz em si mesmo o germe de sua cessação, baseado no fato jurídico do pagamento. (Caio Mário da Silva Pereira, Instituições de Direito Civil, v. IV, 2005, p. 427) (grifei)

Vale ressaltar que, comumente, a alienação fiduciária envolve outros dois negócios jurídicos que a precedem: i. compra e venda; ii. assunção de uma dívida/mútuo (em geral, contraído junto a uma instituição financeira), cujos efeitos jurídicos devem ser compreendidos separadamente da alienação fiduciária, pois, apesar de coligados, eles são distintos. Pelo instrumento de compra e venda, o comprador adquire um bem. Para pagamento do preço pactuado assume uma dívida. E, para garantir o cumprimento dessa obrigação, transfere a propriedade do bem ao credor da dívida. Em geral, o vendedor não figura no pacto de garantia, que é celebrado entre uma entidade financiadora e o devedor. No caso presente, como as figuras do vendedor e do credor se confundem, a compra e venda e a alienação fiduciária foram pactuadas no mesmo instrumento, o que não significa qualquer alteração nº que foi até aqui exposto.

Claro está portanto que os efeitos jurídicos da compra e venda e da alienação fiduciária não se confundem. Se presentes os elementos que caracterizam a compra e venda do bem imóvel: partes, objeto, preço, consentimento e forma, configura-se o negócio celebrado como situação jurídica definitivamente constituída, materializando-se, nos termos do artigo 116, II, do CTN, a ocorrência do fato gerador dos impostos correspondentes, como o imposto de renda sobre o ganho de capital e o imposto sobre a transmissão de bens imóveis.

O fato gerador não é afastado pela existência de cláusula adjeta de alienação fiduciária, que simplesmente institui uma propriedade resolúvel para o credor da dívida assumida pelo adquirente para honrar o pagamento do preço contratado.

Há de se destacar que os elementos caracterizadores de uma compra e venda de bem imóvel estão presentes no caso vertente, sendo que a escritura pública de fls. 308 a 317 estabelece na cláusula 3.1, reproduzida a seguir, que a transferência de propriedade se dera de modo irrevogável e irretroatável, ou seja, o comprador adquiriu o pleno domínio sobre o bem, sem o que, aliás, não poderia, como já falado, ter transferido, sob condição resolutória, a propriedade para o outorgante vendedor.

a Outorgante Vendedora dá plena, geral, irrevogável e irretroatável quitação do preço certo e total da presente compra venda; transmitindo-lhe, neste ato, por força da cláusula constituti, todo direito, domínio, ação e posse que até então exercia sobre os referidos imóveis, para que a Outorgada Compradora possa, a partir de então, deles usar, gozar e dispor, livremente, observados os demais pactos e condições ajustados por este público instrumento.

Não há qualquer fundamento, portanto, para se aduzir que a compra e venda em comento, por ter sido pactuada com cláusula adjeta de alienação fiduciária, constituiu um negócio jurídico sujeito a condição suspensiva. Ademais, sob o ponto de vista contábil, o CPC nº 30 deixa claro que, em semelhantes condições, a receita deve ser reconhecida:

1. Este Pronunciamento deve ser aplicado na contabilização da receita proveniente de: (a) venda de bens; (b) prestação de serviços; e (c) utilização, por parte de terceiros, de outros ativos da entidade que geram juros, royalties e dividendos.

3. O termo “bens” inclui bens produzidos pela entidade com a finalidade de venda e bens comprados para revenda, tais como mercadorias compradas para venda no atacado e no varejo, terrenos e outras propriedades mantidas para revenda.

14. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições: (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens; (b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade e tampouco efetivo controle sobre tais bens; (c) o valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade; (d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e (e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser mensuradas com confiabilidade.

17. Se a entidade retiver somente um risco insignificante inerente à propriedade, a transação é uma venda e a receita deve ser reconhecida. Por exemplo, um vendedor pode reter a titularidade legal sobre os bens unicamente para garantir o recebimento do valor devido. Em tal caso, se a entidade tiver transferido os riscos e benefícios significativos inerentes à propriedade, a transação é uma venda e a receita deve ser reconhecida. Outro exemplo de entidade retendo tão só um insignificante risco de propriedade diz respeito às vendas a varejo em que o valor da compra pode ser reembolsado se o cliente não ficar satisfeito. A receita em tais casos deve ser reconhecida no momento da venda, desde que o vendedor possa estimar com confiabilidade as devoluções futuras. O passivo correspondente a tais devoluções deve ser mensurado tomando por base experiências anteriores e outros fatores relevantes. (grifei)

No que diz respeito à determinação do ganho de capital a ser oferecido à tributação, o § 2º do artigo 225 do RIR/99 preceitua que:

Art. 225. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior, serão acrescidos à base de cálculo de que trata esta Subseção, para efeito de incidência do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

(...)§ 2º O ganho de capital, nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável, corresponderá à

diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º). (grifei)

Neste sentido, como relatado, o processo foi convertido em diligência para que a contribuinte fosse intimada a:

3. informar os valores contábeis, em 03.05.2011, dos imóveis descritos na Escritura Pública de fls. 308 a 317, devidamente comprovados por documentação idônea.

Em resposta a contribuinte apresentou cópia do Razão com registros realizados nas contas “TERRENOS” e “ADIANTAMENTO DE VEND.” (fls. 479 a 480) Sobre os documentos apresentados teceu a fiscalização as seguintes considerações:

O contribuinte não apresenta qualquer documentação exceto demonstrativo razão das contas: cód: 18.860 – 1.3.1.0.10.003 – TERRENOS, período de 29/07/2009 a 29/02/2012, e cód: 24.196 – 2.1.2.1.20.00007 – ADIANT. DE VEND – período de 09/03/2011 a 01/12/2012 – Vide DOC. 04 - anexo à resposta do contribuinte.

Dispõe o artigo 9º do Decreto- Lei nº 1.598, de 1977, que:

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (grifei)

Portanto, a escrituração faz prova a favor do sujeito passivo, desde que comprovada por documentos hábeis. Uma vez que a escrituração apresentada não se fez acompanhar de quaisquer documentos comprobatórios, apesar da oportunidade oferecida à contribuinte por este órgão julgador na mencionada diligência fiscal, é forçoso ratificar-se o valor apurado pelo autor do feito.

O Recorrente ainda defende ter havido mera postergação, com oferecimento dos valores à tributação no ano subsequente, entretanto, não faz a prova da ocorrência da mera postergação, que lhe competia.

Conforme constatado no Relatório de Diligência Fiscal, o Razão, juntado a fls. 379 e 380, não demonstra que os valores contabilizados como adiantamento de venda em 2011 foram efetivamente baixados tendo como contrapartida conta de receita, não se podendo concluir que integraram o resultado do exercício em 2012.

3.4 MULTA ISOLADA POR INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS

3.4.1 AUSÊNCIA DE IMPACTO DAS DEDUÇÕES NAS ESTIMATIVAS DEVIDAS.

O Recorrente alega que as infrações lançadas não teriam qualquer impacto sobre a base de cálculo utilizada para a apuração das estimativas de IRPJ e CSLL, dado que não se adotou a prática do levantamento de balancetes de suspensão ou redução.

A este respeito assistiria razão ao Recorrente caso o Recorrente tivesse optado por apurar as estimativas de IRPJ e CSLL a partir da aplicação dos coeficientes de presunção aplicáveis aos optantes do Lucro Presumido. Nesse cenário, a dedução de despesas com brindes, embora tivesse impactado o Lucro Líquido, o Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL, não afetaria a receita bruta a partir da qual são calculadas as estimativas de IRPJ e CSLL.

Entretanto, a apuração das estimativas pelo contribuinte se deu por meio de Balancetes de suspensão/redução, de maneira que as deduções glosadas impactaram a apuração das estimativas de IRPJ e CSLL.

Por tais razões, improcedente a tese do Recorrente.

3.4.2 POSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO DA MULTA ISOLADA APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO E SUA CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO

A matéria em questão é objeto de uma série de questionamentos perante este Conselho.

Debate-se, usualmente, se a multa isolada somente poderia ser exigida conjuntamente ao lançamento de ofício voltado à exigência das estimativas não quitadas, e, não sendo possível exigir o recolhimento das estimativas após o término do ano-calendário, tampouco poderia ser exigida a penalidade pelo não recolhimento.

Não partilho desse entendimento. A Súmula CARF nº 82 consolidou o entendimento deste Conselho, de que as estimativas de IRPJ e CSLL consistem em mera antecipação do tributo devido, o que as tornaria inexigíveis com o término do ano-calendário a partir do qual se apura o tributo efetivamente devido. Trata-se de técnica de arrecadação imposta aos optantes pelo regime do Lucro Real de apuração anual. Caso o contribuinte seja autuado sofrendo a exigência do recolhimento das estimativas no curso do ano-calendário ao qual correspondem, não se exige a multa isolada, mas a multa de ofício de 75%.

Em virtude da exigência de antecipação, impõe-se sobre o contribuinte a penalidade ora em questão, voltada a punir a conduta daquele que desatende à obrigação de antecipar recursos aos cofres públicos, independentemente de, ao final do ano-calendário, apurar ou não saldo de tributo a pagar.

Entendimento diverso implicaria não só o esvaziamento da sanção imposta àquele que desatende ao dever de antecipar, como também a instituição de prazo decadencial inferior a um ano, distinto do prescrito pelo Código Tributário Nacional.

A Conselheira Livia de Carli Germano no mesmo Acórdão 9101-005.080 muito bem expõe que a multa isolada, tanto na redação anterior como na posterior às alterações legislativas promovidas pela Lei 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/96, é exigível mesmo depois do encerramento do ano-calendário:

“Estas são as razões pelas quais considero também que, de maneira geral, a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual.

Nesse ponto, não ignoro a linha de raciocínio segundo a qual, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa perderia sua eficácia, prevalecendo a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Segundo essa linha, haveria, entre as estimativas e o tributo devido no final do ano, uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, de modo que a multa isolada cobrada em razão da ausência de recolhimento de estimativas apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Não discordo das *premissas* de tal raciocínio, isto é, concordo que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa. Não obstante, compreendo que a *conclusão* a que ele chega não é adequada, e isso essencialmente porque, aqui, não estamos tratando de incidência de principal de tributo, mas de norma que estabelece penalidade.

É dizer, embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (IRPJ/CSLL anual), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais), e a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe logicamente da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que venha a haver tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano, e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido.

Daí porque tais condutas podem ser, como de fato são, penalizadas de forma específica – nos das atuais, a primeira à razão de 50% da estimativa não recolhida e a segunda à razão de 75% do valor do ajuste anual devido.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da pena prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece -- e, até por isso, é denominada "multa isolada": porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança "isolada") quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Distinta é a situação em que, ao final do ano-calendário, o contribuinte apura tributo a pagar mas não o recolhe, tornando-se alvo do lançamento de ofício. Nesses casos, a **jurisprudência administrativa admite a absorção da multa imposta sobre a conduta-meio pela multa imposta sobre a conduta-fim**, levando à prevalência apenas da multa de ofício como consequência da aplicação do princípio da consunção, reconhecido pela súmula CARF nº 105.

"Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

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.

Acórdãos Precedentes:

9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012”

Ocorre, portanto, punição da conduta-meio e da conduta-fim, devendo esta absorver aquela (consunção).

Reconhecendo a aplicabilidade do princípio penal da consunção à seara tributária e muito bem delineando as **três vertentes existentes a seu respeito**, podemos mencionar o Acórdão nº 1401003.058, de relatoria do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, o qual se vale de voto do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

“ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada.”

(...)

“Inicialmente já é de conhecimento dos membros desta Turma Julgadora que meu posicionamento é no sentido da impossibilidade da exigência da multa isolada quando há a aplicação, relativa ao mesmo exercício da multa de ofício em valor igual ou superior ao da multa agravada. Para tanto apresento posicionamento já muitas vezes apresentado neste CARF que contou o prestigioso auxílio do então Conselheiro do CARF Guilherme Adolfo Mendes. vejamos:

Com relação ao auto de infração relativo a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa, por diversas vezes este tema foi objeto de discussão nesta Câmara, existindo três diferentes vertentes de opinião:

1) A primeira segue no sentido de que a aplicação de multa de ofício relativo ao período de apuração anual do imposto impede a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa em função de tratar-se, em essência do mesmo tributo exigido no exercício e, assim, o contribuinte estaria sendo penalizado em duplicidade.

2) A segunda corrente advoga no sentido de que as multas de ofício e isolada punem condutas distintas e assim, podem subsistir concomitantemente sem qualquer empecilho, visto que os fatos geradores são distintos e também distintas as bases de cálculo.

3) A terceira posição interpretativa segue no sentido de que os fatos geradores sendo complementares as sanções, visto que uma pune a falta de antecipação durante o exercício e a outra pune a falta do pagamento no ajuste anual, a maior penalidade deve prevalecer até o montante em que consuma integralmente a punição pela falta de antecipação, somente subsistindo esta se comportar montante maior do que a multa de ofício.

Pessoalmente sou adepto da terceira corrente e da adoção do princípio da consunção.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201000.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário. Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos.

É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

No presente caso, percebe-se que a multa de ofício excede o valor da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa, absorvendo-a integralmente. Desta forma entendo por negar provimento ao lançamento da multa isolada em razão desta ter sido integralmente abrangida pela multa de ofício.

Do exposto voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para excluir da autuação o lançamento de multa isolada por falta de pagamento de estimativa do IRPJ e CSLL.

(...)

Com relação ao princípio da Consunção que, reconheço, não é de sabença geral em sua completude, a estranheza decorre do fato de se afastar a aplicação de uma norma legal (a de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento por estimativa) em razão de um princípio não escrito.

Mas o princípio da Consunção funciona exatamente desta forma. Quando existem condutas praticadas pelos particulares que se amoldem a mais de uma infração, há de se aplicar a pena relativa à maior infração capitulada e deixar de aplicar a pena da menor infração até o limite daquela.”

Mais recentemente o Acórdão 9101-005.080, de relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, expressa o estado atual do debate no âmbito da **CSRF**, no qual se reconheceu a aplicação do princípio da consunção pela **1ª das vertentes acima mencionadas** no voto do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto com as contribuições do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e a manutenção da aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, sendo extremamente oportuna a transcrição dos seguintes excertos de seu voto:

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra¹.

Frise-se que, *per se*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Ainda sobre a permanência da aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/96 não modificaram o aspecto material da regra matriz de incidência das prescrições punitivas em questão, tendo apenas alterando o percentual da multa isolada e afastado a sua possibilidade de agravamento, com

¹ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

alteração topográfica que retirou a previsão da exigência isolada da multa do parágrafo 1º, IV, alocando-a no inciso II do *caput*. Todo o raciocínio que ensejou a consolidação do entendimento do colegiado no verbete sumular de nº 105 remanesce aplicável diante da ausência de alteração de suas premissas fundantes.

Portanto, no caso em questão, verifica-se a patologia apontada pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, impondo-se óbice à aplicação da multa isolada segundo a 1ª vertente da qual acima se tratou, razão pela qual a multa isolada torna-se insubsistente.

3.5 PEDIDO DE PRODUÇÃO DE TODAS AS PROVAS EM DIREITO ADMITIDAS

O pedido genérico de produção de provas não encontra amparo legal, dado que o processo administrativo tributário não possui necessariamente uma fase instrutória nos moldes do processo civil. As provas devem ser apresentadas pelo contribuinte juntamente com sua Manifestação de Inconformidade, conforme o artigo 16 da Lei nº 70235/72, admitindo-se via de regra a juntada extemporânea de provas quando pertinentes ao processo.

No caso, contudo, o pedido é genérico, injustificado e o contribuinte sequer acosta qualquer prova adicional, de maneira que o pedido não merecendo acolhimento.

4 DISPOSITIVO

Pelo exposto, conheço apenas do primeiro Recurso Voluntário, afasto a preliminar de nulidade no mérito, dou-lhe provimento parcial para afastar a multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho, redator designado

5 DA INTRODUÇÃO

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio, o colegiado, tutelando entendimento discordante, **pelo voto de qualidade**, divergiu das conclusões e pugnou em favor da **manutenção da exigência da multa isolada**.

Em razão do exposto, como Presidente dessa digníssima turma, designei-me redator do voto vencedor aqui apresentado.

6 DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA CUMULADA COM A MULTA DE OFÍCIO

No presente processo, a Autoridade Fiscal imputou multa isolada, no percentual de 50%, por ter constatado que, em razão das glosas das despesas não comprovadas, a ELETRO SHOPPING CASA AMARELA LTDA não efetivou o devido recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases de cálculo estimadas mensais. A referida exigência teria se amparado na disposição do art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Em ambas as fases contenciosas, o Sujeito Passivo rebelou-se contra a apontada exação, requerendo o cancelamento desta exação, sob alegação da impossibilidade de cobrança concomitante da multa de ofício e da multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas.

O Aresto guerreado, embora tenha demonstrado sua concordância com a tese defensiva, viu-se impossibilitado de acatá-la na DRJ, em razão da vinculação desta às instruções normativas.

Com a máxima vênia, quanto a este tópico, incabível qualquer reforma da decisão recorrida. A saber.

No presente caso, é mister destacar que, originalmente, a referida multa isolada foi criada pela Lei nº 9.430, de 1996, que no seu art. 44, previa que ela deveria ser calculada pela aplicação do percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor da estimativa mensal do IRPJ e da CSLL devidas, mas não recolhidas, *verbis*:

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, 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;

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

I - ...

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

Posteriormente, com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, em 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, notadamente o seu art. 14, deu nova redação à referida Lei nº 9.430/1999, reduzindo o percentual da multa de 75% para 50% (cinquenta por cento), sendo este último o percentual utilizado no ora contestado lançamento, como segue:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

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:

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;

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.

§ 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. (g.n)

Neste ponto, é de relevo destacar que a novel posituação representou um divisor de águas no que concerne a devida interpretação da aplicação do dispositivo, cuja jurisprudência administrativa levou à edição da Súmula nº 105 do CARF, *ipsis verbis*:

Súmula CARF nº 105: 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.

Do referido epítome, inclusive por destacar no seu teor a referência ao dispositivo antes da alteração aventada, resta manifesto que, até o mês de novembro de 2006, antes,

portanto, de entrar em vigor a alteração reproduzida, indubitavelmente era incabível a imposição de multa isolada concomitantemente com a multa de ofício.

Já em relação ao lançamento de multa isolada sobre insuficiência de estimativa mensal a partir do mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, aplica-se o artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007), não se aplicando, por conseguinte, a Súmula CARF nº 105.

Nesta perspectiva, **não assiste razão a Recorrente quando alega que não se pode exigir uma multa isolada pelo não recolhimento da estimativa cumulada com a multa de ofício**, visto que a sanção determinada pelo sistema é notória: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal – **sem excluir qualquer mês do ano-calendário** -, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (quando há ausência de pagamentos a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário. Além disso, expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Assim, diferente do que sustenta a Recorrente, a inovação legislativa, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de dezembro de 2006 (conforme verificado no caso em tela), afastou qualquer incerteza atinente a possibilidade de aplicação concorrente das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal. As hipóteses de incidência que justificam a exigência das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em virtude da ausência de pagamento da estimativa são díspares, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido, divergindo da apurada consoante o ajuste anual; e os vencimentos ocorrem até o último dia útil do mês seguinte – **a estimativa relativa à competência de dezembro, até o último dia útil de janeiro do ano seguinte** -, diferente do ajuste anual, quando eventual saldo deve ser recolhido até 31 de março do ano seguinte.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

Nota-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, versam sobre pilares fáticos diferentes e autônomos, com distinções claras na materialidade e temporalidade da apuração que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo

diferentes. A multa de ofício, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, aplica-se sobre o tributo não pago ou parcialmente pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, cujo fato gerador completa-se ao final do trimestre ou do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado, e é imputada sobre a estimativa não recolhida ou parcialmente recolhida, apurada conforme balanço/balancetes de suspensão elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra "b", do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas. A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratar de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Ademais, é importante reprimir que as decisões do STJ e da Câmara Superior deste Tribunal colacionadas pela Defesa, não detêm força para nos vincular.

De outro giro, o entendimento aqui externado encontra amparo tanto na Câmara Baixa, como na Alta deste Tribunal, consoante ementas exemplificativas:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (AC nº 1301-006.749 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 21/02/24)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (AC nº 9101-002.438 – 1ª Turma – Sessão de 20/09/16)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006, 2008, 2009 MULTA ISOLADA.

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma

cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (AC nº 9101-002.598 – 1ª Turma – Sessão de 10/05/18)

Por derradeiro, e em especial em relação à **suposta aplicação do princípio da consunção**, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate, com o qual pactuo e adoto:

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

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados CONSUNTOS, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado CONSUNTIVO, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, O SUJEITO ATIVO SÓ DEVERÁ SER RESPONSABILIZADO PELO ILÍCITO MAIS GRAVE².

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

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

Pois bem. Doutrinariamente, existe CRIME PROGRESSIVO quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico),

² RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: . Acesso em: 6 dez. 2010.

necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, *indispensavelmente*, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um MINUS em direção a um PLUS³. (destaques acrescidos).

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

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

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

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

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

Por todo o exposto, **oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário no que toca ao pedido de cancelamento da multa isolada, no percentual de 50%, sobre o não recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas mensais.**

7 DO DISPOSITIVO

Ante ao exposto, oriento meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO no que toca ao pedido de cancelamento da multa isolada, no percentual de 50%, sobre o não recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas mensais.

Assinado Digitalmente

³ Idem, Idem

Raimundo Pires de Santana Filho

DOCUMENTO VALIDADO