



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10540.721556/2014-93  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-003.667 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de janeiro de 2019  
**Matéria** OMISSÃO DE RECEITAS  
**Recorrente** KEP INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2010

OMISSÃO DE RECEITAS. VALOR TRIBUTÁVEL . EXCLUSÃO DAS SAÍDAS A TÍTULO DE TRANSFERÊNCIAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO PELA FILIAL E POSTERIOR DEVOLUÇÃO À MATRIZ. OMISSÃO DE RECEITAS REMANESCENTE. INFRAÇÃO MANTIDA EM PARTE.

Restando demonstrado e comprovado nos autos, mediante cópia da escrituração contábil e fiscal, que as transferências - saídas para industrialização pela filial - são devolvidas para a matriz após a realização da industrialização, cabível a exclusão do valor tributável da omissão de receitas das transferências até o limite do valor comprovado das devoluções, pois essas saídas não configuram receitas ou faturamento.

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do tributo, devendo subsistir, nesses casos, a multa de ofício.

LANÇAMENTOS REFLEXOS; CSLL, PIS E COFINS.

Os lançamentos decorrentes seguem a sorte do lançamento principal (IRPJ), inexistindo razão fática e/ou jurídica para decidir diversamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para excluir da base de cálculo do lançamento os valores indicados na tabela contida no bojo do voto do relator; e (ii) por

---

maioria de votos, para cancelar a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel (Relator), Giovana Pereira de Paiva Leite e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por manter essa exigência. Designado o Conselheiro Roberto Silva Junior para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel- Relator.

(assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felicia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## Relatório

Trata-se do Recurso Voluntário (e-fls. 1314/1316) em face do Acórdão da 12ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro que manteve o lançamento fiscal do ano-calendário 2010 ao julgar a impugnação improcedente (e-fls. 1269/1274).

Quanto aos fatos, consta dos autos:

- que, em **26/12/2014**, a Fiscalização da DRF/Vitória da Conquista lavrou Autos de Infração do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins), ano-calendário 2010, imputando as seguintes infrações (e-fls. 04/54):

(...)

### **0001 OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS OMISSÃO DE RECEITAS**

*Omissão de receitas, conforme relatório fiscal em anexo.*

<b>Fato Gerador</b>	<b>Valor Apurado (R\$)</b>	<b>Multa (%)</b>
31/01/2010	644.370,38	75,00
28/02/2010	1.023.027,94	75,00
31/03/2010	831.176,45	75,00
30/04/2010	1.455.898,74	75,00
31/05/2010	493.561,16	75,00
30/06/2010	928.528,67	75,00
31/07/2010	379.118,02	75,00
31/08/2010	1.161.952,15	75,00
30/09/2010	621.443,99	75,00
31/10/2010	1.037.965,80	75,00
30/11/2010	715.905,95	75,00
31/12/2010	4.751.703,66	75,00

(...)

Obs:

(i) Sobre esses valores tributáveis - discriminados acima - foram lançados IRPJ e CSLL (regime de apuração do lucro real anual) e PIS e Cofins (apuração mensal, regime não-cumulativo).

(ii) Enquadramento legal:

#### **Auto de Infração do IRPJ - Omissão de Receitas:**

(...)

#### *Enquadramento Legal*

*Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99.*

#### **Auto de Infração do CSLL - Omissão de Receitas:**

(...)

*Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:*

*Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95 Arts. 2º da Lei nº 9.249/95 Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96 Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08*

(...)

**Auto de Infração PIS - Omissão de Receitas:**

(...)

*Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:*

*Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 4º da Lei nº 10.637/02 Art. 2º da Lei nº 10.637/02 Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09 Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09 Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09.*

(...)

**Auto de Infração Cofins - Omissão de Receitas:**

(...)

*Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:*

*Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991; art. 5º da Lei nº 10.833/03 Art. 2º, caput, da Lei nº 10.833/03.*

*Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09 Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei nº 10.945/09 Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09.*

(...)

**0002 MULTA OU JUROS ISOLADOS**

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

*Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.*

<b>Fato Gerador</b>	<b>Multa Isolada (R\$)</b>
31/01/2010	6.443,70
28/02/2010	10.230,28
31/03/2010	8.311,76
30/04/2010	14.558,99
31/05/2010	4.935,61
30/06/2010	9.285,29
31/07/2010	3.791,18
31/08/2010	16.879,42
30/09/2010	6.214,44
31/10/2010	10.379,66
30/11/2010	7.159,06
31/12/2010	46.517,04
<b>Total</b>	<b>144.706,43</b>

(...)

Obs:

(i) A Fiscalização lançou multa isolada apenas quanto ao IRPJ;

(ii) Enquadramento legal:

(...)

*Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2010 e 31/12/2010:*

*Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07*

(...)

- que integra os Autos de Infração do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins) o Relatório Fiscal (e-fls. 56/63) e Demonstrativos (e-fls. 65/77).

- que quanto aos fatos, ainda, consta do Relatório Fiscal (e-fls. 56/63), *in verbis*:

(...)

*Após análise dos elementos encaminhados pelo contribuinte foram constatadas diferenças relevantes entre os valores relativos às receitas declaradas (a menor) pela Kep na sua DIPJ e os valores constantes da DMA - Declaração e Apuração Mensal do ICMS, referentes ao ano-calendário de 2010 da empresa matriz e da filial, assim como os constantes da escrituração examinada no Livro de Registro de Saídas e no Livro de Apuração de ICMS apresentados.*

*Assim, foi lavrado e encaminhado à Kep o Termo de Constatação e de Continuidade da Fiscalização datado de 09/12/2013, intimando o contribuinte a apresentar os elementos constantes no referido termo e abaixo relacionados, para*

*esclarecimentos a respeito das constatações verificadas, correspondente tanto à matriz quanto à filial da empresa:*

*1 – Documento(s) comprobatório(s) do direito à fruição do benefício de redução de 75% do IRPJ declarado na DIPJ 2011;*

*2 – Segregar e discriminar quais receitas se referem e quais não se referem ao referido benefício, **referentes à matriz e à filial da empresa**, declarados na DIPJ 2011, assim como, qualquer outro valor referente a receitas que vierem a ser verificados e que não foram declarados na referida DIPJ;*

*3 - Segregar e discriminar, com elementos comprobatórios, os valores declarados na ficha 04A, item 19, 'Outros Custos', e na ficha 05A, item 32, da DIPJ, referentes a 'Outras Despesas Operacionais';*

*4 – Livros relativos à escrituração da filial: Livro de Registro de Apuração de ICMS, de Apuração de IPI, Registro de Saídas, Registro de Entradas;*

*Em 19/12/2013, em resposta ao Termo de Constatação e de Continuidade da Fiscalização foram atendidas as solicitações referentes aos itens 1, 2 e 4 acima; **Porém, a Kep não atendeu ao que foi pedido no item 3, já que nada apresentou para esclarecer tal solicitação.***

*Na sua resposta informou que a matriz realizaria a comercialização da produção e não a filial, já que seria apenas uma unidade de produção, que só receberia os insumos da matriz, efetuava a transformação dos mesmos em produtos acabados e transferia-os de volta a matriz. Para comprovação desta informação apresentou as notas fiscais relativas à saída da matriz para a filial e as notas fiscais de saída da filial para a matriz.*

*Apresentou também as DMA retificadoras referentes à competência de julho e de agosto de 2010, relativas a matriz, correspondentes aos registrados nos seus livros fiscais; não se manifestou em relação aos valores referentes aos demais meses de 2010.*

*Desta forma, de acordo com a análise efetuada a partir dos livros e documentos apresentados pelo contribuinte e dos documentos que a fiscalização tinha a posse, chegou-se a conclusão de que houve omissão de receitas pela Kep no valor de **R\$ 14.044.652,89** (de acordo com a DMA), já que foi declarada em DIPJ valores inferiores ao escriturado nos livros fiscais (Livro de Registro de Apuração de ICMS, Registro de Saídas) e na DMA correspondente. Em consequência ficou prejudicada a estimativa efetuada pelo contribuinte relativa aos tributos devidos, já que as receitas que serviram de base para a estimativa seriam inferiores devido a não computação da receita omitida. Por fim foi acatado o esclarecimento a respeito da comercialização dos produtos que seriam efetuados pela matriz, como também foi aceito, para efeito de apuração da receita*

*bruta, a utilização dos valores dos DMA retificados. As conclusões acima elencadas serão devidamente detalhadas abaixo.*

(...)

### *3.1 - Omissão de Receita:*

*Em resposta ao Termo de Constatação e de Continuidade da Fiscalização datado de 09/12/2013, o contribuinte apresentou as DMA retificadoras referentes à competência de julho e de agosto de 2010, relativas a matriz, onde os valores retificados correspondiam aos valores contabilizados nos livros de registro de saída e de apuração do ICMS. Não houve manifestação relativa aos valores declarados em DMA e registrados nos livros fiscais referentes aos demais meses de 2010.*

*Em análise às informações registradas nos livros de registro de saída e de apuração de ICMS, bem como nos arquivos Sped apresentados, verificou-se os seguintes valores para receita bruta: Receita Bruta informada na Demonstração do Resultado do Exercício-DRE informada no SPED Contábil (Diário e Razão): R\$ 46.761.570,64; Receita Bruta informada nos Livros de registro de saída e de apuração de ICMS R\$ 56.976.466,09; Receita Bruta informada na DMA R\$ 56.976.741,51; Receita Bruta informada na DIPJ R\$ 42.932.088,63. A diferença apurada entre o declarado em DMA e a receita informada em DIPJ seria de **R\$ 14.044.652,89**. Verificou-se que a receita bruta informada no Sped contábil (Diário e Razão) não guardava relação de valor com os escriturados nos livros fiscais acima referidos e nem com a DMA, e que os valores dos tributos declarados em DCTF e pagos foram apurados de acordo com a receita bruta informada em DIPJ, que serviu de base para a apuração do IRPJ da Kep e era inferior ao escriturado nos diversos livros fiscais e na respectiva DMA, conforme planilha anexa. Logo, ficou evidenciado que o valor da receita bruta utilizado na determinação do lucro real pelo contribuinte, foi menor que a declarada em DMA e escriturada no Livro de Registro de Saídas e de Registro de Apuração de ICMS, confirmando uma omissão de receita por parte do contribuinte fiscalizado no montante de **R\$ 14.044.652,89**, considerando o valor da receita bruta declarada em DMA.*

(...)

*As planilhas demonstrativas com os valores da receita bruta constantes da DIPJ, da DMA, e dos livros fiscais, bem como com a diferença omitida apurada estão anexas a este Relatório Fiscal. Também estão anexas as DRE de acordo com os dados informados no Sped contábil e na DIPJ, assim como a DRE com a receita omitida apurada pela fiscalização, considerada como lucro líquido do exercício.*

(...)

- que o crédito tributário lançado de ofício, na data de lavratura dos autos de infração, perfaz o montante de **R\$ 12.998.024,98**, conforme demonstrativo abaixo:

<b>Autos de Infração</b>	<b>Principal (R\$)</b>	<b>Juros de Mora (Calculados até 12/2014) (R\$)</b>	<b>Multa de ofício 75% (R\$)</b>	<b>Multa Isolada 50% (R\$)</b>	<b>Valor Total (R\$)</b>
IRPJ	3.487.163,23	1.280.137,62	2.615.372,42	144.706,43	7.527.379,70
CSLL	1.264.018,76	464.021,29	948.014,07	-	2.676.054,12
Cofins	1.067.393,61	428.157,66	800.545,23	-	2.296.096,50
PIS	231.736,78	92.955,29	173.802,59	-	498.494,66
<b>Total</b>	-	-	-	-	<b>12.998.024,98</b>

Ciente desse lançamento fiscal, o sujeito passivo apresentou Impugnação, argumentando (e-fls. 1181/1182), *in verbis*:

(...)

*No ano de 2010 a referida empresa possuía uma unidade de produção dentro do município de Vitória da Conquista na Bahia, inscrita no CNPJ sob o número 02.723.988/0002-23, essa unidade de produção recebia mercadorias para industrialização da Matriz com as notas fiscais emitidas pela matriz referente a essas mercadorias utilizando o CFOP 5.151 Transferência de mercadorias para industrialização, processava esses materiais e devolvia o produto acabado para ser comercializado pela Matriz, utilizando o CFOP 5.208 Devolução de Mercadorias recebidas para industrialização, sem que houvesse lucro dentro dessas operações de entrada e saída mercadorias. Sendo assim nos livros fiscais da Matriz constam as entradas dos produtos acabados com notas fiscais emitidas pela unidade de produção para matriz e as saídas das mercadorias para industrialização com notas fiscais emitidas pela matriz para a filial, todas essas notas fiscais em que são discriminadas essas operações foram entregues e analisadas pelo auditor fiscal. Os valores dessas saídas de mercadorias foram considerados parte da Base Cálculo dos impostos durante a fiscalização, sendo que esses valores não fazem parte do faturamento da Matriz. O auditor fiscal deixou de levar em consideração na elaboração da Base de Cálculo dos tributos além das saídas em transferência de mercadorias da matriz para a filial, as devoluções ocorridas durante o ano de 2010 e o IPI gerado nas vendas dos produtos industrializados, no cálculo do valor devido do PIS e da COFINS ainda deverão ser levados em consideração os créditos oriundos das compras de produtos para revenda, insumos, bens incorporados para o ativo imobilizado e as devoluções do mês, para que seja feita a apuração do PIS e COFINS durante o mês de apuração. Todos esses valores foram excluídos da Base Cálculo elaborada pela empresa para o pagamento dos impostos*

*alvo da fiscalização. Por esse motivo houve a diferença entre a Base de Cálculo dos tributos pago pela KEP no ano de 2010 e a Base Cálculo determinada no auto de infração.*

(...)

Na primeira instância de julgamento, na sessão de **25/10/2017** a 12ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro manteve o lançamento fiscal, ao julgar a Impugnação improcedente, conforme Acórdão (e-fls. 1269/1274), cuja ementa e parte dispositiva transcrevo, *in verbis*:

(...)

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2010*

*IMPUGNAÇÃO GENÉRICA. FALTA DE INDICAÇÃO DOS PONTOS DE DISCORDÂNCIA. INVIABILIDADE DE CONTRADITÓRIO.*

*A impugnação formulada de modo genérico, sem a indicação específica dos pontos de discordância com a imputação feita pela autoridade fiscal, viola o disposto no art. 16, inciso III e § 4º, do Decreto 70.235/72, não contribuindo na formação do convencimento da autoridade julgadora e inviabilizando o contraditório.*

*PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. OMISSÃO DE RECEITA.*

*O aproveitamento de créditos de PIS e Cofins no regime não-cumulativo, mediante dedução dos valores devidos ou pedido de ressarcimento, decorre da aquisição de insumos para a produção de bens e serviços, e não do auferimento de receitas de vendas no período de apuração. O fato de o contribuinte ter omitido receita não leva à conclusão lógica de que não aproveitou seus créditos de PIS e Cofins.*

*Impugnação Improcedente Crédito*

*Tributário Mantido*

(...)

Ciente desse *decisum* por via postal em **16/11/2017**, conforme documentos (e-fls. 1397/1398), o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário em **15/12/2017**- Termo de Solicitação de Juntada de Recurso Voluntário (e-fls. 1280/1281), cujas razões constam das e-fls. 1314/1316, reiterando os mesmos argumentos já apresentados na Impugnação, juntando ainda os documentos de e-fls. 1317/1395 que já constavam dos autos, exceto a **RELAÇÃO DE DANFES DE SAÍDA COM CFOP 5151, 5202, 5551, 5901 E 6915 DO ANO DE 2010** (relação de notas de transferência para industrialização pela Filial).

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Nelso Kichel, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade. Por isso, conheço do recurso.

**MATÉRIA CONTROVERTIDA**

O Fisco imputou a infração **omissão de receitas** de vendas quanto ao ano-calendário 2010, diferença de receita apurada a partir do confronto entre a receita declarada na DIPJ e a receita apurada de acordo com a DMA e livros fiscais (Registro de Entradas, Saídas e Apuração do ICMS), exigindo IRPJ e reflexos CSLL, PIS e Cofins com imposição, ainda, de multa de ofício de 75% com juros de mora respectivos.

Omissão de receitas: valor tributável **R\$ 14.044.652,89**, conforme demonstrativo a seguir transcrito a partir do Relatório Fiscal, parte integrante do lançamento fiscal:

RECEITA COLUNAS	DECLARADA 1	X RECEITA 2	APURADA 3
<b>Cálculos</b>			<b>Coluna 2 - Coluna 1</b>
<b>MESES AC 2010</b>	<b>RECEITA DECLARADA EM DIPJ (R\$)</b>	<b>RECEITA APURADA DE ACORDO COM DMA E LIVROS FISCAIS (R\$)</b>	<b>DIFERENÇA DE RECEITA APURADA (R\$)</b>
Janeiro	3.250.318,63	3.894.689,00	644.370,38
Fevereiro	2.916.717,13	3.939.745,06	1.023.027,94
Março	4.042.663,13	4.873.839,57	831.176,45
Abril	4.050.699,13	5.506.597,86	1.455.898,74
Maiο	3.876.285,50	4.369.846,66	493.561,16
Junho	3.234.100,13	4.162.628,79	928.528,67
<b>Julho *</b>	3.901.771,00	4.280.889,02	379.118,02
<b>Agosto *</b>	4.427.760,50	5.589.712,65	1.161.952,15
Setembro	4.337.615,75	4.959.059,74	621.443,99
Outubro	4.414.053,00	5.452.018,80	1.037.965,80
Novembro	4.480.104,75	5.196.010,70	715.905,95
Dezembro	0,00	4.751.703,66	4.751.703,66
<b>TOTAL EXERCÍCIO 2011</b>	<b>42.932.088,63</b>	<b>56.976.741,51</b>	<b>14.044.652,89</b>

Obs:

(i) Ainda os valores da receita apurada dos meses de julho e agosto 2010, foram extraídos das DMA retificadoras apresentadas pelo sujeito passivo ao Fisco Estadual (e-fls. 238/242);

Como efeito reflexo da omissão de receitas, o Fisco ainda imputou a infração multa isolada por falta de pagamento de diferença do IRPJ Estimativa mensal, quanto aos meses do ano-calendário 2010.

A decisão a *quo* manteve o lançamento fiscal, julgando improcedente a Impugnação, conforme fundamentação do voto condutor que transcrevo no que pertinente, *in verbis*:

(...)

*Em suas razões, o contribuinte alega, inicialmente, que a fiscalização teria desconsiderado as transferências de insumos da matriz para a filial para fins de industrialização, tributando essas operações como se tratassem de faturamento.*

*O argumento defensivo, ora invocado, foi objeto de apreciação, ainda no curso da ação fiscal, pela autoridade tributária, que, ao tomar ciência dos esclarecimentos prestados pelo contribuinte a respeito dessas operações, assim aduziu em seu relatório (fls. 57/58):*

***Na sua resposta informou que a matriz realizaria a comercialização da produção e não a filial, já que seria apenas uma unidade de produção, que só receberia os insumos da matriz, efetuava a transformação dos mesmos em produtos acabados e transferia-os de volta a matriz. Para comprovação desta informação apresentou as notas fiscais relativas à saída da matriz para a filial e as notas fiscais de saída da filial para a matriz.***

(...)

***(...) Por fim foi acatado o esclarecimento a respeito da comercialização dos produtos que seriam efetuados pela matriz, como também foi aceito, para efeito de apuração da receita bruta, a utilização dos valores dos DMA retificados. (...) (grifo nosso).***

*Veja-se que a autoridade fiscal declara de forma expressa que acatou os esclarecimentos da empresa a respeito das operações entre a matriz e a filial.*

*A alegação da defesa, por sua vez, foi formulada de modo genérico, sem observar o disposto no art. 16, inciso III e § 4º, do Decreto 70.235/72, não apontando os períodos em que o fato teria ocorrido, os valores que teriam sido incluídos indevidamente na base de cálculo detalhada nas planilhas de fls. 65/68, nem tampouco instruindo sua defesa com as provas documentais correspondentes - tais como, notas fiscais, escrituração contábil, etc. -, e procedendo à correlação entre os elementos probatórios e os fatos articulados, de modo a contribuir na formação do convencimento da autoridade julgadora e oportunizar o contraditório.*

(...)

*Com relação à alegação segundo a qual a autoridade lançadora teria desconsiderado as devoluções de mercadorias e o IPI incidente sobre as vendas de produtos industrializado no ano de 2010, o impugnante também não especifica os períodos e valores envolvidos, nem produz as provas necessárias à demonstração dos fatos, de modo que, pelos mesmos fundamentos acima, não há como acolher a argumentação suscitada de forma, igualmente, genérica.*

*Por fim, no que tange à alegação de que deverão ser considerados os créditos de PIS e Cofins referentes às aquisições de produtos para revenda, insumos, mercadorias, bens do ativo imobilizado e devoluções de mercadorias, cumpre ressaltar que o registro e utilização dos créditos no regime não-cumulativo decorre da aquisição de insumos para produção de bens e serviços, e não do auferimento de receitas de vendas no período de apuração. Em outras palavras, o fato de o contribuinte ter omitido receita no ano de 2010 não leva à conclusão lógica de que não aproveitou seus créditos de PIS e Cofins. Tratam-se de situações estanques, que não se comunicam.*

(...)

Nesta instância recursal, o sujeito passivo, rebela-se contra a decisão recorrida, pedindo sua reforma, reiterando, em suma, as mesmas razões já apresentadas na primeira instância de julgamento, pugando pelo afastamento da infração omissão de receitas:

(...)

*No ano de 2010 a referida empresa possuía uma unidade de produção dentro do município de Vitória da Conquista na Bahia, inscrita no CNPJ sob o número 02.723.988/0002-23, essa unidade de produção recebia mercadorias para industrialização da Matriz com as notas fiscais emitidas pela matriz referente a essas mercadorias utilizando o CFOP 5.151 **Transferência de mercadorias para industrialização**, processava esses materiais e devolvia o produto acabado para ser comercializado pela Matriz, utilizando o CFOP 5.208 **Devolução de Mercadorias recebidas para industrialização**, sem que houvesse lucro dentro dessas operações de entrada e saída mercadorias . Sendo assim nos livros fiscais da Matriz constam as entradas dos produtos acabados com notas fiscais emitidas pela unidade de produção para matriz e as saídas das mercadorias para industrialização com notas fiscais emitidas pela matriz para a filial, todas essas notas fiscais em que são discriminadas essas operações foram entregues e analisadas pelo auditor fiscal. Os valores dessas saídas de mercadorias foram considerados parte da Base Cálculo dos impostos durante a fiscalização, sendo que esses valores não fazem parte do faturamento da Matriz. **O auditor fiscal deixou de levar em consideração na elaboração da Base de Cálculo dos tributos além das saídas em transferência de mercadorias da matriz para a filial, as devoluções ocorridas durante o ano de 2010 (...).***

Pois bem.

Inexistindo preliminar a ser enfrentada, passo a analisar o mérito da contenda.

### OMISSÃO DE RECEITAS

Conforme relatado, a controvérsia, em suma, reside quanto ao valor tributável da omissão de receitas.

O Fisco apurou omissão de receitas no valor de R\$ **14.044.652,89**, quanto ao ano-calendário 2010.

Por sua vez, o sujeito passivo rebate, argumentando que o Fisco computou no citado montante - como receitas de faturamento da Matriz - as saídas de insumos para industrialização pela Filial (**transferências**), a qual - após realizada a operação de industrialização - **devolve** à Matriz os produtos acabados (industrializados); que, assim, essas mercadorias transferidas para a Filial - para industrialização - embora consideradas saídas - não configuram receitas ou faturamento.

Compulsando os autos, constata-se que, durante o ano-calendário 2010, houve sim **transferências** de insumos da Matriz à Filial, para industrialização (saídas com NF) e **devoluções** da Filial para a Matriz - produtos acabados (entradas com NF).

Nesse sentido, a partir da cópia do livro Registro de Entradas, Registro de Saídas e DMA (e-fls. 126/148, 214/225 e 1364/1387), tem-se os seguintes dados de **transferências** (CFOP 5151) e **devoluções** (CFOP 1208), conforme demonstrativo abaixo:

AC 2010	Livro	Registro Entradas	Livro	Registro Saídas	DMA	Operação Do Estado (entrada) e Para o Estado (saída)
Janeiro	CFOP 1208	1.398.144,72	CFOP 5151	<b>508.334,95</b>	Entrada Devoluções (outros)	1.398.144,72
					Saídas Transferências	<b>508.334,95</b>
Fevereiro	CFOP 1208	1.106.133,84	CFOP 5151	<b>707.937,75</b>	Entrada Devoluções (outros)	1.106.133,84
					Saídas Transferências	<b>707.937,75</b>
Março	CFOP 1208	1.543.442,36	CFOP 5151	<b>632.211,25</b>	Entrada Devoluções	1.543.442,36

Processo nº 10540.721556/2014-93  
Acórdão n.º 1301-003.667

S1-C3T1  
Fl. 1.421

					(outros) Saídas Transferências	<b>632.211,25</b>
Abril	CFOP 1208	1.517.915,31	CFOP 5151	<b>1.203.738,75</b>	Entrada Devoluções (outros)  Saídas Transferências	1.517.915,31   <b>1.203.738,75</b>
Maiο	CFOP 1208	1.287.705,52	CFOP 5151	<b>305.212,50</b>	Entrada Devoluções (outros)  Saídas Transferências	1.287.850,56   <b>305.212,50</b>
Junho	CFOP 1208	1.187.147,20	CFOP 5151	<b>794.185,50</b>	Entrada Devoluções (outros)  Saídas Transferências	1.187.147,20   <b>794.185,50</b>
Julho	CFOP 1208	1.442.067,55	CFOP 5151	<b>226.978,75</b>	Entrada Devoluções (outros)  Saídas Transferências	1.442.309,20   <b>226.978,75</b>
Agosto	CFOP 1208	1.491.733,89	CFOP 5151	<b>967.602,75</b>	Entrada Devoluções (outros)  Saídas Transferências	1.491.733,89   <b>967.602,75</b>
Setembro	CFOP 1208	1.574.601,62	CFOP 5151	<b>337.048,75</b>	Entrada Devoluções (outros)  Saídas Transferências	1.574.601,62   <b>337.048,75</b>
Outubro	CFOP 1208	1.744.525,06	CFOP 5151	<b>805.357,38</b>	Entrada Devoluções (outros)  Saídas Transferências	1.745.431,99   <b>805.357,38</b>
Novembro	CFOP 1208	1.690.540,43	CFOP 5151	<b>510.382,20</b>	Entrada Devoluções (outros)  Saídas Transferências	1.690.540,43   <b>510.382,20</b>
Dezembro	CFOP 1208	1.557.382,83	CFOP 5151	<b>379.219,49</b>	Entrada Devoluções	1.557.382,83

					(outros) Saídas Transferências	379.219,49
<b>Total</b>	-	-	<b>CFOP 5151</b>	<b>7.378.210,02</b>	-	-

Obs:

(i) CFOP 1208 - Devolução de produção do estabelecimento, remetida em transferência;

(ii) CFOP 5151 - Transferência de produção do estabelecimento.

**(iii) Quanto a operações atinentes a outros códigos não restaram comprovados valores a serem excluídos do valor tributável da infração imputada omissão de receitas.**

Como visto, restou demonstrado/comprovado, **em parte**, pela escrituração contábil que, em todos os meses do ano-calendário 2010, houve fluxo de transferência de produção do estabelecimento matriz para a filial e, por sua vez, da filial para a matriz, também, houve fluxo de devolução de produção do estabelecimento que havia sido recebido em transferência a partir da Matriz para industrialização pela Filial.

Ainda, as notas fiscais, juntadas aos autos, emitidas pela Matriz (saídas) e as emitidas pela Filial (escrituradas no livro Registro de Entradas da Matriz), também, comprovam esse fluxo de **transferências** para industrialização e **devoluções** dos produtos acabados (industrializados pela Filial).

Diversamente do que restou consignado na decisão recorrida, a Fiscalização deixara de excluir do valor da omissão de receitas as transferências CFOP 5151 para a Filial, conforme comprova a escrituração contábil e fiscal da recorrente.

Assim, procede, em parte, a irrisignação da recorrente, pois os valores das transferência CFOP 5151 para a Filial, que restaram comprovadas nos autos, devem ser excluídas da omissão de receitas, pois não configuram receitas ou faturamento.

#### DEMONSTRATIVO DA OMISSÃO DE RECEITAS REMANESCENTE

Ano-Calendário 2010	Omissão de Receitas - Auto de Infração	Exclusão das Transferências para Filial -Recurso Voluntário	Omissão de Receitas Remanescente
Janeiro	644.370,38	508.334,95	136.035,43
Fevereiro	1.023.027,94	707.937,75	315.090,19
Março	831.176,45	632.211,25	198.965,20
Abril	1.455.898,74	1.203.738,75	252.159,99
Maiο	493.561,16	305.212,50	188.348,66
Junho	928.528,67	794.185,50	134.343,17
Julho	379.118,02	226.978,75	152.139,27

Agosto	1.161.952,15	967.602,75	194.349,40
Setembro	621.443,99	337.048,75	284.395,24
Outubro	1.037.965,80	805.357,38	232.608,42
Novembro	715.905,95	510.382,20	205.523,75
Dezembro	4.751.703,66	379.219,49	4.372.484,17
Total	<b>14.044.652,89</b>	<b>7.378.210,02</b>	<b>6.666.442,89</b>

### PIS E COFINS: SUPOSTOS CRÉDITOS

Quanto aos supostos créditos de PIS e Cofins genericamente alegados nas razões do recurso, a decisão *a quo*, no voto condutor, enfrentou a questão adequadamente cuja fundamentação adoto, como razão de decidir, *in verbis*:

(...)

*Por fim, no que tange à alegação de que deverão ser considerados os créditos de PIS e Cofins referentes às aquisições de produtos para revenda, insumos, mercadorias, bens do ativo imobilizado e devoluções de mercadorias, cumpre ressaltar que o registro e utilização dos créditos no regime não-cumulativo decorre da aquisição de insumos para produção de bens e serviços, e não do auferimento de receitas de vendas no período de apuração. Em outras palavras, o fato de o contribuinte ter omitido receita no ano de 2010 não leva à conclusão lógica de que não aproveitou seus créditos de PIS e Cofins. Tratam-se de situações estanques, que não se comunicam.*

(...)

Ademais, nesta instância recursal, a contribuinte também não demonstrou e não comprovou, de forma cabal, nos autos que deixara de utilizar eventuais créditos de PIS e Cofins acerca de aquisições de produtos para revenda, insumos, mercadorias, bens do ativo imobilizado e devolução de mercadorias.

### MULTA DE OFÍCIO POR SALDO DO IMPOSTO A PAGAR - AJUSTE ANUAL E MULTA POR FALTA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO DO IRPJ ESTIMATIVA MENSAL. ANO-CALENDÁRIO 2010.

O posicionamento da maioria dos integrantes desta Egrégia Turma é pela impossibilidade de exigência, concomitantemente, das multas de ofício (falta de pagamento de saldo de imposto -ajuste anual) e da isolada (falta de antecipação de pagamento de estimativa mensal), em decorrência, como no caso, de omissão de receitas.

Não comungo desse entendimento da maioria, entendo cabível a imputação e exigência das multas, sou voto vencido.

Não obstante, apresento meu entendimento acerca da matéria.

A partir do advento da MP nº 351, de 22/01/2007, e sua posterior conversão na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, julgo terem sido extirpadas as fontes de dúvida interpretação do art. 44 no que diz respeito à previsão das multas isolada e de ofício. A nova redação é clara em relação às hipóteses de incidência de cada uma das multas, suas bases de cálculo e percentuais aplicáveis.

Observe-se as alterações efetivas operadas pela mudança de redação: (i) a multa isolada não é mais calculada sobre "a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"; passando a incidir sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser pago na forma prevista no art. 2º da mesma lei; (ii) o percentual aplicável no cálculo da multa passa de 75% para 50%.

A multa pela falta de antecipação de pagamento de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro (ajuste anual). Elas configuram penalidades distintas, tutelam bens jurídicos distintos. Não há que se falar em *bis in idem*.

A multa normal de 75% pune o não pagamento do tributo, (violação da obrigação de dar dinheiro ao Estado *ex lege*, cujo fato gerador já ocorrerá), enquanto que a multa isolada de 50% pune a violação do dever legal de antecipar o pagamento de quantia provisória, antes da ocorrência do fato gerador do tributo.

Friso que a Súmula CARF nº 105 é explícita ao mencionar a impossibilidade de cobrança concomitante da "multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996" com a "multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual".

Ou seja, o Verbete aplica-se apenas para períodos anteriores ao advento da MP nº 351, de 22/01/2007, pois a partir de janeiro de 2007, quando entrou em vigência a MP nº 351/2007, não subsistem os motivos que outrora impediam a cobrança concomitante das duas multas.

No caso, a falta de antecipação de pagamento das estimativas são do ano-calendário 2010; portanto, não se aplica a Súmula CARF nº 105.

Não é razoável pensar que a multa isolada somente pode ser exigida quando não existe valor de principal a ser exigido, na hipótese de prejuízo fiscal/base negativa de CSLL, ou de já se ter recolhido o tributo.

Ora, se a multa isolada deve ser aplicada "ainda" que não haja tributo devido no ajuste (em razão de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme o texto da lei), com mais razão ela deve ser exigida se há tributo devido ao final do ano, e ainda não quitado.

A noção de justiça força essa conclusão, e o fato de a lei utilizar a expressão "ainda", apenas a confirma.

Não seria razoável punir por falta de "antecipações" aquele que nada deveu no ajuste anual, e exonerar dessa penalidade aquele que era realmente devedor de tributo.

E se o texto legal diz "ainda que tenha sido apurado prejuízo ...." e não "ainda que venha a ser apurado prejuízo...", esta é realmente uma clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para a infração praticada a partir do ano-calendário de 2007 em diante, como no caso.

Na lide objeto destes autos, as multas de ofício e isolada referem-se a infração ocorrida no ano-calendário 2010.

Voto pela manutenção dessas multas (de ofício e isoladas), claro ajustadas em face da omissão de receitas remanescente, que implica recálculo do valor das estimativas mensais não pagas e das respectivas multas isoladas.

### **AJUSTES - RECÁLCULO DAS EXAÇÕES FISCAIS**

No caso, a unidade de origem da RFB, ou seja, a DRF/Vitória da Conquista:

a) deverá recalcular o valor do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, bem como a multa de 75% e juros de mora, levando em conta o valor da omissão de receitas remanescente, conforme DEMONSTRATIVO DA OMISSÃO DE RECEITAS REMANESCENTE, constante deste Voto;

b) deverá fornecer ao sujeito passivo, quando da ciência do presente Acórdão, extrato do crédito tributário mantido para cada exação fiscal, com demonstrativo de cálculo.

Vale dizer, quando da ciência desse *decisum*, a unidade de origem da RFB, no caso a DRF/Vitória da Conquista deverá fornecer ao sujeito passivo, além da cópia do Acórdão, o extrato do crédito tributário mantido e demonstrativo do cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, respectiva multa de ofício de 75% e dos juros de mora, levando em conta o valor da omissão de receitas remanescente.

Por tudo que foi exposto, voto para conhecer do recurso e no mérito dar provimento parcial.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel

## Voto Vencedor

Conselheiro Roberto Silva Junior - Redator Designado

Não obstante o bem elaborado voto do Conselheiro Relator, ousou divergir quanto à possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício. A matéria já foi examinada por esta Turma, que de forma sistemática vem rechaçando a cumulação das duas multas.

Em primeiro lugar, a multa isolada não se destina a apenar omissão de receitas, nem infrações como deduções indevidas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Para tais infrações, aplica-se a multa de ofício, cobrada juntamente com o tributo, do qual ela é acessório. Trata-se, portanto, de multa vinculada ao tributo, diferente da outra que se exige isoladamente.

A multa isolada, diferentemente da multa de ofício, foi instituída para punir os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixam de recolher as estimativas mensais. Isso porque, encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, pois elas têm natureza de antecipação do tributo apurado no final do período. Encerrado o período base, o Fisco só pode exigir o valor efetivamente devido, e não as antecipações.

Nesse sentido a Súmula CARF 82:

*Após o encerramento do ano calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.*

Em resumo, as estimativas só podem ser cobradas no curso do respectivo período de apuração.

Até o advento da multa isolada, a norma que determinava o recolhimento das estimativas mensais, àqueles que optassem pelo lucro real anual, não era, na prática, obrigatória, pois destituída de sanção específica para seu descumprimento. Por isso, o recolhimento das estimativas se tornara mera recomendação, a qual o contribuinte atendia se lhe conviesse, porque o descumprimento não tinha consequência.

É nesse contexto que surgiu a figura da multa isolada, cujo propósito específico é punir o descumprimento da norma que impõe, aos que optaram pelo lucro real anual, o recolhimento mensal por estimativa ou, opcionalmente, o levantamento de balancete de verificação, visando a suspender ou reduzir a estimativa do mês.

Essa, em linhas gerais, é a finalidade da multa isolada. Para tais situações foi concebida. Aplicá-la a casos de omissão de receita ou de glosa de despesas, além de ser um desvio, é uma forma de exacerbar a penalidade, sem previsão legal para tanto.

A par dessas razões, existe ainda um entendimento de que a aplicação da multa vinculada afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. O E. Superior Tribunal de Justiça - STJ tem decisões nesse sentido, das quais é exemplo a proferida no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS.

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Herman Benjamin, se pode extrair o trecho abaixo:

Conforme assentado na decisão agravada, a Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996. Confirmam-se:

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

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

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 28/9/2015).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430 96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 24/3/2015).

A natureza de cada uma das multas e o entendimento pela prevalência do *princípio da consunção* foram suficientemente debatidos no REsp 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins. Transcrevo, por oportuno, os fundamentos declinados por Sua Excelência:

Não prospera a pretensão recursal, na medida em que não reconheço a possibilidade de exigência cumulativa de tais multas.

A multa do inciso I é aplicável 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*".

A multa do inciso II, entretanto, 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 nº 11.488, de 2007)*".

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido.

Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos caso ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

---

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no *caput*.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, a cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

Firmado nesses dois fundamentos, afasto a exigência da multa isolada, acompanhando, nas demais questões, o voto do ilustre Conselheiro Relator.

(assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior