



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

**Processo nº** 10855.722833/2011-99  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-001.635 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de abril de 2014  
**Matéria** IRPJ E CSLL - MULTA ISOLADA  
**Recorrente** NOVA TAMBORÉ INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALUMÍNIO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2006

PEDIDO DE DESISTÊNCIA. PERDA DE OBJETO.

A apresentação formal do pedido de desistência, relativamente à matéria abrangida pela solicitação, implica em perda de objeto do recurso voluntário e no encerramento da lide.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

Em função de expressa previsão legal, deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso na parte abrangida pelo pedido de desistência e, por voto de qualidade, negar provimento na parte conhecida para manter a exigência das multas isoladas. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez., que votaram por dar provimento. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar. Participou do julgamento o Conselheiro Carlos Mozart Barreto Vianna

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Carlos Pelá, Carlos Mozart Barreto Vianna , Moises Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto

CÓPIA

## Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

A pessoa jurídica acima qualificada teve contra si lavrado o auto de infração (AI e demonstrativos às fls. 997 a 1.007) relativo ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IRPJ) do ano-calendário 2006 em face de omissão de receitas por presunção legal e às multas isoladas quanto aos meses de fevereiro a dezembro, desse mesmo ano-calendário, conforme abaixo:

a) Infração nº 001: falta de escrituração de pagamentos efetuados;

b) Infração nº 002: falta de escrituração de compras;

c) Infração nº 003: passivo fictício e

d) Infração nº 004: multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada.

Esse lançamento resultou em R\$ 2.529.208,19 de imposto, R\$ 2.845.440,21 de multa proporcional de ofício (112,5%) e R\$ 1.247.188,06 de juros de mora calculados até setembro de 2011, bem como R\$ 1.282.068,79 de multa isolada, totalizando R\$ 7.903.977,25.

Foram também lavrados os autos de infração relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins (fls. 1.008 a 1.056), reflexos. Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, há ainda a infração relativa aos descontos indevidos de créditos.

O total do crédito tributário lançado foi de R\$ 13.016.537,23. Os valores estão discriminados individualmente em cada auto de infração e também nas fls. 2 e 3.

A descrição do procedimento efetuado e, bem assim, da infração e o seu enquadramento legal encontram-se nos autos de infração e no Relatório Fiscal acostado às fls. 986 a 996.

A ciência quanto aos lançamentos ocorreu, por via postal, em 15 de setembro de 2011, conforme Aviso de Recebimento (fl. 1.062).

Segundo consta no Memorando nº 596/2011 do CAC da DRF em Campinas (fl. 1.065), em 13 de outubro de 2011 foi protocolada a impugnação e respectivas razões (fls. 1.066 a 1.089), firmada por procurador, na qual foi aduzido, em apertada síntese, que:

a) não há provas de que os pagamentos feitos à Valesul foram efetivados nas datas indicadas;

b) a mensuração do passivo fictício foi obtida por arbitramento;

c) o confronto entre os valores obtidos pelo fisco e os contidos na DIPJ demonstra que a escrituração da empresa não reunia condições de instruir a tributação pelo lucro real, que foi mantida;

d) prova disso foi a contratação de um perito contábil para levantar os dados requeridos pela fiscalização;

e) a precariedade da escrituração contábil indicava que a forma de apuração deveria ser o lucro arbitrado;

f) da forma como ocorreram os lançamentos, houve a tributação das receitas sem contudo serem deduzidos os correspondentes custos;

g) em face da precariedade da escrituração contábil e da manutenção pelo autuante da forma de tributação pelo lucro real, são nulos os lançamentos;

h) não houve a comprovação da existência do passivo fictício uma vez que:

h.1) os dados obtidos junto à Valesul não conferem certeza quanto às datas em que os pagamentos foram efetuados nem tampouco se eles foram efetivamente feitos;

h.2) a Valesul não indicou o número do cheque recebido, mas cópia de seu extrato bancário cujos lançamentos a crédito ocorreram em dinheiro como consta no extrato de fl. 491;

h.3) nesse mesmo extrato (fl. 491), a menção à impugnante foi lançada de forma manuscrita;

h.4) o autuante presumiu que todos os pagamentos ocorreram em dezembro, em face de não ser possível determinar as datas desses pagamentos, hipótese mais favorável ao contribuinte;

h.5) vício maior ocorreu em face da presunção de que não houve passivo efetivo em todos os meses, pela simples comparação entre os pagamentos e as compras, aqueles em valores maiores que os destas;

h.6) mais patente ficou o arbitramento do passivo fictício pela tributação da diferença entre os saldos em 31 de dezembro de 2006 e em 31 de dezembro de 2005, da conta nº 211010045 (Valesul), uma vez que, dessa forma, não há como saber quais obrigações e exigibilidades encontram-se pagas e mantidas no passivo;

i) adiantamento por compras futuras representa direito junto ao fornecedor, sem repercussão imediata na apuração das bases de cálculo de tributos;

j) em especial no caso do IRPJ e da CSLL, a falta de registro de operações de compra pode indicar uma pretensa omissão de receitas, mas aponta também para a ausência da apropriação do custo com insumos;

k) se não houve a tributação pelo lucro arbitrado, mas mantido o lucro real, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins deveriam ser apuradas pelo regime da não cumulatividade com a apropriação do respectivo crédito;

l) o direito ao crédito na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins é legítimo, quer por não haver exceção expressa na Lei nº 10.833/03 no caso de falta de escrituração de aquisições, quer pelo próprio princípio da não cumulatividade;

m) as bases de cálculo das referidas contribuições não poderiam ser acrescidas do valor do passivo fictício, uma vez que este não restou comprovado;

n) não pode haver cumulação de lançamentos das multas de ofício e isolada;

o) a multa não poderia ter sido agravada, uma vez que não houve recusa em responder às intimações;

o.1) não foram disponibilizados para a fiscalizada os elementos de que o fisco já dispunha mediante circularização, exigindo-se dela esclarecimentos sobre dados de extrema gravidade, o que determina a nulidade dos termos de intimação e dos próprios lançamentos;

o.2) a fiscalizada não estava obrigada a produzir prova contra si, contudo não ficou inerte como comprovam os documentos de fls. 895 e 899.

Ao final, são requeridos o acolhimento da defesa e a declaração de nulidade/improcedência dos lançamentos

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande – MS prolatou o Acórdão 04-30.378 considerando improcedente a impugnação e mantendo a exigência na totalidade. A decisão está assim ementada:

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

*Ano-calendário: 2006*

*NULIDADE. INOCORRÊNCIA.*

*Observadas as normas pertinentes à apuração do imposto e, tendo o auto de infração sido lavrado por agente competente e não tendo havido cerceamento do direito de defesa, não há nulidade do lançamento.*

*SALDO IRREAL DA CONTA FORNECEDORES. PASSIVO FICTÍCIO.*

*Efetuosos adiantamentos a fornecedores, a manutenção no passivo de obrigações já pagas, uma vez a baixa desses adiantamentos na contabilidade das fornecedoras ser considerado pagamento, caracteriza o passivo fictício.*

*ADIANTAMENTOS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO.*

*A não contabilização da efetiva transferência de numerário se consubstancia em falta de escrituração de pagamentos, o que faz presumir a omissão de receitas.*

*FALTA DE REGISTRO DE COMPRAS.*

*A falta de registro das compras implica em falta de contabilização de pagamentos e faz presumir a omissão de receitas, infração de que decorre o lançamento, não havendo como se apropriar custos decorrentes dessas compras não escrituradas.*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.*

*Ocorrendo a tributação pela presunção de omissão de receitas em face da não escrituração das compras ou falta*

*de registro de adiantamentos, não há créditos decorrentes das contribuições em face da não cumulatividade.*

**MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.**

*Por se referirem a infrações distintas, a multa de ofício exigida isoladamente sobre o valor da contribuição apurada por estimativa no curso do ano-calendário, que deixou de ser recolhido, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real anual igualmente não-recolhido.*

**CSLL. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS.**

*Aplicam-se à CSLL, contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, os mesmos argumentos esposados para o IRPJ, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de defesa.*

**MULTAS ISOLADAS. ESTIMATIVAS NÃO PAGAS.**

*Deve ser mantido o lançamento relativo às multas isoladas, porque dependente da manutenção do lançamento principal.*

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS. CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE.**

*Deve ser mantido o lançamento relativo aos descontos efetuados indevidamente, porque dependente da manutenção do lançamento principal.*

Devidamente cientificado, o sujeito passivo recorreu a este Colegiado, ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória.

Posteriormente, a interessada peticionou nos autos informando a apresentação do pedido de desistência e parcelamento nos moldes da Lei nº 11.941/2009, abrangendo toda a exigência, com exceção das multas isoladas.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO

O sujeito passivo peticionou nos autos informando a apresentação de pedido de desistência para fins de adesão ao parcelamento estabelecido na Lei nº 11.941/2009. De acordo, com a petição, o pedido abrangeu a exigência em sua quase totalidade, com exceção das multas isoladas.

Dessa forma, no que se refere à matéria abarcada pela solicitação, o recurso não merece ser conhecido por perda de objeto.

A lide fica restrita à exigência das multas isoladas sobre o imposto e a contribuição devidos a título de estimativa.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste.

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

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

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de*

*declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

(....)

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

(....)

*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;*

(.....) (grifo acrescido)

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

(.....)

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

(.....)

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*



(.....) (grifo acrescido)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, Simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

Em recente pronunciamento nesta Câmara o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

(.....)

Nada obstante, 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, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, 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.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

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 grave.<sup>1</sup>

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), 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 *plus*.<sup>2</sup> (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

<sup>1</sup> 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: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

<sup>2</sup> *Idem, Idem* do digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

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.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator