



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11274.720389/2021-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.331 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2024
Recorrente CENTRAL AÇUCAREIRA USINA SANTA MARIA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2016, 2017

AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE PASSIVO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA.

A falta de comprovação acerca de valores contabilizados em conta do passivo afeta a pretensos adiantamentos de clientes enseja a qualificação de tais obrigações como passivo fictícios e, por decorrência, a presunção legal de omissão de receitas.

Caso concreto em que os Recorrentes demonstraram suas alegações relativas à conta Adiantamento de Clientes.

DESPESAS INCOMPROVADAS. GLOSA.

A falta de apresentação de elementos de suporte de despesas registradas na contabilidade enseja a sua glosa para fins fiscais. Meros relatórios, desacompanhados de maiores esclarecimentos e dos competentes documentos de suporte não são bastantes para comprovar a higidez de lançamentos contábeis.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CABIMENTO DE MULTA ISOLADA.

Restando evidenciada a ocorrência das infrações apuradas pela fiscalização, é imperioso reconhecer a correção das apuradas insuficiências de recolhimento das estimativas mensais.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. EXIGÊNCIA DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, 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 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.

ERRO NO PREENCHIMENTO DA ECF. INFRAÇÃO OBJETIVA.

Sendo objetiva a infração relativa a erro no preenchimento da ECF, é irrelevante a motivação subjetiva do agente, sendo que meros erros também são passíveis de penalização.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016, 2017

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA .

Apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de solicitar a realização de diligências ou perícias, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as quais considerar prescindíveis ou impraticáveis.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DOS ADMINISTRADORES. ART. 135, III, DO CTN. NECESSIDADE DE PROVA DA PRÁTICA DE EXCESSO DE PODERES OU DE INFRAÇÃO À LEI.

A responsabilidade tributária de administradores e gestores é subjetiva, demandando a comprovação da prática de ilícito, por excesso de poderes, infração à lei para obtenção intencional de proveito tributário indevido ou ato contrário contrato social ou estatutos do sujeito passivo. Por decisão vinculante do STF no RE 562.276, prolatada sob o regime de repercussão geral, a atribuição de responsabilidade tributária a administradores exige a comprovação de um ato ilícito qualificado.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar a exigência referente ao adiantamento de clientes e afastar as imputações de responsabilidade. Vencidos: os Conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (Relator) e Lucas Issa Halah, que davam provimento em maior extensão para exonerar a multa isolada. A Conselheira Carmen Ferreira Saraiva e o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque acompanharam o Relator apenas pelas conclusões em relação à exoneração da responsabilidade tributária. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Fredy Jose Gomes de Albuquerque - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Alexandre Evaristo Pinto, Lucas Issa Halah e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão n.º **108-025.017**, proferido pela 1ª Turma da DRJ08 que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE as impugnações, mantendo-se **integralmente o crédito tributário constituído, bem como as responsabilidades tributárias imputadas**.

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, reproduzo-a a seguir:

A fiscalização inicia seu relato apontando as comunicações com a fiscalizada, nos seguintes termos:

A presente ação fiscal iniciou-se com a ciência, em 01/11/2019, pelo sujeito passivo, do Termo de Início do Procedimento Fiscal, de 03/09/2019 (DOC. 003).

Tendo em vista a opção da fiscalizada pelo DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, as ciências dos vários termos fiscais lavrados ao longo desta ação fiscal se deram por meio eletrônico.

Através do Termo de Intimação Fiscal, de 24/03/2020 (DOCs. 004 a 006 e 028), a fiscalizada foi intimada a apresentar os recibos de transmissão da Escrituração Contábil Digital (ECD), da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições), relativas aos anos-calendário de 2016 e 2017, entre outros elementos.

Diante do não atendimento a essa intimação fiscal, considerando que foram constatadas omissões de transmissão das ECDs, das ECFs e das EFDs-Contribuições dos anos-calendário de 2016 e 2017, através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal, de 27/04/2020 (DOCs. 007 a 019 e 029), foram encaminhadas planilhas com os valores devidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, apurados com base nas notas fiscais eletrônicas (NFe) emitidas no período, considerando o lucro arbitrado, tendo sido a fiscalizada intimada a prestar informações e/ou contestações com base em documentação hábil e idônea às constatações apresentadas.

Nessa mesma oportunidade, a fiscalizada também foi reintimada a atender os itens constantes do Termo de Intimação Fiscal, de 24/03/2020.

Mais uma vez, a fiscalizada permaneceu em silêncio.

Posteriormente, através do Termo de Continuidade do Procedimento Fiscal, de 14/07/2020 (DOCs. 020 a 022 e 030), o sujeito passivo foi cientificado da continuidade do presente procedimento fiscal.

Em seguida, através do Termo de Continuidade do Procedimento Fiscal, de 10/08/2020 (DOCs. 023 a 025 e 031), o sujeito passivo foi cientificado da continuidade do presente procedimento fiscal e de alterações no mesmo.

Lavramos o Termo de Constatação e Intimação Fiscal, de 09/09/2020 (DOCs. 026, 027, 032 e 033), no qual constatamos que, conforme suas Notas Fiscais Eletrônicas (NF-es) constantes do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, foram realizadas diversas operações de venda de mercadorias ao longo dos anos-calendário de 2016 e 2017 e que, em consulta às suas DCTFs desse período, verificamos que não haviam sido declarados débitos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Através desse mesmo termo, a fiscalizada foi intimada a esclarecer por que não havia declarado, nas suas DCTFs mensais dos anos-calendário de 2016 e 2017, os débitos do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS desse período.

Através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal, de 15/09/2020 (DOCs. 034 a 036 e 040), a fiscalizada foi mais uma vez intimada quanto aos mesmos fatos que constaram do Termo de Constatação e Intimação Fiscal, de 09/09/2020, cuja ciência ocorreu por decurso de prazo em 30/09/2020, por inação da fiscalizada (registre-se que a fiscalizada só veio a acessar o teor desse termo fiscal em 13/10/2020 (DOC. 040).

Em 24/09/2020, finalmente, a fiscalizada transmitiu a sua ECD do ano-calendário de 2016, mas, relativamente aos demais elementos constantes das várias intimações fiscais, continuava em silêncio.

Em 08/10/2020, requisitamos a ECD do AC 2016 para as devidas verificações (DOC. 037).

Após constatararmos novamente as omissões de transmissão da ECD do ano-calendário de 2017 e de transmissão das ECFs dos anos-calendário de 2016 e 2017, a fiscalizada foi reintimada, mais uma vez, através do Termo de Constatação e Reintimação Fiscal, de 08/10/2020 (DOCs. 038, 039, 041 e 042), a apresentar a ECD, referente ao ano-calendário de 2017, conforme consta da IN RFB n.º 1.774, de 2017, e a apresentar as ECFs, referentes aos anos-calendário de 2016 e 2017, conforme consta da IN RFB n.º 1.422, de 2013.

Em 15/10/2020, a fiscalizada protocolou um requerimento (DOCs. 043 e 045), através do qual solicitou prorrogação de 30 dias para disponibilização dos documentos solicitados, pelas razões lá apresentadas, no que foi atendida (DOC. 044).

Finalmente, em 19/10/2020, a fiscalizada transmitiu a sua ECF do ano-calendário de 2016; em 20/10/2020, transmitiu a sua ECD do ano-calendário de 2017 e, em 22/10/2020, transmitiu a sua ECF do ano-calendário de 2017.

Em 26/10/2020, requisitamos a ECD do AC 2017 para as devidas verificações (DOC. 046A).

Em consulta às suas ECFs 2017 (AC 2016) e 2018 (AC 2017), verificamos que a fiscalizada adotou, em ambos os períodos, como forma de tributação do lucro, o Lucro Real; como período de apuração do IRPJ e da CSLL, o período Anual, tendo levantado balanço/balancete de suspensão/redução em todos os meses (DOCs. 046B e 046C).

Através do Termo de Constatação e Reintimação Fiscal, de 05/11/2020 (DOCs. 047, 048 e 052), a fiscalizada foi reintimada a apresentar as EFD-Contribuições, referentes aos meses dos anos-calendário de 2016 e de 2017, conforme consta da IN RFB n.º 1.252, de 2012, cuja ciência ocorreu por decurso de prazo em 20/11/2020, por inação da fiscalizada (registre-se que a fiscalizada só veio a acessar o teor desse termo fiscal em 08/02/2021 (DOC. 078).

Posteriormente, após constatararmos que haviam sido realizadas, relativamente ao ano-calendário de 2016, diversas operações de venda com isenção de PIS/PASEP e de COFINS, a fiscalizada foi intimada, através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal, de 11/11/2020 (DOCs. 049 a 051 e 059), para cada produto/mercadoria lá relacionados, a informar o dispositivo legal no qual entendia estar embasado o seu direito à isenção pleiteada, cuja ciência ocorreu por decurso de prazo em 26/11/2020, por inação da fiscalizada (registre-se que a fiscalizada só veio a acessar o teor desse termo fiscal em 08/02/2021 (DOC. 079).

Em 19/11/2020, finalmente, a fiscalizada transmitiu as suas EFD-Contribuições dos meses do ano-calendário de 2016. Quanto às EFD-Contribuições referentes aos meses do ano-calendário de 2017, continua, no entanto, até a presente data, sem as transmitir.

Através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal, de 24/11/2020 (DOCs. 053 a 058, 060 e 066), a fiscalizada foi intimada a:

Apresentar a documentação hábil e idônea (extratos bancários, contratos, notas fiscais, faturas, títulos, pedidos de compra, cartas, e-mails, recibos, comprovantes de transferência bancária, comprovantes de depósito bancário, memórias de cálculo etc) que comprove a exigibilidade das pretensas obrigações registradas a crédito da conta 2.1.2.10.001 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES, nos anos-calendário de 2016 e 2017, cujos valores dos lançamentos contábeis foram iguais ou superiores a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de Reais), relacionados em anexo a este termo fiscal;

Apresentar a documentação hábil e idônea (extratos bancários, contratos, notas fiscais, faturas, títulos, pedidos de compra, cartas, e-mails, recibos, comprovantes de transferência bancária, comprovantes de depósito bancário, memórias de cálculo etc.) que comprove os lançamentos contábeis efetuados na conta 8.1.2.01.002 - VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA (-), no ano- calendário de 2016, relacionados em anexo a este termo fiscal;

Apresentar a documentação hábil e idônea (extratos bancários, contratos, notas fiscais, faturas, títulos, pedidos de compra, cartas, e-mails, recibos, comprovantes de transferência bancária, comprovantes de depósito bancário, memórias de cálculo etc.) que comprove os lançamentos contábeis efetuados na conta 5.1.2.01.006 - JUROS FINANCIAMENTOS, no ano- calendário de 2016, relacionados em anexo a este termo fiscal.

Em 27/11/2020, referindo-se ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal, de 24/11/2020, a fiscalizada apresentou resposta (DOCs. 061 a 063), com o seguinte teor: “Envio de Documentos solicitado pelo auditor Geraldo Antônio Freire conforme termo”.

Destaque-se que a fiscalizada nada anexou a essa resposta, fato este consignado por nós quando da análise da solicitação de juntada (DOC. 062).

Em vista dessa falta de cuidado da fiscalizada, ela foi reintimada, através do Termo de Constatação e Reintimação Fiscal, de 14/12/2020 (DOCs. 064, 065, 067 e 080), nos mesmos termos constantes do Termo de Constatação e Intimação Fiscal, de 24/11/2020.

Considerando que a ciência do Termo de Constatação e Reintimação Fiscal, de 14/12/2020, ocorreu em 22/12/2020 (DOC. 067) e que o prazo concedido foi de 10 (dez) dias, ela teria até o dia 04/01/2021 para responder.

No entanto, só em 05/01/2021 é que apresentou um pedido de prorrogação de prazo por mais 30 (trinta) dias, juntamente com cópia de carta protocolada perante a CEF, na qual solicita algumas das suas informações financeiras, bem como demonstrativos mensais intitulados “RATEIO DE RECEITAS & DESPESAS FINANCEIRAS”, indicando que teria havido um rateio entre as usinas lá listadas, sem maiores esclarecimentos e sem o mínimo de documentação que pudesse embasar os registros efetuados (DOCs. 068 a 072).

A despeito da intempestividade da fiscalizada em responder o Termo de Constatação e Reintimação Fiscal, de 14/12/2020, concedemos o prazo solicitado, através do Termo de Constatação Fiscal e de Prorrogação de Prazo, de 14/01/2021 (DOCs. 073 a 075), cuja ciência eletrônica por decurso de prazo ocorreu em 29/01/2021 (DOC. 075), em virtude da inação da fiscalizada, que só veio a consultá-lo em 08/02/2021 (DOC. 081), data posterior ao prazo concedido (03/02/2021), a demonstrar mais uma vez sua falta de cuidado.

Registre-se que, até a presente data, a fiscalizada não apresentou nenhuma comprovação das pretensas despesas registradas nas contas 8.1.2.01.002 - VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA (-) e 5.1.2.01.006 - JUROS FINANCIAMENTOS.

Através do Termo de Intimação Fiscal, de 04/02/2021 (DOCs. 076, 077, 082 e 083), a fiscalizada foi intimada a:

1.1 Apresentar a documentação hábil e idônea (extratos bancários, contratos, notas fiscais, faturas, títulos, pedidos de compra, cartas, e-mails, recibos, comprovantes de transferência bancária, comprovantes de depósito bancário, memórias de cálculo etc) que comprove a exigibilidade das pretensas obrigações registradas a crédito da conta 2.1.2.10.001 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES, nos anos-calendário de 2016 e 2017, cujos valores dos lançamentos contábeis foram inferiores a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de Reais). Ressalte-se que, relativamente aos valores iguais ou superiores a R\$ 1.000.000,00, já houve intimação, reintimação e prorrogação de prazo, no entanto, não fomos atendidos.

Em 18/02/2021, referindo-se ao Termo de Intimação Fiscal, de 04/02/2021, a fiscalizada apresentou os seguintes documentos (DOCs. 084 a 088):

- DOC. 086, com o seguinte teor:

“Conforme foi solicitado, por V.Sa., estamos enviando os documentos, extrato, comprovante bancário, e notas fiscais, para sua análise do SR. GERALDO CORREIA DOS SANTOS FILHO, Auditor da Receita Federal do Brasil.”;

DOC. 087, contendo demonstrativo intitulado “Razão Contábil Detalhado”, constituído, basicamente, do razão contábil da conta do passivo 2.1.2.10.001 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES, referente aos lançamentos de valores iguais ou superiores a R\$ 1.000.000,00, do ano-calendário de 2016, e respectivos históricos, com anotações ao final informando que o total de R\$ 28.141.267,60 corresponderia a “Adiantamento recebido”; R\$ 34.384.800,97 corresponderia a “Notas Vendas Faturadas” e R\$ 6.243.533,37 corresponderia a “saldo a receber”; novamente, sem maiores esclarecimentos e desacompanhado de documentação comprobatória;

DOC. 088, se referindo, equivocadamente, à data de 10/02/2020, transcreve o teor do Termo de Constatação e Intimação Fiscal, de 24/11/2020, e data essa sua correspondência como sendo de 18/01/2021, fatos que nos impressionam pelo desleixo.

Quanto ao que a fiscalizada afirmou no DOC. 086, registre-se que, mais uma vez, nenhum documento foi anexado por ela.

Através do Termo de Continuidade de Procedimento Fiscal, de 04/03/2021 (DOCs. 089 a 092), a fiscalizada foi cientificada da continuidade do procedimento fiscal.

Posteriormente, após constatarmos que haviam sido realizadas também, relativamente ao ano-calendário de 2017, diversas operações com isenção de PIS/PASEP e de COFINS, a fiscalizada foi intimada, através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal, de 22/03/2021 (DOCs. 093 a 096, 102 e 103), relativamente aos anos- calendário de 2016 e 2017, para cada produto lá relacionado, a informar o dispositivo legal no qual entendia estar embasado o seu direito à isenção do PIS/PASEP e da COFINS. Ressaltando-se que, relativamente ao ano-calendário de 2016, a fiscalizada já havia sido intimada antes sobre o mesmo tema.

Após constatarmos, em consulta às NF-e, emitidas em 2016 e 2017, que haviam sido realizadas diversas operações de venda de álcool nas quais foi informado, tanto para o CST do PIS quanto para o CST da COFINS, 7, o que corresponde a “Operação Isenta da Contribuição”, ou 49, o que corresponde a “Outras Operações de Saída”, a fiscalizada foi intimada, através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal, de 29/03/2021 (DOCs. 097 a 101), a, para cada NF-e relacionada no anexo, informar o dispositivo legal no qual entendia estar embasado o seu direito a não tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS, acompanhado dos devidos esclarecimentos.

Em 07/04/2021, referindo-se ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal, de 29/03/2021, a fiscalizada apresentou resposta (DOCs. 104 a 107), através da qual, resumidamente, reconheceu ter havido erro na emissão das notas fiscais referidas nas informações do código de situação do PIS e do código de situação da COFINS, e solicitou um prazo de 30 (trinta) dias para apresentação das retificações das declarações.

Através do Termo de Continuidade de Procedimento Fiscal, de 29/04/2021 (DOCs. 117 e 118), a fiscalizada foi cientificada da continuidade do procedimento fiscal.

Após relatar as comunicações com o sujeito passivo, a fiscalização descreve a ocorrência

das seguintes infrações, a seguir descritas e resumidas, conforme o relato da autoridade fiscal: PASSIVO FICTÍCIO (infração com reflexos no IRPJ, CSLL, PIS e COFINS)

Em decorrência da ausência de comprovação da exigibilidade de pretensas obrigações registradas a crédito na conta contábil nº. 2.1.2.10.001 – Adiantamento de Clientes, a fiscalização considerou que tal passivo seria fictício. Logo, imperioso o reconhecimento de verdadeira omissão de receita.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS AFETAS À VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA (infração com reflexos no IRPJ, CSLL, PIS e COFINS)

O sujeito passivo, apesar de intimado e reintimado, não conseguiu comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a efetiva existência das despesas com variação cambial registradas em sua escrituração contábil. Por conta de tal ausência de comprovação, a fiscalização qualificou tais despesas como indedutíveis.

DECLARAÇÃO INEXATA (infração afeta ao IRPJ e à CSLL)

A fiscalização aponta o seguinte, em relação a tal infração:

Consultando a linha correspondente ao código 175 do registro M300, da ECF do ano-calendário de 2017, da apuração anual (DOC. 207), verificamos que a fiscalizada demonstrou que seu Lucro Real teria sido de R\$ 46.534.373,07. Com isso, apurou, na linha correspondente ao código 26 do registro N630, imposto de renda a pagar de R\$ 11.609.593,27 (DOC. 208).

Acontece que, para chegar ao mencionado lucro real, a fiscalizada partiu de um Lucro Líquido Antes do IRPJ de R\$ 46.534.373,07, equivocadamente, pois, conforme sua ECD, o valor correto seria R\$ 6.952.248,34.

Considerando que a fiscalizada não declarou débitos em DCTFs, a título de IRPJ, referentes aos períodos objeto desta ação fiscal, a que estava obrigada, tendo em vista o disposto no art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984, no art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, e na Instrução Normativa RFB Nº 1.599, de 2015, e considerando que não efetuou pagamentos, parcelamentos, nem compensações, a esse mesmo título, referentes a esses mesmos períodos, imputa-se a ela a prática da infração DECLARAÇÃO INEXATA, conforme enquadramentos legais constantes do auto de infração.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL (infração afeta ao IRPJ e à CSLL)

No tocante ao ano-calendário de 2016, a fiscalização aponta que o sujeito passivo teria declarado em ECF que, em todos os meses, haveria levantado balanço/balancete de suspensão/redução, tendo apurado prejuízo em todos eles. Acontece que tais balancetes precisaram ser ajustados a fim de considerar os valores decorrentes das infrações apuradas nesta ação fiscal, o que acarretou a apuração de lucro em alguns meses, não mais justificando o não recolhimento de algumas estimativas.

Já em relação ao ano-calendário de 2017, a própria ECF apresentada pelo sujeito passivo demonstraria que eram devidas as estimativas mensais, mas, mesmo assim, a fiscalizada não as teria recolhido.

Logo, cabível a imposição da multa isolada por conta da falta de recolhimento de estimativas mensais.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE PIS E COFINS SOBRE DETERMINADAS MERCADORIAS (infração afeta ao PIS e à COFINS, sendo os respectivos créditos tributários insertos no processo administrativo n.º. 11274.720391+2021-11)

A fiscalização assim explicita a infração em comentário:

Como visto acima, a fiscalizada realizou no período fiscalizado diversas operações de venda com isenção de PIS/PASEP e de COFINS e intimada (e reintimada, relativamente ao ano-calendário de 2016) a informar o dispositivo legal no qual entendia estar embasado o seu direito à isenção pleiteada, nada respondeu até a presente data.

Constatamos também ter havido operações, em 2017, cujos Códigos de Situação Tributária do PIS e da COFINS informados pela fiscalizada nas NF-es se referiam à operação tributável (CST = 1) e a fiscalizada nem mesmo transmitiu as EFD-Contribuições do período (será que transmitiu essas EFDs), o que nos leva a também incluir tais débitos neste auto de infração.

Os débitos relativos a esta infração estão discriminados nos demonstrativos “APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS-DEMAIS MERCADORIAS E PRODUTOS (ANO- CALENDÁRIO DE 2016)” (DOC. 204) e “APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS-DEMAIS MERCADORIAS E PRODUTOS (ANO-CALENDÁRIO DE 2017)” (DOC. 205).

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE PIS E COFINS SOBRE O ÁLCOOL (infração afeta ao PIS e à COFINS, sendo os respectivos créditos tributários insertos no processo administrativo n.º. 11274.720391/2021- 11)

Vamos lembrar como a fiscalização descreve a infração em comentário:

Como visto acima, a fiscalizada realizou no período fiscalizado diversas operações de venda de álcool nas quais foi informado, tanto para o CST do PIS quanto para o CST da COFINS, 7, o que corresponde a “Operação Isenta da Contribuição”, ou 49, o que corresponde a “Outras Operações de Saída”, e intimada a informar o dispositivo legal no qual entendia estar embasado o seu direito a não tributação, respondeu reconhecendo ter havido erro na emissão das notas fiscais referidas nas informações do código de situação do PIS e do código de situação da COFINS.

Constatamos também ter havido operações de venda de álcool, em 2017, cujos Códigos de Situação Tributária do PIS e da COFINS informados pela fiscalizada nas NF-es se referiram à operação tributável (CST = 3), e a fiscalizada nem mesmo transmitiu as EFD-Contribuições desse período. Assim, incluímos também tais débitos neste auto de infração.

Os débitos relativos a esta infração estão discriminados no demonstrativo “APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS NAS OPERAÇÕES DE VENDA DE ÁLCOOL (ANOS-CALENDÁRIO DE 2016 E 2017)” (DOC. 206)

A multa de ofício vinculada foi aplicada em seu patamar agravado, em decorrência das reiteradas negativas de atendimentos às intimações exaradas pela fiscalização.

Os diretores da empresa autuada (Leonardo Oiticica Wanderley e Elias Brandão Vilela Neto) foram enquadrados como responsáveis solidários, com fulcro na norma ventilada no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, por entender que tais pessoas físicas infringiram a lei na administração da empresa autuada.

Para fundamentar a ocorrência de infração à lei, a fiscalização tece as seguintes considerações:

Verificou-se que a fiscalizada é uma sociedade anônima (art. 1º do Estatuto

Social), cuja administração compete ao Conselho de Administração e à Diretoria (art. 12º do Estatuto Social), cujas respectivas competências estão elencadas nos arts. 16º e 23º do Estatuto Social (DOC. 001).

Analisando-se as competências de cada órgão, verifica-se que compete à Diretoria tomar todas as medidas e providências que não sejam da competência da Assembleia Geral e do Conselho de Administração (alínea “g” do art. 23º).

Assim, em sintonia com o disposto no art. 144 da Lei nº 6.404, de 1976, podemos concluir que, no caso da fiscalizada, competia a qualquer diretor a prática dos atos necessários ao seu funcionamento regular, o que inclui, evidentemente, manter a regularidade tributária.

Observa-se também que, conforme previsto no art. 153 da Lei nº 6.404, de 1976, é dever do administrador ser diligente, ou seja, agir com dedicação, cuidado e excelência no desempenho das suas tarefas.

Verifica-se também que o art. 1.089 do Código Civil permite que o art. 1.194 do mesmo Código se aplique também às sociedades anônimas.

Por sua vez, o comando legal contido no art. 1.194 do Código Civil, que determina o dever de conservar em boa guarda as correspondências e mais papéis concernentes à sua atividade, o que inclui a documentação que lastreia os lançamentos contábeis (art. 1.179 do Código Civil), se destina, inquestionavelmente, a quem se propõe a administrar a pessoa jurídica.

Com o comando do art. 928 do RIR/1999 também não seria diferente. Quando afirma que a pessoa jurídica não poderá se eximir de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal, destina a obrigação ao seu administrador, pois, sendo a pessoa jurídica um ente moral, sua atuação no mundo material se dá através da pessoa física (ou das pessoas físicas) que a administra.

Verifiquemos, então, se os diretores da fiscalizada foram diligentes na condução dos negócios empresariais:

Quando iniciamos a presente ação fiscal, a fiscalizada não havia transmitido as ECDs dos anos-calendário de 2016 e 2017, a que estava obrigada, só vindo a transmiti-las vários meses após as nossas intimações;

Quando iniciamos a presente ação fiscal, a fiscalizada não havia transmitido as ECFs dos anos-calendário de 2016 e 2017, a que estava obrigada, só vindo a transmiti-las vários meses após as nossas intimações;

Quando iniciamos a presente ação fiscal, a fiscalizada não havia transmitido as EFDs Contribuições dos meses dos anos-calendário de 2016 e 2017, a que estava obrigada, só vindo a transmitir as relativas aos meses de 2016 vários meses após as nossas intimações, permanecendo até a presente data sem transmitir as relativas aos meses de 2017;

A fiscalizada não declarou em suas DCTFs nenhum débito do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, a que estava obrigada. Intimada e reintimada a esclarecer o fato, permanece em silêncio até a presente data;

Várias das ciências dos termos fiscais lavrados no curso desta ação fiscal só ocorreram por decurso de prazo devido à inação da fiscalizada, que só veio a acessá-los dias depois;

A infração PASSIVO FICTÍCIO à legislação do IRPJ (e suas infrações reflexas à legislação da CSLL, da COFINS e do PIS), hipótese de omissão de receita por presunção legal, ora imputada à fiscalizada, só foi possível de ser caracterizada pelo fato de não ter sido apresentada a documentação que comprovasse a exigibilidade das pretensas obrigações e, como se viu, a obrigação de apresentá-la era de quem a administrava;

A infração DESPESAS NÃO COMPROVADAS-VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA (e

sua infração reflexa à legislação da CSLL), ora imputada à fiscalizada, só foi possível de ser caracterizada pelo fato de não ter sido apresentada a documentação que comprovasse as pretensas despesas e, como se viu, a obrigação de apresentá-la era de quem a administrava;

A infração DESPESAS NÃO COMPROVADAS-JUROS FINANCIAMENTOS (e sua infração reflexa à legislação da CSLL), ora imputada à fiscalizada, só foi possível de ser caracterizada pelo fato de não ter sido apresentada a documentação que comprovasse as pretensas despesas e, como se viu, a obrigação de apresentá-la era de quem a administrava;

A infração DECLARAÇÃO INEXATA à legislação do IRPJ, ora imputada à fiscalizada, só foi possível de ser caracterizada pelo fato de o débito não ter sido declarado em DCTF, obrigação de quem a administrava;

A infração FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA à legislação do IRPJ, ora imputada à fiscalizada, só foi possível de ser caracterizada pelo fato de não ter havido o recolhimento das estimativas mensais, providência que deveria ter sido tomada por quem a administrava, destacando-se que os débitos das estimativas mensais não foram declarados em DCTF, obrigação de quem a administrava;

A infração FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL à legislação da CSLL, ora imputada à fiscalizada, só foi possível de ser caracterizada pelo fato de o débito não ter sido declarado em DCTF, obrigação de quem a administrava;

A infração FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA à legislação da CSLL, ora imputada à fiscalizada, só foi possível de ser caracterizada pelo fato de não ter havido o recolhimento das estimativas mensais, providência que deveria ter sido tomada por quem a administrava, destacando-se que os débitos das estimativas mensais não foram declarados em DCTF, obrigação de quem a administrava;

A infração INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO-DEMAIS MERCADORIAS E PRODUTOS à legislação da COFINS e à legislação do PIS, ora imputadas à fiscalizada, só foi possível de serem caracterizadas pelo fato de os débitos não terem sido declarados em DCTF, obrigação de quem a administrava;

A infração INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO - Álcool à legislação da COFINS e à legislação do PIS, ora imputadas à fiscalizada, só foi possível de serem caracterizadas pelo fato de os débitos não terem sido declarados em DCTF, obrigação de quem a administrava;

Através do Termo de Início de Diligência Fiscal e de Convite para Entrevista Virtual, de 19/10/2020, ELIAS BRANDAO VILELA NETO foi convidado a participar de uma entrevista virtual para prestar esclarecimentos, no entanto, não respondeu (DOCs. 108 a 110);

Através do Termo de Início de Diligência Fiscal e de Convite para Entrevista Virtual, de 19/10/2020, LEONARDO OITICICA WANDERLEY foi convidado a participar de uma entrevista virtual para prestar esclarecimentos, no entanto, não respondeu (DOCs. 111 a 114).

Analisando-se os itens acima relatados, fica evidente a falta de cuidado com os negócios empresariais, pelo menos, quando se trata de imposto e contribuições sociais federais, o que evidencia a negligência com que é tratado o tema.

Tais faltas de cuidado e omissões caracterizam transgressões ao disposto no art. 153 da Lei nº 6.404, de 1976, e se enquadram como atos ilícitos de negligência, conforme previsão do art. 186 do Código Civil.

Destaque-se também que esses atos ilícitos praticados pelos diretores tiveram consequências tributárias, por evidente.

Assim, resta demonstrada a infração de lei (prática de atos ilícitos) a que alude o art. 135 do CTN.

Fortalecendo esta conclusão, o art. 158 da Lei n.º 6.404, de 1976, é límpido ao afirmar que o administrador responde civilmente pelos prejuízos que causar quando proceder com violação da lei e que os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia.

Por todo o exposto, imputa-se a responsabilidade tributária solidária a ELIAS BRANDAO VILELA NETO, CPF n.º 281.005.144-53, e a LEONARDO OITICICA WANDERLEY, CPF n.º 008.731.474-64, diretores da fiscalizada, relativamente aos créditos tributários ora constituídos, com base no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

IMPUGNAÇÃO DA EMPRESA AUTUADA E DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO LEONARDO OITICICA WANDERLEY

Na peça defensiva apresentada em conjunto pela empresa autuada e por Leonardo Oiticica Wanderley, são trazidas as seguintes razões de defesa:

Não teria havido omissão de receitas por conta do pretense passivo fictício apontado pela fiscalização. De fato, os adiantamentos de clientes devidamente contabilizados em conta de passivo não podem ser qualificados como receitas omitidas. Os impugnantes trazem o seguinte exemplo para demonstrar que os adiantamentos de clientes seriam efetivos e reais, não se referindo a receitas omitidas:

Tome-se como exemplo, para ilustrar, o caso do cliente BM AGROINDUSTRIAL LTDA (CNPJ n.º 05.944.220/0001-28). Em 15/12/2016 ele fez um adiantamento em dinheiro de R\$ 245.879,00, o que foi lançado *na aludida conta contábil “2.1.2.10.0001 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES”*:

Razão Auxiliar - Por Fornecedor/Cliente		Data: 20/06/2021			
 Grupo CTE: GRUPO SANTA MARIA Empresa CTE: CENTRAL AÇUCARERA UNIA SANTA MARIA S/A Filial CTE: USINA SANTA MARIA Período: 01/01/2016 a 02/01/2018		Hora: 20:12:30 Pág.: 1 Form: 1057			
Data	Complemento	Tipo de Parteiro de Negócio	Débito	Crédito	Saldo
	Parc. Negócio : 2004 BM AGROINDUSTRIAL LTDA Conta Contábil : 21210001	0869422000128			0,00
		Saldo Inicial da Conta:	0,00	245.879,00	245.879,00
15/12/2016	Rec. ADANT. RECEBIDO ANTICIPADO CLIENTES Des 1900000 Parc 11500 01 Expediente 01	8 ADIANTAMENTO A CLIENTES	245.879,00	0,00	0,00
02/01/2018	Pag. PAGAMENTO DE ADIANTAMENTO A CLIENTES Des 1900000 Parc 11500 01 Expediente 01	8 ADIANTAMENTO A CLIENTES	245.879,00	245.879,00	0,00
		Totais Conta Contábil:			0,00
		Saldo Final do Parc. Negócio:			0,00
		Total Ideal:			0,00

Posteriormente, à medida que foram entregues os produtos, com a respectiva emissão de nota fiscal, teve-se a baixa do saldo desta conta, já que adimplida a obrigação respectiva:

DATA 15/12/2016		
R\$ 245.879,00		
NOTAS FISCAIS	PARCIAL NF	VALOR
REF. NOTA FISCAL 24676		R\$ 19.877,40
REF. NOTA FISCAL 25392		19.971,60
REF. NOTA FISCAL 25458		21.117,40
REF. NOTA FISCAL 25538		21.488,00
REF. NOTA FISCAL 25544		19.709,80
REF. NOTA FISCAL 25591		21.396,20
REF. NOTA FISCAL 25674		20.903,20
REF. NOTA FISCAL 25732		20.053,20
REF. NOTA FISCAL 25810		20.111,00
REF. NOTA FISCAL 25861		19.672,40
REF. NOTA FISCAL 25909		20.396,60
REF. NOTA FISCAL 25954		1.550,60
REF. NOTA FISCAL 25370		19.631,60
TOTAL	-	R\$ 245.879,00

Ainda em relação aos adiantamentos de clientes, o Impugnante arrola quais seriam seus clientes que teriam efetuados tais adiantamentos nos anos-calendário de 2016 e 2017. Aduz-se que “em anexo, segue igualmente a relação das notas fiscais emitidas para cada um destes clientes, as quais podem ser conferidas pelo SPED, e, desde já, dada a quantidade de documentos para serem reunidos, presente a força maior, pede-se prazo para juntada posterior (art. 16, § 4º, “a”, Decreto Federal nº 70.235/72), o que se dará em continuidade independente de novo despacho”;

No tocante à infração relativa à glosa de despesas de variação cambial e juros incorridos em financiamento, a emersa autuada aduz que seria associada da Cooperativa Regional dos Produtores de Açúcar e Alcool de Alagoas, que comercializava sua produção. Por conta disso, “enquanto cooperada, a USM realizava a comercialização de sua produção através da CRPPAA, a qual, em contrapartida, financiava parte de suas operações, de modo que tinha sua movimentação econômico-financeira realizada através da chamada “conta- movimento” gerenciada pela CRPPAA. Nesta “conta-movimento”, a CRPPAA rateava entre suas cooperadas as despesas das operações dos atos cooperados, o que incluía a VARIAÇÃO CAMBIAL das operações financeiras a pagar feitas em moedas estrangeiras e os JUROS DE FINANCIAMENTO destas e de outras operações financeiras. Portanto, nos termos estatutários e legais (art. 80 da Lei Federal nº 5.764/71), diante do rateio das despesas informado pela CRPAAA, a contribuinte lançava em sua contabilidade as despesas correspondentes que lhe cabiam”;

Aponta-se, em relação à infração tratada acima, que “a USM não faz o controle sobre os atos realizados entre a CRPAAA e terceiros. Deste modo, como a USM não tem acesso aos documentos da CRPAAA, não tem como ela ter acesso às evidências da origem destas despesas”. Aponta-se que a fiscalização teria aceitado como válida documentação apresentada sobre este ponto (doc. 072), o que seria elemento de prova bastante acerca da efetiva existência das despesas em comento;

No tocante à declaração inexata na ECF, aponta-se que teria havido mero erro material, sendo descabida a imposição de qualquer penalidade. Literalmente, argumenta-se que “tratando-se de mero erro material, evidenciado a luz de outros documentos fiscais já apresentados a esta RFB, não há razão para qualquer lançamento suplementar, muito menos aplicação de penalidade”;

As multas isoladas aplicadas por conta de pretenso recolhimento a menor de estimativas de IRPJ e CSLL seriam descabidas, pois não teria havido qualquer falta de recolhimento de tais antecipações mensais;

Seria descabida a imputação de responsabilidade solidária ao senhor Leonardo Oiticica Wanderley, pois a responsabilidade tributária de administradores de empresas dependeria da comprovação da prática de infração dolosa à lei, o que não teria ocorrido (e que sequer seria afirmado pela fiscalização).

A peça defensiva é encerrada com as seguintes requisições de provas:

Requer-se a produção das seguintes provas:

juntada posterior de documentos, por serem muitos e que não puderem ser reunidos de uma só vez, por se referirem a fatos ocorridos há mais de 4 (quatro) anos, pelo que presente a força maior (art. 16, § 4º, “a”, Decreto Federal nº 70.235/72);

realização de diligência perante a COOPERATIVA REGIONAL DOS PRODUTORES DE AÇÚCAR E ÁLCOOL DE ALAGOAS (“CRPAAA”), inscrita no CNPJ sob nº 12.277.646/0001-08, com domicílio à Rua Engenheiro Mario de Gusmão, nº 988, Edf. Empresarial Record Offices, Sala 305, Ponta Verde, Maceió-AL, CEP 57035-000, para quem deve ser enviado por esta RFB ofício a fim de esclarecer os seguintes fatos:

se a USM fora sua cooperada;

como se dava o rateio entre as cooperadas das despesas das operações financeiras realizadas para realização de atos cooperados;

se havia rateio entre as cooperadas das despesas de “VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA” e “JUROS FINANCIAMENTO”;

quais os atos/negócios que deram origem a estas operações que foram rateadas entre as cooperadas; se reconhece a origem e validade do DOC. 072;

outras informações necessárias ao esclarecimento da origem e regularidade das despesas relativas à “VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA” e “JUROS FINANCIAMENTO”.

realização de perícia contábil sobre os documentos fiscais da USM (livros, notas fiscais, movimentação financeira etc.) a fim de atestar a regularidade dos lançamentos a título de “ADIANTAMENTO DE CLIENTES” e verificar a (in)compatibilidade entre as entradas e saídas (ativos e passivos) desta conta contábil, à luz dos documentos que os embasam, pelo que;

indica como seu perito o Sr. ALBERTO JOSÉ DA SILVA, brasileiro, casado, contador inscrito no CRC/AL sob nº 4726, CPF nº 473.391.794-53, e endereço para notificação no domicílio da USM;

pede-se que sejam esclarecidos os seguintes quesitos: (i) os lançamentos a título de “ADIANTAMENTO DE CLIENTES” foram baixados em contrapartida a quais lançamentos; (ii) existe correlação entre notas fiscais emitidas por venda a clientes com os lançamentos a título de “ADIANTAMENTO DE CLIENTES”; (iii) há evidências dos lançamentos das empresas coligadas e como estão estes atualmente apontados na contabilidade.

IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO ELIAS BRANDÃO VILELA NETO

Na peça defensiva apresentada por Elias Brandão Vilela Neto é questionada sua qualificação como responsável solidário pelos créditos constituídos, sendo tecidos os seguintes argumentos, em síntese:

A fiscalização não teria se desincumbido do seu ônus probatório, uma vez que não teria demonstrado a incontestada existência de ato individual, doloso e fraudulento à lei por parte do senhor Elias Brandão Vilela Neto. Cita-se vários precedentes do CARF

relativos à devida caracterização do ato doloso do administrador de empresa para que ele possa ser qualificado como responsável solidário;

Não haveria qualquer indício ou prova da participação direta do Impugnante na realização do fato gerador dos tributos objeto da autuação fiscal, nem mesmo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, não restando caracterizada, portanto, a solidariedade tributária aventada pela fiscalização;

A mera existência de obrigação tributária inadimplida não seria bastante para a atribuição de responsabilidade solidária aos administradores de empresas. Destaca-se que seria “indispensável a comprovação dos fatos ilícitos praticados pelos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, cabendo à autoridade fiscal apontar, pormenorizadamente e individualmente, a conduta supostamente ilícita”;

A fiscalização teria imputado a responsabilidade tributária em comento unicamente com base do senhor Elias Brandão Vilela Neto constar do estatuto social da empresa na qualidade de diretor, “sem que fosse demonstrada qualquer prova ou indício de uma conduta individualizada com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, muito menos o nexo de causalidade entre os supostos atos e o nascimento da obrigação tributária”;

Ademais, o senhor Elias Brandão Vilela Neto não exercera, de fato, a administração da empresa autuada. De fato, ele ocupava o cargo de direito industrial, tendo suas atividades ligadas ao controle das operações de produção. Aduz-se que “os poderes de gestão sempre foram exercidos, no dia a dia, pelo Diretor Administrativo- Financeiro, o Sr. LEONARDO OITICICA WANDERLEY, representante de uma das mais antigas acionistas da Companhia (Usina Santa Clotilde S/A)”. O Impugnante pretende demonstrar sua alegação com base no quanto decidido na reclamatória trabalhista nº. 0001877-57.2014.5.19.0057;

Aponta-se, ainda, que “quando da distribuição do presente procedimento fiscal (TDPF nº 04.1.01.00-2019-00663-3, de 29/08/2019, e alterações posteriores), o período de “mandato” do Impugnante já havia finalizado, de modo que, não mais ostentava a condição de Diretor, seja de fato ou de direito”. Ressalta-se que, apesar da cessação de seu vínculo com a empresa autuada, o senhor Elias Brandão Vilela Neto disponibilizou-se para participar da entrevista virtual marcada pela fiscalização (assim, ao contrário do asseverado pela fiscalização, o senhor Elias Brandão Vilela Neto não teria se negado a participar de tal entrevista).

Em sessão de 6 de dezembro de 2021, a 1ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, por unanimidade de votos, julgou improcedente as impugnações, nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE PASSIVO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA.

A falta de comprovação acerca de valores contabilizados em conta do passivo afeta a pretensos adiantamentos de clientes enseja a qualificação de tais obrigações como passivo fictícios e, por decorrência, a presunção legal de omissão de receitas.

DESPESAS INCOMPROVADAS. GLOSA.

A falta de apresentação de elementos de suporte de despesas registradas na contabilidade enseja a sua glosa para fins fiscais. Meros relatórios, desacompanhados de maiores esclarecimentos e dos competentes documentos de suporte não são bastantes para comprovar a higidez de lançamentos contábeis.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. CABIMENTO DE MULTA ISOLADA.

Restando evidenciada a ocorrência das infrações apuradas pela fiscalização, é imperioso reconhecer a correção das apuradas insuficiências de recolhimento das estimativas mensais.

ERRO NO PREENCHIMENTO DA ECF. INFRAÇÃO OBJETIVA.

Sendo objetiva a infração relativa a erro no preenchimento da ECF, é irrelevante a motivação subjetiva do agente, sendo que meros erros também são passíveis de penalização.

REQUISIÇÃO DE PERÍCIA DESTINADA A SUPRIR DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA DO IMPUGNANTE. DESCABIMENTO.

Não deve ser deferida a realização de perícia destinada a suprir deficiência probatória a cargo do Impugnante, notadamente quando ele não colaciona a sua peça defensiva mínimos elementos de prova afetos a suas alegações, elementos estes que poderiam ser complementados pelas respostas aos

quesitos formulados para o perito, que seriam verdadeiros elementos adicionais de convicção.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE ADMINISTRADORES. OMISSÃO NA APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO FISCAL. INFRAÇÃO À LEI.

Os administradores das empresas têm o dever de zelar pelo adequado cumprimento das normas legais, inclusive as relativas à escrituração fiscal. O descumprimento de tais normas caracteriza infração à lei bastante para a imputação de responsabilidade tributária a tais administradores.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimados, CENTRAL AÇUCAREIRA USINA SANTA MARIA S/A e LEONARDO OITICICA WANDERLEY apresentaram recurso voluntário em conjunto em que alegam: (i) a Nulidade do julgamento por cerceamento de defesa; (ii) **2.2. Inocorrência de omissão de receita: contas de “ADIANTAMENTO DE CLIENTES” que refletem obrigações decorrentes de receitas recebidas para entregas futuras de produtos** (iii) 2.3. Despesas relativas a “VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA” e “JUSOS FINANCIAMENTO” existentes e comprovadas: obrigações decorrentes de rateio de obrigações por ato cooperado; (iv) Inexistência de “Declaração inexata”; (v) Multa isolada indevida, por indevidos os tributos lançados de ofício, logo indevido os ajustes nos balancetes; Inexistência de responsabilidade solidária dos Diretores: ausência de dolo.

O responsável ELIAS BRANDÃO VILELA NETO apresenta Recurso Voluntário em que alega a ausência de pressupostos para responsabilização dos diretores.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, Relator.

Admissibilidade

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem às demais condições de admissibilidade, de modo que deles tomo conhecimento.

Preliminar

Os recorrentes Leonardo e Central sustentam preliminarmente a nulidade do acórdão recorrido em razão de suposto cerceamento de defesa.

Segundo eles, ao fundamentar o pedido de produção de provas documentais, os recorrentes apresentaram a devida justificativa, já que eram muitos e que não puderam ser reunidos de uma só vez, por se referirem a fatos ocorridos há mais de 4 (quatro) anos, pelo que presente a força maior, e o fizeram com fundamento legal (art. 16, § 4º, “a”, Decreto Federal nº 70.235/72).

E acrescentam ao fazer a negativa da produção das provas diretamente no julgamento da impugnação, sem antes ter franqueado a possibilidade de sua produção, com marcação de prazo para tanto, já que assim requerido, a DRJ simplesmente obsteu a produção das provas requeridas, as quais, inclusive, foram reconhecidas no próprio acórdão como essenciais (justamente por ter esse fundamentado a manutenção do auto de infração por ausência de provas).

Contudo, entendo não haver razão aos recorrentes.

Conforme se extrai do Decreto n. 70.235/1972, o momento adequado de apresentação da prova é a impugnação, salvo a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

O §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72¹ vai além ao determinar que a prova documental deve ser apresentada na impugnação sob risco de preclusão caso o impugnante apresente prova em outro momento processual exceto nas seguintes hipóteses: (i) no caso de demonstração da impossibilidade de apresentação oportuna das provas, por motivo de força maior; (ii) no caso de fato ou direito superveniente; e (iii) no caso da prova ser destinada a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Nessas hipóteses, o §5º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72² determina que quando da juntada de documentos probatórios após a impugnação, tal juntada deverá ser requerida à

¹ Decreto 70.235/72: “Art. 16. (...)”

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)”.

² Decreto 70.235/72: “Art. 16. (...)”

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)”.

autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre a ocorrência das hipóteses previstas no §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72. Todavia, caso a decisão já tenha sido proferida, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância, conforme preceitua o §5º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72³. Tal dispositivo normativo pode também dar margem à interpretação de que as provas poderão ser apresentadas após a decisão de 1ª instância administrativa, mas tão somente nas hipóteses previstas no §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72.

Como se nota, a regra contida no §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72 dispõe que o momento de apresentação das provas é quando da protocolização da impugnação, sendo que estará preclusa a apresentação de novas provas, exceto se tais provas se enquadrarem nas hipóteses também previstas no §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72.

Neste cenário, conforme posição defendida em artigo científico escrito em coautoria com Caio Augusto Takano, entendo que caberá ao julgador administrativo ponderar, a partir de seu livre convencimento motivado e do princípio da verdade material, em que situações as provas apresentadas extemporaneamente deverão ser aceitas para o bom deslinde do caso. Isso significa dizer que, no âmbito de um processo no qual a produção de provas se faça indispensável, o julgador administrativo não pode indeferir essa prova apenas porque o contribuinte a apresentou em momento ou de modo “inadequado”⁴.

Naquele artigo ponderamos ainda que:

Seja como for, é importante frisar que o princípio da verdade real não vai ao ponto de mitigar irrestritamente as normas que regem o processo administrativo ou de se inverter injustificadamente o ônus da prova (como seriam os casos do art. 373, §3º do CPC/2015). Assim, não é função do Julgador imiscuir-se no dever próprio do contribuinte de comprovar a regularidade das deduções previstas em lei. Se o contribuinte busca demonstrar a existência de um direito seu, a comprovação da regularidade de seu exercício é igualmente seu dever. Não cabe ao julgador ou ao fisco comprová-la em seu lugar, apenas não obstar que elementos de prova relevantes sejam trazidos aos autos e analisados, desde que pertinentes.

Igualmente relevante é a percepção de que o princípio da verdade material não possui idêntica aplicação ao Fisco e ao contribuinte. Isso porque o primeiro se submete a regras específicas de motivação de seus atos, bem como elementos essenciais para a sua conformação, como o art. 142 do CTN, de modo que provas que sejam juntadas extemporaneamente pelo Poder Público não tem o condão de validar um ato administrativo que, à época de sua prática, continha vício de motivação ou não obedecia aos requisitos formais do lançamento tributário, seja de acordo com o art. 142 do CTN ou os dispositivos de legislação interna de cada ente político aplicáveis. Nesse sentido, são pertinentes as lições de Fabiana del Padre Tomé, no sentido de que, depois de instaurado o processo administrativo tributário venham a ser colacionadas provas capazes de constituir o fato jurídico tributário ou o ilícito tributário, não será possível convalidar a nulidade do lançamento lavrado sem a devida fundamentação, porquanto se haveria vício em sua estrutura interna⁵.

³ Decreto 70.235/72: “Art. 16. (...)”

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)”.

⁴ TAKANO, Caio Augusto; PITMAN, Arthur Leite da Cruz. Princípios do processo administrativo fiscal. In. DALLE LUCCA, Jandir J.; BERTASI, Maria Odete Duque (Coord.). *Princípios gerais de direito aplicados ao contencioso fiscal paulista*. São Paulo: Lex, 2019, p. 46.

⁵ TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova no direito tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 298.

No caso, a suposta impossibilidade de apresentação da prova estaria pautada na letra a do § 4º do art. 16, supra, ou seja, a suposta existência de força maior. Contudo, em nenhum momento em sua Impugnação indica qual seria a força maior que impediu a apresentação da prova.

Não obstante, entendo que os documentos juntados com o Recurso Voluntário devem ser aceitos com fulcro no art. 16, §4º, c supra. Isto porque voltados a refutar as razões do acórdão recorrido:

A alegação de que estaria sendo apresentada a relação de todas as notas fiscais relativas às entregas afetas aos adiantamentos de clientes não condiz com os documentos acostados à peça defensiva. De fato, os únicos documentos acostados à peça defensiva (fls. 11.378 a 11.404) referem-se ao estatuto social da Cooperativa Regional dos Produtores de Açúcar e Alcool de Alagoas.

Assim, entendo que tais documentos devem ser aceitos.

Ademais, em relação ao pedido de perícia, o art. 18 do Decreto n. 70.235/72 estabelece que a determinação da perícia deve ser imprescindível ou praticável, além de necessária ao deslinde do caso:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

No caso, a DRJ entendeu que:

Por fim, a perícia requerida não se justifica, no tocante aos adiantamentos de clientes, pois o sujeito passivo tem o dever de comprovar a efetividade e hígidez de sua escrituração contábil e certamente deveria deter todos os documentos de suporte para realizar tal comprovação. Frise-se que diligências ou perícias não tem por finalidade suprir deficiência probatória do sujeito passivo ou da fiscalização.

Nesta linha, verifica-se que a autoridade julgadora reputou desnecessária a perícia, do que não há que se falar em nulidade do acórdão recorrido proferido em consonância com a legislação de regência.

Mérito

No mérito, as Recorrentes sustentam inicialmente a inocorrência de omissão de receitas em relação à conta adiantamento de clientes. Segundo esclarecem:

Quanto aos lançamentos na conta “ADIANTAMENTO DE CLIENTES”, conforme praxe no setor sucroalcooleiro, boa parte das vendas dos produtos fabricados pela Usina (açúcar, álcool e melão) se dão mediante pagamento antecipado do preço, seja total ou parcialmente, para entrega futura dos produtos.

Assim, ao receber antecipadamente, parcial ou totalmente, o preço dos produtos, o valor é lançado na contabilidade na conta “ADIANTAMENTO DE CLIENTES”, que integra o passivo circulante, por se referir a uma obrigação de vencimento futuro, isto é, a obrigação de entregar posteriormente os produtos vendidos.

Então, com a entrega posterior dos produtos, tem-se então o lançamento da respectiva nota fiscal para documentar a conclusão da venda, pelo que então é feito o lançamento do adimplemento desta obrigação até então exigível, com a devida baixa na conta do “ADIANTAMENTO DE CLIENTES”.

A conciliação entre os lançamentos dos adiantamentos feitos no Razão e as emissões das notas fiscais subsequentes, emitidas quando entregues os produtos, deixam evidentes que há exata correspondência entre ativos e passivos, sem que tenha havido qualquer omissão de receita.

Para demonstrar seus fundamentos, anexam a relação das notas fiscais emitidas para cada um dos clientes para os quais havia adiantamento registrado, as quais podem ser conferidas pelo SPED.

Analisando-se referidos documentos, verifiquei se tratam de notas fiscais, bem como cópia do razão contábil auxiliar por fornecedor/cliente que indicam não ter ocorrido a alegada omissão no caso concreto. Veja-se o exemplo da USINA CENTRAL OLHO D'ÁGUA S/A, as fls. 11.731 os recorrentes indicam os valores recebidos, a partir da conciliação das notas fiscais; nas fls. 11740 e seguintes cópia do razão auxiliar, indicando os valores registrados a débito na referida conta, e, por fim, nas fls. 11.742 e seguintes, as notas fiscais que suportaram referidos lançamentos.

A partir deste exemplo, estou convencido de que não houve omissão de receitas no que diz respeito à conta adiantamento de clientes.

Quanto às despesas relativas a “VARIACÃO CAMBIAL PASSIVA” e “JUROS FINANCIAMENTO”, os recorrentes sustentam que o julgamento deste ponto depende(ria) da produção da prova requerida quanto à realização de diligência perante a CRPAAA, por ser essencial à elucidação dos fatos.

Conforme exposto quando da análise das preliminares, os recorrentes não indicam as razões da força maior necessária para deferimento da juntada extemporânea de provas. Nessa matéria, não basta a mera alegação ou apresentação de esclarecimentos, sendo imprescindível a demonstração por meio de provas hábeis e idôneas acerca das referidas alegações.

Inclusive, afirma expressamente que não teria produzido as referidas provas:

Portanto, se foi reconhecido como documento válido para apurar a receita, deve igualmente ser considerado para a demonstração da despesa.

Enfim, comprovadas as despesas lançadas como “VARIACÃO CAMBIAL PASSIVA” e “JUROS FINANCIAMENTO”, tem-se como válida e regular sua consideração para apuração do resultado da empresa, nos termos do arts. 299 e 300 do RIR/99.

Correta a apuração das despesas, conforme poderia ficar evidenciado nas provas requeridas, não se verificou o fato gerador dos tributos lançados suplementarmente

(IRPJ e CSLL) sob este fundamento, devendo ser revisto os respectivos lançamentos feitos, desconstituindo-se ainda as penalidades aplicadas, por insubsistentes.

Destaque-se, sobremais, que não se justifica a manutenção do lançamento com base na ausência de provas, quando as provas que desconstituíam o lançamento tiveram sua produção indeferida.

Logo, se não se permitiu a produção de outras provas, conforme requerido, o julgamento não poderia ser contrário aos interesses dos recorrentes, devendo-se, então, levar em consideração

Neste contexto, não tendo apresentado minimamente as provas necessárias para afastar a acusação fiscal, mantém-se o auto de infração.

Assim, não tendo sido afastadas todas as acusações fiscais, deve ser mantida a acusação fiscal no que tangencia a existência de declaração inexata.

No que tange à possibilidade de concomitância da cobrança de penalidade pela falta de recolhimento da obrigação principal devida ao término do exercício fiscal em decorrência da apuração do Lucro Real Anual e pela falta de recolhimento da estimativa mensal, é importante destacar que no caso concreto as duas infrações são decorrentes de um único ato.

Nesse caso, entendo que se está diante de apenas um ilícito, ao invés de duas infrações cumuláveis e autônomas. Como decorrência de tal interpretação, a infração mais gravosa deve absorver a menos gravosa.

Vale notar que ainda que a Súmula CARF n. 105 somente se aplique a fatos geradores anteriores a 2007, pode-se depreender da inteligência da referida súmula que a multa de ofício deve absorver a multa isolada, conforme se observa da leitura da referida súmula:

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.

Os precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF 105 indicam que, embora se trate de penalidades por descumprimento de deveres distintos (descumprimento do dever de antecipar estimativas versus descumprimento do dever de pagar o ajuste anual), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio deve ser absorvida pela pena aplicável à infração- fim.

Cabe ressaltar que alguns julgadores o CARF já haviam concluído que, mesmo após a alteração legislativa trazida pela Lei 11.488/2007, ainda não poderia haver a cobrança concomitante das multas isolada e de ofício. Nessa linha, trago aqui trecho do voto do ilustre Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no acórdão 9101-005.824, que reproduzo abaixo e adoto como razões de decidir:

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

Com a aprovação da Súmula CARF n.º 105, restou sedimentado que: “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.”

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei n.º 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela MP n.º 351/2007 (convertida na Lei n.º 11.488/2007):

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.”

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa de ofício de 75% prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a multa isolada de 50%, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins¹, da 2ª Turma desse E. Tribunal (Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015):

"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 a 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 casos 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 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 reprimir 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, à cobrança da multa de forma conjunta."

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação." (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

E mais recentemente, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Cumpra-se ainda que o Código Tributário Nacional, de observância obrigatória no âmbito administrativo municipal, expressamente impõe, no que atine à aplicação das penalidades, dentre as quais a multa, que a legislação se interpreta da maneira mais favorável ao acusado, incorporando ao campo do Direito Tributário Penal o princípio constitucional do in dubio pro reo, conforme pode ser observado abaixo:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Dessa forma, entendo pela aplicação da consunção da pena, de modo que deverá ser aplicada tão somente a multa mais gravosa.

No que tange à questão da responsabilidade tributária, verifica-se do termo de verificação fiscal, que o fiscal autuante atribuiu responsabilidade solidária aos sócios LEONARDO OITICICA WANDERLEY e ELIAS BRANDAO VILELA NETO, nos termos do art. 135, III do CTN, pelos seguintes fundamentos:

Verificou-se que a fiscalizada é uma sociedade anônima (art. 1º do Estatuto Social), cuja administração compete ao Conselho de Administração e à Diretoria (art. 12º do Estatuto Social), cujas respectivas competências estão elencadas nos arts. 16º e 23º do Estatuto Social (DOC. 001).

Analisando-se as competências de cada órgão, verifica-se que compete à Diretoria tomar todas as medidas e providências que não sejam da competência da Assembleia Geral e do Conselho de Administração (alínea “g” do art. 23º).

Assim, em sintonia com o disposto no art. 144 da Lei nº 6.404, de 1976, podemos concluir que, no caso da fiscalizada, competia a qualquer diretor a prática dos atos necessários ao seu funcionamento regular, o que inclui, evidentemente, manter a regularidade tributária.

Observa-se também que, conforme previsto no art. 153 da Lei nº 6.404, de 1976, é dever do administrador ser diligente, ou seja, agir com dedicação, cuidado e excelência no desempenho das suas tarefas.

Verifica-se também que o art. 1.089 do Código Civil permite que o art. 1.194 do mesmo Código se aplique também às sociedades anônimas.

Por sua vez, o comando legal contido no art. 1.194 do Código Civil, que determina o dever de conservar em boa guarda as correspondências e mais papéis concernentes à sua atividade, o que inclui a documentação que lastreia os lançamentos contábeis (art. 1.179 do Código Civil), se destina, inquestionavelmente, a quem se propõe a administrar a pessoa jurídica.

Com o comando do art. 928 do RIR/1999 também não seria diferente. Quando afirma que a pessoa jurídica não poderá se eximir de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal, destina a obrigação ao seu administrador, pois, sendo a pessoa jurídica um ente moral, sua atuação no mundo material se dá através da pessoa física (ou das pessoas físicas) que a administra.

Verifiquemos, então, se os diretores da fiscalizada foram diligentes na condução dos negócios empresariais:

1. Quando iniciamos a presente ação fiscal, a fiscalizada não havia transmitido as ECDs dos anos-calendário de 2016 e 2017, a que estava obrigada, só vindo a transmiti-las vários meses após as nossas intimações;
2. Quando iniciamos a presente ação fiscal, a fiscalizada não havia transmitido as ECFs dos anos-calendário de 2016 e 2017, a que estava obrigada, só vindo a transmiti-las vários meses após as nossas intimações;
3. Quando iniciamos a presente ação fiscal, a fiscalizada não havia transmitido as EFDs Contribuições dos meses dos anos-calendário de 2016 e 2017, a que estava obrigada, só vindo a transmitir as relativas aos meses de 2016 vários meses após as nossas intimações, permanecendo até a presente data sem transmitir as relativas aos meses de 2017;
4. A fiscalizada não declarou em suas DCTFs nenhum débito do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, a que estava obrigada. Intimada e reintimada a esclarecer o fato, permanece em silêncio até a presente data;
5. Várias das ciências dos termos fiscais lavrados no curso desta ação fiscal só ocorreram por decurso de prazo devido à inação da fiscalizada, que só veio a acessá-los dias depois;
6. A infração *PASSIVO FICTÍCIO* à legislação do IRPJ (e suas infrações reflexas à legislação da CSLL, da COFINS e do PIS), hipótese de omissão de receita por presunção legal, ora imputada à fiscalizada, só foi possível de ser caracterizada pelo fato de não ter sido apresentada a documentação que comprovasse a exigibilidade das pretensas obrigações e, como se viu, a obrigação de apresentá-la era de quem a administrava;
7. A infração *DESPESAS NÃO COMPROVADAS-VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA* (e sua infração reflexa à legislação da CSLL), ora imputada à fiscalizada, só foi possível de ser caracterizada pelo fato de não ter sido apresentada a documentação que comprovasse as pretensas despesas e, como se viu, a obrigação de apresentá-la era de quem a administrava;
8. A infração *DESPESAS NÃO COMPROVADAS-JUROS FINANCIAMENTOS* (e sua infração reflexa à legislação da CSLL), ora imputada à fiscalizada, só foi possível de ser caracterizada pelo fato de não ter sido apresentada a documentação que comprovasse as pretensas despesas e, como se viu, a obrigação de apresentá-la era de quem a administrava;
9. A infração *DECLARAÇÃO INEXATA* à legislação do IRPJ, ora imputada à fiscalizada, só foi possível de ser caracterizada pelo fato de o débito não ter sido declarado em DCTF, obrigação de quem a administrava;
10. A infração *FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA* à legislação do IRPJ, ora imputada à fiscalizada, só foi possível de ser caracterizada pelo fato de não ter havido o recolhimento das estimativas mensais, providência que deveria ter sido tomada por quem a administrava, destacando-se que os débitos das estimativas mensais não foram declarados em DCTF, obrigação de quem a administrava;
11. A infração *FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL* à legislação da CSLL, ora imputada à fiscalizada, só foi possível de ser caracterizada pelo fato de o débito não ter sido declarado em DCTF, obrigação de quem a administrava;
12. A infração *FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA* à legislação da CSLL, ora imputada à fiscalizada, só foi possível de ser caracterizada pelo fato de não ter havido o recolhimento das estimativas mensais, providência que deveria ter sido tomada por quem a

administrava, destacando-se que os débitos das estimativas mensais não foram declarados em DCTF, obrigação de quem a administrava;

13. A infração *INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO-DEMAIS MERCADORIAS E PRODUTOS* à legislação da COFINS e à legislação do PIS, ora imputadas à fiscalizada, só foi possível de serem caracterizadas pelo fato de os débitos não terem sido declarados em DCTF, obrigação de quem a administrava;

14. A infração *INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO - Álcool* à legislação da COFINS e à legislação do PIS, ora imputadas à fiscalizada, só foi possível de serem caracterizadas pelo fato de os débitos não terem sido declarados em DCTF, obrigação de quem a administrava;

15. Através do *Termo de Início de Diligência Fiscal e de Convite para Entrevista Virtual*, de 19/10/2020, ELIAS BRANDAO VILELA NETO foi convidado a participar de uma entrevista virtual para prestar esclarecimentos, no entanto, não respondeu (DOCs. 108 a 110);

16. Através do *Termo de Início de Diligência Fiscal e de Convite para Entrevista Virtual*, de 19/10/2020, LEONARDO OITICICA WANDERLEY foi convidado a participar de uma entrevista virtual para prestar esclarecimentos, no entanto, não respondeu (DOCs. 111 a 114).

Analisando-se os itens acima relatados, fica evidente a falta de cuidado com os negócios empresariais, pelo menos, quando se trata de imposto e contribuições sociais federais, o que evidencia a **negligência** com que é tratado o tema.

Tais faltas de cuidado e omissões caracterizam transgressões ao disposto no art. 153 da Lei nº 6.404, de 1976, e se **enquadram como atos ilícitos de negligência**, conforme previsão do art. 186 do Código Civil.

Destaque-se também que esses atos ilícitos praticados pelos diretores tiveram consequências tributárias, por evidente.

Assim, resta demonstrada a infração de lei (prática de atos ilícitos) a que alude o art. 135 do CTN.

Fortalecendo esta conclusão, o art. 158 da Lei nº 6.404, de 1976, é límpido ao afirmar que o administrador responde civilmente pelos prejuízos que causar quando proceder com violação da lei e que os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia.

Veja-se acima que segundo consta do TVF, a responsabilidade foi atribuída, pois os sócios teriam agido com negligência, o que não se subsume à hipótese normativa de atribuição de responsabilidade prescrita no art. 135 do CTN, que pressupõe o dolo:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Ao analisar a norma, Misabel Abreu Machado Derzi⁶, entende que:

“(…) o ilícito é, assim, prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no pólo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto.”

Não discorda Renato Lopes Becho⁷ para quem:

“Se entendermos que a referência à *lei* do art. 135 do CTN significa, para o administrador de empresa, *qualquer lei*, inclusive a tributária, ou a de trânsito, ou a dos títulos de crédito, o efeito será o fim da separação entre pessoa jurídica e pessoa física de seus sócios ou administradores.

[...]

E infração de lei? É qualquer conduta contrária a qualquer norma? Queremos crer que não. É infração à legislação societária, na mesma linha dos outros elementos do artigo. Um caso sempre lembrado de infração de lei é o da dissolução irregular da sociedade, ou o funcionamento de sociedade de fato (não registrada nos órgãos competentes). Um tipo de infringência à lei (CTN, art. 135) pode estar, por exemplo, na não observância das determinações da Lei n. 5.764/71 (Lei das Cooperativas), ou aquelas presentes no Código Civil, art. 1.093.”

A mera infração à lei tributária não é causa jurídica suficiente para responsabilizar pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, porque, do contrário, qualquer infração à lei tributária seria capaz de ensejar a responsabilidade do administrador, do que resultaria o fim da própria personalidade jurídica da empresa. Essa linha de pensamento é de todo superficial e, como visto, não se sustenta diante de uma análise mais técnica e apurada.

Não diverge a jurisprudência do CARF, como ilustram os acórdãos abaixo:

Numero do processo: 10872.720361/2016-36

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 1ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Tue Jul 11 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Fri Aug 04 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2011, 2012, 2013 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO. I - O art. 135 do CTN, ao dispor no caput, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração

⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Forense, 1999, p. 756.

⁷ BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 106-108.

sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa. III - A caracterização de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos demandam a demonstração de ilícito específico, que evidencie o ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária. Provado que os diretores da pessoa jurídica praticaram atos de gestão amparados no que lhes conferia o contrato da sociedade para criação de despesas fictícias mediante constituição de sociedade inexistente de fato para prestação de serviços, deve ser restabelecida a responsabilidade tributária que lhes foi imputada.

Numero da decisão: 9101-006.640

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli que votou pelo não conhecimento. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto. (documento assinado digitalmente) Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício (documento assinado digitalmente) Livia De Carli Germano - Relatora (documento assinado digitalmente) Edeli Pereira Bessa – Redatora designada Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausentes momentaneamente os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Luciano Bernart (suplente convocado).

Nome do relator: LIVIA DE CARLI GERMANO

Numero do processo: 10825.722808/2012-43

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Mon Jul 17 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Mon Aug 07 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Ano-calendário: 2008, 2009 PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE RECURSOS. Constitui omissão de receita a

manutenção irregular de importâncias depositadas em contas bancárias, sem registro na escrituração contábil e fiscal, quando não comprovada a origem dos recursos. A presunção de omissão de receita prevista no art. 42 e § 5o da Lei 9430/96 é relativa, podendo ser afastada mediante apresentação de escrituração contábil ou outros elementos que demonstrem a origem das operações e o pagamento dos tributos, devendo ser mantida quando o sujeito passivo não apresenta qualquer elemento de prova capaz de demonstrar a origem dos recursos. É ônus do contribuinte comprovar documentalmente a origem dos montantes depositados em contas financeiras, sob pena de se presumirem omissas as receitas decorrentes das respectivas movimentações bancárias, passível de tributação sobre a receita e a renda presumidas, despendida a demonstração, pela administração tributária, do consumo dos valores representados pelos depósitos bancários e a demonstração da renda efetiva. **MULTA QUALIFICADA DE 150%. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA INTENÇÃO DE OCULTAÇÃO DO FATO GERADOR. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF 25.** A qualificação da multa de ofício revela-se inadequada quando a administração tributária não demonstrar a prática intencional pelo sujeito passivo de ato tendente a omitir ou reduzir o pagamento de tributos ou de utilizar mecanismos ou instrumentos que intencionalmente ocultem fatos jurídicos que geram o dever de pagá-los. A intenção de ocultação do fato gerador da obrigação tributária, principal ou acessória, comprova-se mediante regular instrução do lançamento, por meio da qual se permita atribuir ao sujeito passivo a prática de ato contrário à lei e motive a qualificação por dolo, fraude ou conluio a que aludem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, mercê da aplicação vinculante da Súmula CARF 25. A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, cabendo ao Fisco o ônus de comprovar o ilícito praticado, mediante prova que demonstre a consciência da inadequação dos meios tendentes à obtenção de proveito tributário indevido. **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DOS ADMINISTRADORES. ART. 135, III, DO CTN. NECESSIDADE DE PROVA DA PRÁTICA DE EXCESSO DE PODERES OU DE INFRAÇÃO À LEI. A responsabilidade tributária de administradores e gestores é subjetiva, demandando a comprovação da prática de ilícito, por excesso de poderes, infração à lei para obtenção intencional de proveito tributário indevido ou ato contrário contrato social ou estatutos do sujeito passivo.** Por decisão vinculante do STF no RE 562.276, prolatada sob o regime de repercussão geral, a atribuição de responsabilidade tributária a administradores exige a comprovação de um ato ilícito qualificado. A mera ausência de pagamento de tributos não é causa automática de responsabilização por infração à lei a que alude o art. 135, III, do CTN, exigindo-se que a conduta esteja qualificada por elementos inequívocos da prática de dolo, simulação ou conluio para alcançar tal finalidade. O não pagamento do tributo ou o descumprimento de obrigação acessória pelo sujeito passivo não enseja responsabilização solidária automática de administradores, porquanto o tipo previsto no art. 135, III, do CTN não possui natureza objetiva e exige a demonstração da prática de ilícito, assim considerado aquele decorra de atos que excedam os poderes de gestão, que intentem contra atos constitutivos do negócio ou que infrinjam intencionalmente a lei para alcançar proveito indevido. Aplicação da súmula 430 do STJ, segundo a qual o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente, bem como do Resp. 962.379, com repercussão geral.

Numero da decisão: 1201-005.942

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar a qualificação da multa de ofício e para excluir integralmente a responsabilidade tributária dos responsáveis solidários. Os Conselheiros Efigênio de Freitas Júnior, Fábio de Tarsis Gama Cordeiro e Neudson Cavalcante Albuquerque acompanharam o relator pelas conclusões no que diz respeito à exclusão da responsabilidade tributária. (documento assinado digitalmente) Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente (documento assinado digitalmente) Fredy José Gomes de Albuquerque - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigenio

de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Fabio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Jose Eduardo Genero Serra, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Nome do relator: FREDY JOSE GOMES DE ALBUQUERQUE

Assim, não é cabível a atribuição de responsabilidade com fulcro no art. 135 do CTN com base em alegada negligência, o que motiva o afastamento da responsabilidade tributária no caso concreto.

Conclusões

Ante todo o exposto, conheço dos Recursos Voluntários para dar-lhe parcial provimento, cancelando a autuação relativa à conta Adiantamento de Clientes, bem como afastando a responsabilidade tributária imputada.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO

Voto Vencedor

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Redator Designado.

Apesar do bem construído voto do ilustre Conselheiro Relator, o mesmo foi vencido pela maioria do colegiado, que divergiu de seu entendimento no que concerne à exoneração da multa isolada. Na ocasião do julgamento, o Relator manifestou seu entendimento favorável à tese de que a concomitância da mesma com a multa de ofício impede que a multa isolada seja cobrada, ante o fundamento da consunção.

Em relação a todos os demais pontos, acompanhei o Relator para dar provimento ao Recurso Voluntário, conforme indicado em sua conclusão de voto, porém, divirjo de sua análise manifestada durante a sessão de julgamento em relação à concomitância das multas de ofício e isolada, pois entendo que ambas devem ser mantidas.

Como razão de decidir, incorporo nesse voto os fundamentos da Câmara Superior de Recursos Fiscais ao prolatar o Acórdão n.º 9101-006.594 – CSRF / 1ª Turma, em sessão de 11 de maio de 2023, a saber:

O I. Relator restou vencido na parte em que dava provimento parcial ao recurso especial da Contribuinte, na parte conhecida. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que deveria ser negado provimento ao recurso especial. Isto porque a partir de 2007 não há impedimento à aplicação das multas isoladas simultaneamente com a multa de ofício proporcional, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.962, de lavra da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões também se prestam a afastar a pretensão de aplicação do princípio da consunção:

Dito isso, tem-se que a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei n.º 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; III do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real; IV do imposto de renda pago na forma deste artigo.[...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, pela Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que *a alteração do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora*. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; [...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998) [...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à

penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101- 001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excepcionou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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: [...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim

se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto:

o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original).

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente⁸.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009⁹

[...]

ANEXO I I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº : Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

⁸ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

⁹ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012¹⁰[...]
ANEXO ÚNICO

[...]

II - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 920-201.833, de 25/10/2011.

[...]

III - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº: Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.

[...]

PORTARIA Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013¹¹

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA . Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014¹²

[...]

¹⁰ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

¹¹ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

¹² Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA . 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.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades antes da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art.

44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares¹³ à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência infrações cometidas antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a infrações cometidas antes de 2007:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

¹³ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância. [...]

Acórdão n.º 9101-001.203: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2000, 2001 Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO.

Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização. Acórdão n.º 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão n.º 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão n.º 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão n.º 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa: [...] LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão n.º 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.

Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das consequências do entendimento sumulado.

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na

condução do acórdão n.º 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo.

Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral,

como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135).

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES.

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.” (Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA

PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que tratase, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSSL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de “pagamento de tributo”, dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos¹⁴ e exigidas de forma isolada.

¹⁴ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. 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 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário.

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão n.º 1302-001.823:

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta¹⁵:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A ‘forma de sancionar’ é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções

¹⁵ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

[administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do acórdão nº 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no

descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, 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, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação.

Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei nº 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor¹⁶. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a

¹⁶ Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF n.º 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória n.º 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996), representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF n.º 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão n.º 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF n.º 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.

Os períodos de apuração atuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF n.º 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

A referência à exigência ao mesmo tempo das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF n.º 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos n.º 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir

apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos n.º 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos n.º 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF n.º 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 - R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão n.º 120100.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve ser apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 - R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 - R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a

fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplica-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas. (destaques do original)

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.056¹⁷:

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

¹⁷ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, 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.”

Desse modo, após o advento da MP n.º 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 tratarem 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.

Em complemento, 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:

“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.¹⁸

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.¹⁹ (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.

¹⁸ 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.

¹⁹ Idem, Idem.

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.” (destaques do original)

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício, depois do encerramento do ano-calendário, reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

§ 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

§ 4º A não escrituração do livro Diário ou do Lalur de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Lalur a que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema foram editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, e o posicionamento desta, inclusive, está renovado em acórdão mais recente, mas sem acréscimos nas razões de decidir, exarado nos

autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n.º 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/202013²⁰ e assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. 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.

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

IV - Agravo interno improvido.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF n.º 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte e manter as multas isoladas, ainda que exigidas concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste do mesmo ano-calendário e restabelecer as exigências de multas isoladas.

(Acórdão n.º 9101-006.594 – CSRF / 1ª Turma Sessão de 11 de maio de 2023, voto vencedor da Conselheira Edeli Pereira Bessa, maioria)

As razões acima indicadas justificam meu entendimento para manter a concomitância das multas (isolada e de ofício), considerando que os fatos geradores ora apreciados ocorreram nos anos-calendários de 2016 e 2017, portanto, em período posterior a 2007, quando já vigiam as alterações trazidas pela Lei 11.488/07, que passaram a regulamentar o art. 44 da Lei 9.430/96.

²⁰ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

Assim, **PARA EFEITO DE LIQUIDAÇÃO DESTE VOTO**, registro que estou acompanhando o relator na parte em que o mesmo deu parcial provimento ao recurso para exonerar a exigência referente ao adiantamento de clientes e para afastar as imputações de responsabilidade, porém, diverjo do seu entendimento no que tange à exoneração da cobrança concomitante das multas de ofício e isolada, que devem ser mantidas, conforme decisão majoritária do colegiado.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar a exigência referente ao adiantamento de clientes e afastar as imputações de responsabilidade.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque