



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

<b>Processo nº</b>	19515.720163/2011-00
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1302-000.994 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	03 de outubro de 2012
<b>Matéria</b>	Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas - IRPJ
<b>Recorrente</b>	ITORORÓ VEÍCULOS E PEÇAS LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE PROCESSUAL. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa durante a fiscalização e na fase litigiosa, incorre o cerceamento de defesa é incabível a alegação de nulidade processual.

IRPJ/CSLL. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS. LEGALIDADE. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO PENAL. AUSÊNCIA DE *BIS IN IDEM*.

A lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, situação que se configura exatamente após o encerramento do exercício. Tal penalidade não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre o saldo de imposto apurado ao final do exercício. As duas penalidades decorrem de fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITA NÃO DECLARADA E PASSIVO FICTÍCIO. PROCEDÊNCIA PARCIAL

Configura-se a omissão de receita a contabilização dos créditos oriundos de receitas em conta do ativo ou do passivo, cujo aferimento posterior em conta contábil de resultado não foi comprovado pelo contribuinte, mediante documentação hábil e idônea. Para configurar passivo fictício os lançamentos a créditos devem ocorrer durante a competência fiscalizada.

REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO DE 150% PARA 75%. NÃO PROCEDENTE.

A elaboração de lançamentos contábeis em divergências com as práticas contábeis comerciais por si só não configura o agravamento da multa prevista

Documento assinado digitalmente conforme MP 1.032-2, de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18

/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por MARCIO RODRIGO FR

IZZO

Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

no art. 44, I da lei 9430/96 na forma do §1º do mesmo dispositivo legal aplicando os casos previstos no art. 71, I da lei 4502/64. Ainda mais no presente caso onde o AFRFB conseguiu pegar todos os valores omitidos pela simples análise da documentação contábil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Marcio Rodrigo Frizzo, Paulo Roberto Cortez e Diniz Raposo e Silva, que davam provimento em maior extensão, para excluir ainda a cobrança da multa isolada de IRPJ/CSLL. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente em exercício e redator designado.

*(assinado digitalmente)*

Marcio Rodrigo Frizzo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Paulo Roberto Cortez, Diniz Raposo e Silva, Andrada Marcio Canuto Natal, Eduardo de Andrade, Marcio Rodrigo Frizzo.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da DRJ recorrente ITORORÓ VEÍCULOS E PEÇAS LTDA. O processo trata de auto de infração lavrado em 31/05/2011 (fls. 001 a 577) correspondente a lançamentos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, Programa de Integração Social - PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, do período de janeiro de 2006 a dezembro de 2006, no valor total de R\$ 16.175.031,02, incluindo o principal, multa de ofício de 150%, multa de ofício de 75%, multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL e juros de mora atualizados até 29/04/2011.

O lançamento dos débitos tributários foi efetuado mediante aferição de Omissão de Receita no ano calendário de 2006 subdividida em:

- omissão no registro da receita, onde o AFRFB constatou a contabilização de receitas de vendas em contas do Ativo e Passivo ao invés de receita, e
- omissão através da presunção legal pela não comprovação da exigibilidade de contas do passivo pela recorrente.

Ao analisar o primeiro caso de omissão, a omissão no registro da receita o AFRFB entendeu que se tratou de uma prática para retardar ou impedir o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e aplicou multa de 150%.

No segundo caso de omissão, a não comprovação de contas do passivo, o AFRFB considerou como falta de recolhimento e atribuiu multa de 75%.

Outrossim, sobre ambos os casos de omissão de receita, a AFRFB lançou multa isolada de 50% sobre o total mensal de IRPJ e CSLL não recolhido após ajustadas as bases das tributos.

A recorrente tendo tomado ciência dos lançamentos em 31 de maio de 2011, apresentou impugnação a Delegacia Regional de Julgamento de São Paulo em 29 de junho de 2011 (fls. 582/622), tendo suas alegações sintetizadas pela DRJ-São Paulo I, nestes termos:

### *IMPUGNAÇÃO*

- 1 - a impugnação é tempestiva;
- 2 - ocorreu a decadência das competências de janeiro a abril de 2006, já que o Auto foi lavrado em 31 de maio de 2011;
- 3 - há nulidade procedural por:
  - a) violação do art. 7º e § 2º do Decreto 70.235/72 e suas alterações; e

Documento assinado digitalmente conforme b) cerceamento de defesa, visto que:

Autenticado digitalmente em 18/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*I - o Processo Administrativo Fiscal não é o meio ideal para demonstrar a falta de fundamento da autuação, pois cabia ao Fisco notificar seus representantes para que estes esclarecessem e comprovassem a inexistência das infrações, ao invés de obter unilateralmente, por amostragem, a suposta prova de infração; em resumo: cabia ao Fisco diligenciar para buscar a verdade material, e aí sim, provando sua tese, autuar; mas, durante o procedimento, o fisco solicitou apenas amostras, a título explicativo, de diversos grupos de contas; porém, ao autuar, considerou todos os lançamentos como omissão de receita, o que é um absurdo;*

*II - de nada adiantaria provar a inexistência de infrações, pois a formalização do Auto de Infração e da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito protocolados e registrados em 16 e 18 de maio de 2011 se deu em 25 de maio de 2011, antes do término da fiscalização, conforme o Termo de Ciência e de Cont. de Procedimento Fiscal (Anexo II), pelo qual a contribuinte foi cientificada da continuidade da fiscalização;*

*III - juntar apenas amostragem de NF viola tanto o direito de defesa, como o Decreto 70.235/72, em especial seu artigo 9º; ou seja:*

*A) como falar em fraude (crime, em tese) sem a respectiva prova material, que proporcionaria ao acusado a possibilidade da mais ampla defesa?*

*B) sem prova da infração tributária ou penal, a acusação é insubstancial “... podendo, inclusive, ensejar a responsabilização (administrativa, civil e criminal) do agente que deixa de agir com a exação de suas funções.” (sic);*

*4 – em razão das filiais e do grande volume de operações, não consegue identificar as transações (bônus, garantias, bonificações, etc.), no próprio dia; assim, usa a conta transitória "Valores a Regularizar" e ao identificar as transações apura o valor contábil e oferece o resultado à tributação;*

*5 – o TVF aponta que foram escriturados em contas diversas, valores (de vendas, comissões e bônus) que seriam de contas de Receita; mas não há como prosperar a afirmação genérica de que houve omissão de receitas, pois, por exemplo:*

*a) sobre a conta "Valores a Receber da Fábrica" (114.04.000001): a fiscalização solicitou esclarecimentos sobre a contabilização, por amostragem, dos itens 54, 125, 132 e 190 (números do Razão); foram apresentados, como resposta, em 26 de abril de 2011, os modelos de contabilização adotados, que foram dados por corretos; mas, a fiscalização “... excluiu os valores ... demonstrados ... mas incluiu todos os demais, considerando ... R\$ 3.444.215,18 como Receitas de Bônus e Comissões que deveriam ser escrituradas nas contas de Receita ...”; afinal, que amostragem é essa que dados por corretos quatro itens escolhidos pela fiscalização, todos os demais são omissão de receita? junta cópia do Razão, demonstrando doze itens lançados nesta conta com sua contrapartida em resultado (Anexo IV);*

*b) sobre a conta de bonificações: junta cópia do Razão, com seis lançamentos e sua contrapartida em resultado (Anexo V);*

c) sobre o grupo de contas "Comissões": junta cópia do Razão, listando 25 lançamentos com suas contrapartidas em resultado;

6 - além disso, as contas que envolvem a GM são controladas pela fábrica através de relatórios minuciosos, emitidos periodicamente, apresentados à fiscalização, que concordou com a contabilização das operações; mas autuou tais valores como omissão de receita, sem prova;

7 – sobre a conta C/C Sócio RCI (22101000000301): a fiscalização diz que apurou o valor de R\$ 5.511.063,51, referente às NF 482001 a 487500, 508001 a 512500 e 538001 a 544000, que não teriam sido contabilizadas em contas de Receita; mas, juntou apenas amostragem dessas NF, de forma que não há prova material, o que impede que se fale em fraude e torna a acusação insubstancial "... podendo, inclusive, ensejar a responsabilização (administrativa, civil e criminal) do agente que deixa de agir com a exação de suas funções." (sic);

8 - escriturou e ofereceu a tributação todas as NF emitidas, assim como declarou seu faturamento na DIPJ; a análise das NF e do Livro Registro de Saídas demonstra a regularidade da escrituração e recolhimentos realizados, já o ônus da prova cabe ao Fisco (art. 9º do Decreto 70.235/72 e art. 333 do CPC); assim, é imprescindível a prova da materialidade e autoria da infração, pois presunções não podem responsabilizar a pessoa jurídica por cerca de dezesseis milhões de reais; em resumo: a fiscalização poderia exigir documentos ou informações para provar a coerência de todas operações; por que não o fez?

9 - quanto ao passivo não comprovado, não possui mais a documentação das operações, escrituradas em 2001, 2002, 2003 e 2004, pois em obediência à lei tributária, arquiva seus documentos por até cinco anos; apesar disso, traz Razão e Balanço da época para comprovar a movimentação das contas (saldo final zerado), afastando, com isso, a presunção de omissão de receita; assim, quanto à:

a) conta 22101000000003 Consórcio Viana: total de R\$ 9.000,00: originado em 2001 e 2002, quitado em 2008, conforme Razão e Balanços Patrimoniais de 2001 e 2002 (Anexos VI e VII);

b) conta 22101000000005 Empréstimo MILAFAB: total de R\$ 53.000,00, originado em 2001 quitado em 2007, conforme Razão e Balanço Patrimonial de 2001 (Anexos VII e Anexo VIII);

c) conta 22101000000006 C/C Sr. Francisco Lau: total de R\$ 150.000,00, originado em 2004, quitado em 2007, conforme o Razão e Balanço Patrimonial de 2004 (ANEXOSIX e X);

d) conta 22101000000009 C/C Sócios (VEPP): total de R\$ 307.419,38 originado em 2004 e 2005 e quitado em 2007, conforme o Razão e Balanços Patrimoniais de 2004 e 2005 (ANEXOS X, XI e XII);

e) conta 22101000000030 Empréstimo p/ Financiamento: total de R\$ 182.000,00, originado em 2004, quitado em 2008, conforme Razão e Balanço Patrimonial de 2004 (Anexo X);

f) conta 22101000000016 C/C Sócios A: total de R\$ 582.853,59, originado em 2005, quitado em 2007, conforme Razão e Balanços Patrimoniais de 2004 e 2005 (Anexos X,XII e XIII);

10 – multa de ofício sobre IRPJ e CSLL e multa isolada sobre as respectivas estimativas são incompatíveis, pois representam a incidência de dupla pena sobre a mesma infração, como reconhece a jurisprudência administrativa transcrita;

11 – a multa qualificada (150%) exige prova do evidente intuito de fraude, que inexiste, neste caso; mas é estranho o fato da fiscalização, após concordar com as amostras explicadas de diversas contas, autuar como omissão de receitas todo o restante, sem dar oportunidade de explicar as demais operações; em resumo: não há prova da omissão e, portanto, não há provado evidente intuito de fraude.

A Quarta Turma de Julgamento da DRJ-São Paulo I manteve em parte o lançamento, proferindo o Acórdão nº 16-34.205, de 13 de outubro de 2011 (fls. 777/804), com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Ano calendário: 2006*

**NULIDADES.**

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DESCRIÇÃO DO FATO.**

*A impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal. Não há despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa, não havendo que se falar, neste caso, em nulidade por cerceamento do direito de defesa, pois sua peça de defesa mostra que as imputações que lhe foram feitas foram muito bem compreendidas. Quanto à descrição do fato imputado, esta é muito clara. Preliminar indeferida.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 2006*

**DECADÊNCIA. PIS. COFINS. MULTA ISOLADA. OCORRÊNCIA**

**PARCIAL. JANEIRO A ABRIL.**

*Não ocorreu a decadência do direito de lançar IRPJ e CSLL, pois não decorreram 5 anos entre a data do fato gerador e a data do lançamento. Não ocorreu a decadência de PIS, COFINS e MULTA ISOLADA para os fatos geradores fraudulentos (multa de 150%), aos quais se aplica o art. 173, inciso I, do CTN. Ocorreu a decadência do direito de lançar PIS, COFINS e MULTA ISOLADA dos meses de janeiro a abril, para os demais fatos geradores, aos quais se aplica o art. 150, § 4º, do CTN, pois foram efetuados os respectivos pagamentos antecipados. Preliminar deferida em parte.*

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

*Ano-calendário: 2006*

**OMISSÃO DE RECEITAS. PROVA DIRETA.**

*Não foi apresentada prova que infirmasse as provas diretas de omissão de receita que respaldaram a acusação fiscal.*

*OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. PASSIVO FICTÍCIO.*

*A presunção legal admite prova em contrário, que neste caso não foi produzida.*

*MULTAS ISOLADAS POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.*

*Mantém-se a multa aplicada, dada expressa previsão na legislação vigente.*

*MULTA QUALIFICADA. 150%.*

*Há que ser mantida a multa qualificada sobre as parcelas dos tributos apuradas por meio de provas diretas que evidenciam o dolo e o intuito defraude pela “distribuição” da contabilização de receitas a crédito de contas de diversas contas de ativo e passivo.*

*AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL.*

*O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

A recorrente científica da decisão de primeira instância em 17 de janeiro de 2012, (fls. 817), interpôs recurso voluntário em 14 de fevereiro de 2012 junto a este órgão julgador (fls.818/879).

A recorrente repete em grande parte os argumentos trazidos na impugnação, alegando em sua petição recursal:

- a) Sejam acolhidas as preliminares de cerceamento de defesa, alegando que durante o procedimento de fiscalização a recorrente não teve oportunidade de manifestar-se com relação as movimentações inseridas no auto de infração, e de nulidade processual, declarando nulo todo o procedimento fiscal fundamentando que o lançamento do auto de infração ocorreu antes do término do período de fiscalização.
- b) Seja reconhecida a decadência das competências de janeiro/2006, fevereiro/2006, março/2006 e abril/2006 para os recolhimentos antecipado de IRPJ e CSLL e para o PIS e a COFINS que foram agravados com multa de 150%.
- c) Seja afastada a incidência da multa isolada corresponde a 50% do valor de IRPJ e CSLL não recolhido, em razão da dupla penalização de uma mesma infração (multa isolada e multa de ofício).
- d) Seja declarada improcedente a ação fiscal, com o afastamento da imputação de omissão de receitas e da presunção de não comprovação do passivo da empresa por falta de prova material no auto de infração.

- e) Requer, caso procedente parte do auto de infração, a diminuição da multa de ofício de 150% para 75% em razão da não comprovação do intuito de fraudar/omitir por parte da requerente.

É o relatório.

CÓPIA

**Voto Vencido**

Conselheiro Relator Marcio Rodrigo Frizzo

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e dele conheço.

Passo a analisar as alegações da recorrente a este órgão colegiado de julgamento.

**1. DAS ALEGAÇÕES PRELIMINARES****1.1 Do cerceamento de defesa e da nulidade processual****1.1.1 Do cerceamento de defesa**

A recorrente alega ter ocorrido o cerceamento da defesa durante o processo de fiscalização não tendo oportunidade de manifestar-se com relação às movimentações inseridas no auto de infração, cita ainda (fls. 834) que as movimentações foram analisadas por amostragem por parte da fiscal, e que a autuação ocorreu de forma integral.

O procedimento fiscal teve início em 23/03/2010 por meio do Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 007) visando à fiscalização de Contribuições Previdenciárias do ano-calendário 2006. Com a fiscalização já instaurada, o MPF foi alterado para incluir a fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, já que durante a análise da escrituração contábil dos pagamentos efetuados aos administradores a AFRFB verificou lançamentos a crédito na conta 22101000000301 – C/C Sócio RCI cuja contrapartida eram contas do ativo como, por exemplo, a conta 112010070000001 – Créditos de Vendas.

Através das intimações constantes (fls. 045 a 109) o AFRFB intimou a contribuinte a manifestar-se sobre as movimentações (lançamentos contábeis) e a fornecer a documentação de suporte para as operações. Conforme se nota (fls. 093) o AFRFB solicita TODOS os documentos que embasaram os lançamentos contábeis, assim como os devidos esclarecimentos acerca dos mesmos.

**Contexto**

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e com base no inciso III do art. 32 e nos § 1º e 2º do art. 33, ambos da Lei nº 8.212/1991 e nos art. 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007, fica o sujeito passivo acima identificado INTIMADO a apresentar, sob pena de autuação, nos prazos respectivos, os elementos discriminados abaixo:

Prazo: 05 dias Período de apuração: 01/2006 a 12/2006

- Demonstrar a conciliação contábil e todos os lançamentos que compõem a conta 11201001000001-Notas Fiscais A Vista indicando todas as contas envolvidas debitadas e creditadas. A demonstração deverá ser efetuada por escrito e assinada pelo contador responsável.
- Apresentar o contrato de trabalho dos empregados.

A documentação relacionada deverá ficar à disposição desta fiscalização, no endereço: Av. Pacaembu, 715 – 4º andar SAO PAULO - SP

Os esclarecimentos solicitados deverão ser feitos por escrito, devidamente assinados, acompanhados, quando for o caso, da respectiva documentação.

O sujeito passivo poderá verificar a autenticidade do Mandado de Procedimento Fiscal utilizando o aplicativo Consulta Mandado de Procedimento Fiscal, disponível na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br), onde deverão ser informados o número do CNPJ ou CPF, conforme o caso, e o código de acesso constante neste termo.

Através do Termo de intimação Fiscal nº 04 (fls. 094) o AFRFB volta a solicitar os documentos que embasaram a contabilidade no período de 01/2006 a 12/2006, o termo amostragem nem ao menos é citado pelo AFRFB, o que leva a simples compreensão de que o que se pede é a TOTALIDADE dos documentos e dos esclarecimentos acerca dos lançamentos contábeis.

#### Contexto

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e com base no inciso III do art. 32 e nos § 1º e 2º do art. 33, ambos da Lei nº 8.212/1991 e nos art. 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007, fica o sujeito passivo acima identificado INTIMADO a apresentar, sob pena de autuação, nos prazos respectivos, os elementos discriminados abaixo:

Prazo: 10 dias Período de apuração: 01/2006 a 12/2006

- Apresentar os documentos que deram suporte aos lançamentos efetuados no grupo de contas 22101- EMPREST/FINANC A L.PRAZO.
- Demonstrar através da apresentação de documentos hábeis e idôneos a origem dos valores que compõem o saldo inicial do grupo de contas 22101- EMPREST/FINANC A L.PRAZO.

A documentação relacionada deverá ficar à disposição desta fiscalização, no endereço: Av. Pacaembu, 715 – 4º andar

SAO PAULO - SP

Os esclarecimentos solicitados deverão ser feitos por escrito, devidamente assinados, acompanhados, quando for o caso, da respectiva documentação.

O sujeito passivo poderá verificar a autenticidade do Mandado de Procedimento Fiscal utilizando o aplicativo Consulta Mandado de Procedimento Fiscal, disponível na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br), onde deverão ser informados o número do CNPJ ou CPF, conforme o caso, e o código de acesso constante neste termo.

Tais intimações versam também sobre a manifestação da recorrente, já que em todas elas o AFRFB intima a recorrente a esclarecer as movimentações, na contabilidade inserida no período de 01/2006 a 12/2006. A própria recorrente assume ter prestado esclarecimentos DURANTE o processo de fiscalização conforme (fls. 851)

Desde o início da fiscalização diversas informações e explicações foram passadas à fiscalização, verbalmente, oficialmente (protocolos) e até via e-mail<sup>6</sup>.

Portanto é claro que a recorrente teve oportunidade de revelar seu ponto de vista durante o procedimento fiscal, tanto que o fez de múltiplas formas, verbalmente, oficialmente e até por e-mail.

Tendo os fatos passamos a análise de direito.

O direito a ampla defesa é garantido pela carta magna que assim versa em seu art. 5º:

*Art. 5º (...)*

*LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;*

Portanto, o contraditório e a ampla defesa em processo administrativo são direitos assegurados aos litigantes em processo judicial ou administrativo. Ao julgar a impugnação do auto de infração impetrada pela recorrente a DRJ afirmou (fls. 785) com base no texto constitucional acima transscrito que a ampla defesa é assegurada APENAS na fase litigiosa. Equivoca-se, entretanto o respeitado órgão julgador já que o art 3º da Lei 9.784 de 29 de janeiro de 1999 assim diz:

*Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;*

*III - formular alegações e apresentar documentos ANTES DA DECISÃO, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;*

É de claro entendimento que antes da decisão, a parte litigante tem o direito de manifestar-se sobre o assunto em discussão e que o órgão estatal não só analisará tais alegações, no curso do processo de fiscalização, como também as julgará pertinentes ou não ao assunto examinado.

Como foi demonstrada nos fatos, a recorrente em mais de uma oportunidade apresentou esclarecimentos ao AFRFB fazendo assim parte do processo de fiscalização, ao contrário do que alega (fls. 785), que os lançamentos foram feitos de forma unilateral e por amostragem.

Em tempo ressalto que até a nível deste colegiado (CARF) deve ser aplicado Art. 3, III da lei 9.784/99, assim sendo ao recorrente oportunizado a produzir provas, até no presente recurso, preservando sempre o princípio da verdade material e da ampla defesa.

Sendo assim, julgo improcedente a alegação de cerceamento de defesa durante o processo administrativo proposta pela recorrente, com base nos fatos e regulamentações aqui expostas sobre o processo administrativo analisado.

### 1.1.2 Da nulidade processual

A recorrente em seu recurso voluntário protocolado junto a este conselho alega ter ocorrido nulidade processual pela inobservância do devido processo legal. Essa alegação tem por fundamento o fato de que os autos de infração foram lançados no sistema da fazenda nos dias 16 e 18 de maio de 2011 (fls. 839 e 840). O registro dos autos, via de regra, configura o final do procedimento de fiscalização, porém como diz a recorrente (fls. 840) no dia 25 de maio de 2011 foi científica da continuidade da fiscalização.

Em resumo, a recorrente defende que a formalização do Auto de Infração e da Notificação Fiscal de lançamento se deu em data anterior a do efetivo término da fiscalização, não permitindo que qualquer ato praticado pela recorrente que visasse provar a inexistência de infrações tributárias após 16 ou 18 de maio de 2011, não surtiriam efeito, já que o auto de infração estava devidamente formalizado.

A nulidade processual é regulamentada pelo Decreto 70.235/72, que cita expressamente quais as situações em que cabe a nulidade em seu art. 59:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Da leitura do supracitado dispositivo e comparando com a situação ocorrida é impossível identificar nulidade no processo, tanto que o auto de infração foi lavrado por pessoa competente e não houve despacho ou decisão com preterição do direito de defesa, pois todas as movimentações inseridas no auto de infração foram devidamente fundamentadas. Dou como improcedente, portanto o pedido de nulidade do auto de infração por inobservância do devido processo legal.

## 2. DAS ALEGAÇÕES DO MÉRITO

### 2.1 Da omissão de receita direta

A AFRFB iniciou a ação fiscal visando à conferência das contribuições previdenciárias do ano-calendário de 2006. Durante o exame dos documentos constatou a contabilização de operações de venda da seguinte forma:

D – 112010070000001 – Notas fiscais a Vista (Ativo)

C – 221010000000301 – C/C Sócios RCI (Passivo)

Esta verificação fez com que no dia 16/09/2010 a AFRFB intimasse a recorrente a prestar esclarecimentos sobre a forma de contabilização das operações de vendas a vista.

A recorrente atendendo a solicitação da AFRFB apresentou o modelo de contabilização (fls. 515) das operações com vendas à vista como sendo da seguinte forma:

D – 112011 – Cliente (Ativo)

C – 315011 – Receita de Venda de Peças (Resultado)

Entretanto, como o modelo apresentava-se diferente dos lançamentos por ela constatados ampliou o MPF para analisar o IRPJ e seus reflexos.

Em 31/05/2012, ao lavrar o Auto de Infração o AFRFB, apontou lançamentos a crédito de notas fiscais de venda em contas do passivo e do ativo que segue com seus respectivos valores:

Contas do Passivo:

22101000000301	C/C Sócios RCI	R\$ 5.511.063,51
----------------	----------------	------------------

Contas do Ativo:

11410	Coligadas	R\$ 671.000,00
11404000000001	Valores a receber	R\$ 3.444.215,18
11408000000000	Comissões a receber	R\$ 926.234,01
12102000000003	Contr.Bonif. GMB	R\$ 814.998,90

A recorrente tanto em sua impugnação (fls. 609 e 610) quanto no recurso voluntário (fls. 856 e 857) traz à tela alguns lançamentos contábeis a débito nas referidas contas, cujas contrapartidas são contas de resultado. Como exemplos tem o razão da conta Docu11404000000001(fls. 648):me MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CONTA : 1,1,4,04,000001 VALORES A RECEBER FABRICA				SALDO ANTERIOR	----->	19,813.60 D
FICHA/SEQ.	CONTRA PARTIDA	DATA	HISTORICO		DEBITO	CREDITO
0024/02259	0 0 0 00 00000	24/02/2006	NF 491624 - 1 - GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA		0.00	10,435.35
0024/02267	0 0 0 00 00000	24/02/2006	NF 491625 - 1 - GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA		0.00	3,471.15
0524/00017	3 6 1 13 00000	24/02/2006	VR.BONUS EMPLACAMENTO CHASSI-171554		507.00 ①	0.00
0524/00019	3 6 1 13 00000	24/02/2006	VR.BONUS EMPLACAMENTO CHASSI-184200		507.00 ②	0.00
0524/00021	3 6 1 13 00000	24/02/2006	VR.BONUS EMPLACAMENTO CHASSI-185580		507.00 ③	0.00
0524/00023	3 6 1 13 00000	24/02/2006	VR.BONUS EMPLACAMENTO CHASSI-186376		507.00 ④	0.00

E o razão da conta 36213000000 (fls. 649) que corresponde à contrapartida dos lançamentos:

CONTA : 3,6,1,13,000000 BONUS ADICIONAL				SALDO ANTERIOR	----->	90,219.00 C
FICHA/SEQ.	CONTRA PARTIDA	DATA	HISTORICO		DEBITO	CREDITO
0524/00018	1.1.4.04.000001	24/02/2006	VR.BONUS EMPLACAMENTO CHASSI-171554		0.00	507.00 ①
0524/00020	1.1.4.04.000001	24/02/2006	VR.BONUS EMPLACAMENTO CHASSI-184200		0.00	507.00 ②
0524/00022	1.1.4.04.000001	24/02/2006	VR.BONUS EMPLACAMENTO CHASSI-185580		0.00	507.00 ③
0524/00024	1.1.4.04.000001	24/02/2006	VR.BONUS EMPLACAMENTO CHASSI-186376		0.00	507.00 ④

Pois bem, a recorrente ao anexar tais razões, SOMENTE demonstrou que a receita de bônus de emplacamento auferida no 24/02/2006 fora registrada de forma correta. Se por ventura aspirou a recorrente que esses lançamentos comprovassem o reconhecimento da receita, de todos os lançamentos creditados, na conta 11404000000001 – Valores a receber Fábrica, em momento anterior, deveria então tê-los referenciado.

Os lançamentos que neste processo estão sendo julgados correspondem aos anexos I, II e III (fls. 177 a 475) do Auto de Infração lavrado em 31/05/2011, de nada serve trazer ao caso qualquer outro lançamento contábil que não corresponda ou tenha relação com os aqui em análise.

No caso de comprovar o reconhecimento posterior dos lançamentos anteriormente contabilizados na conta 11404000000001 – Valores a receber Fábrica a recorrente deveria vincular estes a aqueles de modo que demonstrasse a operação como um todo.

Ainda exemplificando, a AFRFB através do anexo III, (fls. 401) a qual reproduzo em parte, considerou como omissão de receita direta na conta 11404000000001 – Valores a receber Fábrica no dia 17/01/2006 o montante de R\$ 10.000,00 (dez mil reais)

01/2006	17/01/2006	11404000000001	VALORES A RECEBER FABRICA	D	500,00	500,00 BONUS FUNC. GM CALARI REF. PROP.66142 WU MENG JU
01/2006	17/01/2006	11404000000001	VALORES A RECEBER FABRICA	D	500,00	500,00 BONUS FUNC. GM CALARI REF. PROP.66240 ARGEMIRO
01/2006	17/01/2006	11404000000001	VALORES A RECEBER FABRICA	D	500,00	500,00 BONUS FUNC. GM CALARI REF. PROP.66140 CLEBERSON
01/2006	17/01/2006	11410000000022	C/C SOCIOS - ITORORO DIADEMA	C	1.500,00	1.500,00 VALOR REF BONUS FUNC.GM PROP.66140 / 66240 / 66142
01/2006	17/01/2006	11404000000001	VALORES A RECEBER FABRICA	D	3.000,00	3.000,00 VRBONUS CHAVE DE OURO CHASSI-121646
01/2006	17/01/2006	11404000000001	VALORES A RECEBER FABRICA	D	1.000,00	1.000,00 VRBONUS CHAVE DE OURO CHASSI-171938
01/2006	17/01/2006	11404000000001	VALORES A RECEBER FABRICA	D	1.000,00	1.000,00 VRBONUS CHAVE DE OURO CHASSI-171672
01/2006	17/01/2006	11404000000001	VALORES A RECEBER FABRICA	D	1.000,00	1.000,00 VRBONUS CHAVE DE OURO CHASSI-170375
01/2006	17/01/2006	11404000000001	VALORES A RECEBER FABRICA	D	1.000,00	1.000,00 VRBONUS CHAVE DE OURO CHASSI-146774
01/2006	17/01/2006	11574000000001	VALORES A CLASSIFICAR	C	7.000,00	7.000,00 AVISO CREDITO
01/2006	17/01/2006	11404000000001	VALORES A RECEBER FABRICA	D	500,00	500,00 BONUS FUNC. GM CALARIO REF. PROP.8301 FRANCISCO
01/2006	17/01/2006	11404000000001	VALORES A RECEBER FABRICA	D	500,00	500,00 BONUS FUNC. GM CALARI REF. PROP.8102 PAULO
01/2006	17/01/2006	11404000000001	VALORES A RECEBER FABRICA	D	500,00	500,00 BONUS FUNC. GM CALARI REF. PROP.7894 LUIZ CARLOS
01/2006	17/01/2006	11412000000001	MATRIZ	335	C	1.500,00 VALOR REF.BONUS FUNC. GM PROP.8102/8301/7894

Os lançamentos contábeis se deram da seguinte forma:

Valor de R\$ 1.500,00

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/10/2012 por **DR+114040000000001** - Valores a receber fabrica (Ativo)

/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por MARCIO RODRIGO FR

IZZO

Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

C – 111410000000022 – C/C SOCIOS – ITORORO DIADEMA (Ativo)

Valor de R\$ 7.000,00

D – 114040000000001 – Valores a receber fabrica (Ativo)

C – 115740000000001 – VALORES A CLASSIFICAR (Ativo)

Valor de R\$ 1.500,00

D – 114040000000001 – Valores a receber fabrica (Ativo)

C – 114120000000001 – MATRIZ 335 (Ativo)

A demonstração da não omissão de receita, dos exemplos aqui citados, através de razão contábil seria possível se a recorrente apresentasse os lançamentos a débito nas contas 111410000000022 – C/C SOCIOS – ITORORO DIADEMA, 115740000000001 – VALORES A CLASSIFICAR e 114120000000001 – MATRIZ 335, cuja contrapartida fosse uma conta de resultado, reportando esses últimos lançamentos aos anteriormente contabilizados a crédito.

O que tem-se em tela é a elaboração de lançamentos contábeis, referentes as receitas auferidas, de modo que momento da identificação do fato gerador da obrigação tributária ficasse a mercê dos procedimentos internos. A recorrente alega ao demonstrar alguns lançamentos contábeis, que estes seriam o reconhecimento da receita, porém a visualização de tal contabilização APENAS demonstra a prática contábil correta que deveria ser aplicada a todas as operações similares.

Sobre esse tema assim reza a ementa do acórdão nº 1802001.351

*OMISSÃO DE RECEITA. A emissão de Nota Fiscal e sua escrituração mas sem o reconhecimento na apuração dos tributos devidos e sem a confissão da dívida em DCTF , implica em omissão de receita e consequente lançamento de ofício para exigência do tributo e contribuição devidos, não pagos e não declarados.*

Tal ementa coaduna com a conduta praticada pela recorrente, já que havia a emissão do documento fiscal, havia a contabilização do documento, todavia não existia o reconhecimento das receitas na apuração dos tributos e posterior confissão da dívida em DCTF.

Trata-se, portanto de lançamentos sem a observância da correta prática contábil, que visavam o não reconhecimento da conta de Receita no momento da sua ocorrência. Estes valores (Receitas) em vez de serem tributados, por sua vez ficavam “escondidos” em outras contas, como a exemplo 11141000000022 – C/C SOCIOS – ITORORO DIADEMA, 115740000000001 – VALORES A CLASSIFICAR e 114120000000001 – MATRIZ 335.

Diante do exposto voto por negar provimento ao recurso voluntário quanto ao item de omissão de receita direta, por se tratar de conduta contábil divergente da demonstrada como idônea pela própria recorrente, visando a omissão ou retardamento do reconhecimento de receitas auferidas.

Cabe ao contribuinte, que cometeu o ilícito contábil, a prova cabal que em evento futuro efetuou sua correção. Cabe a ele provar lançamento por lançamento, item por item, que em evento futuro tributou tais valores, não o fazendo não lhe pode assistir o direito

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18

/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por MARCIO RODRIGO FR

IZZO

Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

por mera amostragem, que no presente caso se faz quase insignificante perto do volume autuado.

Quanto as amostragem demonstradas pelo recorrente no presente recurso não pode ser deduzida do valor da autuação por não haver prova da ligação destas reversões (reconhecimento da receita) com lançamentos glosados na presente autuação. E cabia este ônus a recorrente em virtude da contabilização sem as observâncias das normas contábeis vigentes.

## 2.2 Do passivo não comprovado.

Ainda, durante o processo de fiscalização a AFRFB no dia 09/11/2010 solicito através de termo de intimação fiscal nº 04 (fls. 094) que a recorrente demonstrasse por meio de documentos hábeis e idôneos a origem dos valores que compunham o SALDO INICIAL do grupo de contas do passivo 22101 – Empréstimos e Financiamentos a L. Prazo. Em 06/01/2011 a AFRFB voltou a solicitar a mesma informação, a composição do saldo inicial do grupo de compras do passivo 22101 – Empréstimos e Financiamentos a L. Prazo desta vez através do termo de intimação fiscal s/n (fls. 097).

Durante o processo fiscalizatório a empresa não apresentou os documentos requeridos dando fundamentação para a ARF elaborar o item 3.1. (fls. 118) Passivo não comprovado no valor de R\$ 701.419,38 e item 3.2. (fls. 119) também referente a passivo não comprovado no valor de R\$ 582.853,59 do Termo de Verificação Fiscal.

### 3.1 Da não comprovação da exigibilidade das contas do passivo abaixo: ( saldo inicial igual ao final)

2210100000003	Consortio Viana	R\$ 9.000,00
2210100000005	Emprest. MILAFAB	R\$ 53.000,00
2210100000006	C/C sr.Francisco Lau	R\$ 150.000,00
2210100000009	C/C Sócios ( VE-PP)	R\$ 307.419,38
2210100000030	Empréstimo p/Fianciamento	R\$ 182.000,00

### 3.2 Da não comprovação da exigibilidade da conta do passivo 22101000000016 –C/C Sócios A

3.2.1. Foram identificados na contabilidade da empresa créditos na conta contábil 22101000000016 – C/C Sócios A, do grupo Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo, do Passivo Não Circulante, que tiveram origem nos débitos das contas do grupo 111- Caixa .

Passamos à análise em separado dos tópicos 3.1 e 3.2.

Com relação ao item 3.1 que remonta R\$ 701.419,38 a AFRFB autuou contas que não apresentavam nenhuma movimentação contábil durante o ano calendário de 2006, o saldo inicial mostrava-se IGUAL ao saldo final. Esta afirmação foi constatada pela própria AFRFB (fls. 118) item 3.1.3

3.1.3. Não houve movimentação nas contas acima especificadas sendo portanto o saldo inicial igual ao final.

A recorrente em seu recurso voluntário muito bem salienta a (fls. 865) que os valores ora lançados possuem origem nos anos calendários de 2001, 2002, 2003 e 2004, percebe-se então que em todos os casos, os fatos geradores que originaram o passivo fictício

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 18/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18

/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ocorreram em anos calendários anteriores ao de 2006, portanto, não passíveis de ser objeto de autuação.

Repisa-se, que a existência de passivo fictício demonstrada no termo de verificação não fundamenta a autuação realizada, vez que a fiscalização se deu no ano-calendário de 2006 e os fatos geradores em anos anteriores.

O cerne da questão, portanto, reside na análise detalhadada real data de origem (fato gerador) dos lançamentos contábeis que deram origem ao presumido passivo fictício, para que se verifique quando ocorreram os fatos que caracterizaram tal ilícito e, consequentemente, os fatos geradores da presente autuação. Neste sentido há expressa previsão legal:

*Art. 221. A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma desta Seção deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano.*

*Parágrafo único. Nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 220, o lucro real deverá ser apurado na data do evento.*

No mesmo sentido, há inúmeros acórdãos como o 107-08.732 assim entendido:

*IRPJ — PASSIVO INEXISTENTE — PERÍODO DECOMPETÊNCIA. A matéria tributável como omissão de receitas em face da existência no passivo de obrigações não comprovadas quanto à sua real existência, se restringe aos valores que teriam sido escriturados no curso do período fiscalizado.*

Ou ainda no acórdão 104-17.182 com a seguinte ementa:

*IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - PASSIVO FICTÍCIO — COMPETÊNCIA - Ante o regime de competência para apuração de resultados, eventual passivo fictício de exercício anterior não pode ser tributado no ano calendário subsequente, simplesmente porque a fiscalização não abrangeu aquele período, não sendo exigida sua comprovação.*

É tão lógico que não chega nem a ser presumível e sim verdade, que os lançamentos inseridos no auto de infração item 3.1 possuem seu fato gerador em data anterior ao ano calendário de 2006. A constatação de AUSÊNCIA de movimentação contábil durante todo o período fiscalizado pela AFRFB (fls. 118) já é prova cabal que a gêneses do passivo se deu em período anterior ao analisado pela própria, pois de nenhuma outra forma é possível no caso em tela, que o saldo em 01/01/2006 fosse exatamente IGUAL ao apresentado em 31/12/2006.

A fim de eliminar qualquer resquício de dúvida, caso a ausência de movimentação contábil nas contas do passivo assim já não o fez, passamos a analise individual das contas inseridas no passivo fictício.

- 22101000000003 - Consórcio Viana – R\$ 9.000,00

Período do Fato Gerador: Ano calendário 2002;

Documento comprobatório: razão contábil (fls. 675)

0206/00054	0 0 0 00 000000	06/02/2002	REF. DEV. DE EMPRESTIMO DO CONSORCIO VIANA	20,000.00	0.00
0206/00056	0 0 0 00 000000	06/02/2002	REF. DEV. DE EMPRESTIMO DO CONSORCIO VIANA	17,600.00	0.00
0206/00058	0 0 0 00 000000	06/02/2002	REF. DEV. DE EMPRESTIMO DO CONSORCIO VIANA	2,123.49	0.00
0203/00077	0 0 0 00 000000	03/09/2002	PAGAMENTO REF. PROPOSTA 40.807	8,000.00	0.00
0216/00127	0 0 0 00 000000	16/07/2002	REF.EMPRESTIMO PRP. 40958	12,000.00	0.00
0111/00080	0 0 0 00 000000	11/12/2002	RECEBTO: 101927 VIANA ADM.DE CONSORCIO S/C LT	0.00	120,000.00
0212/00100	0 0 0 00 000000	12/12/2002	REF.PAGTO EMPREST.CONSORCIO VIANA	5,836.00	0.00
0212/00102	0 0 0 00 000000	12/12/2002	REF.PAGTO EMPREST.CONSORCIO VIANA	83,214.00	0.00
0212/00104	0 0 0 00 000000	12/12/2002	REF.PAGTO EMPREST.CONSORCIO VIANA	8,000.00	0.00
0212/00106	0 0 0 00 000000	12/12/2002	REF.PAGTO EMPREST.CONSORCIO VIANA	6,500.00	0.00
MOVIMENTO DO PERÍODO ----->				564,715.06	573,715.06
SALDO ATUAL ----->				9,000.00 C	

- 22101000000005 – Empréstimo MILAFAB – R\$ 53.000,00

Período do Fato Gerador: Ano calendário 2001;

Documento comprobatório: razão contábil (fls. 688)

REFERENTE :	01/01/2000	ATE 31/12/2006		
	2,2,1,01,000005	ATE 2,2,1,01,000005		
CONTA :	2,2,1,01,000005 EMPREST. MILAFAB	SALDO ANTERIOR -----> 0.00		
FICHA/SEQ.	CONTRA PARTIDA	DATA HISTORICO	DEBITO	CREDITO
0220/00155	0.0.00.000000	20/07/2001 EMPRESTIMO SR.LAU P/ITORORO	0.00	53,000.00
0220/00157	0.0.00.000000	20/07/2001 EMPRESTIMO MILAFAB P/ITORORO	0.00	47,000.00
0219/00049	0.0.00.000000	19/09/2001 PAGAMENTO REF. DEVOL. EMPRESTIMO	47,000.00	0.00
MOVIMENTO DO PERÍODO ----->				47,000.00 100,000.00
SALDO ATUAL ----->				53,000.00 C

- 22101000000006 – C/C Sr. Francisco Lau – R\$ 150.000,00

Período do Fato Gerador: Ano calendário 2004;

Documento comprobatório: razão contábil (fls. 693)

REFERENTE :	01/01/2000	ATE 31/12/2006		
	2,2,1,01,000006	ATE 2,2,1,01,000006		
CONTA :	2,2,1,01,000006 C/C SR.FRANCISCO LAU	SALDO ANTERIOR -----> 0.00		
FICHA/SEQ.	CONTRA PARTIDA	DATA HISTORICO	DEBITO	CREDITO
0505/00012	1 1 4 10 000014	05/01/2004 TRANSF.ENTRE CONTAS REF.EMPRESTIMO	0.00	150,000.00
MOVIMENTO DO PERÍODO ----->				0.00 150,000.00
SALDO ATUAL ----->				150,000.00 C

- 22101000000009 – C/C Sócios (VE-PP) – R\$ 307.419,38

Período do Fato Gerador: Ano calendário 2004 e 2005;

Documento comprobatório: razão contábil (fls. 704 a 707)

0530/00627	1.1.4.10.000032	30/06/2005	TRANSF.ENTRE CONTAS	0.00	485,346.94
0522/00030	2.2.1.01.000022	22/11/2005	TRANSF.ENTRE CONTAS	0.00	207,676.27
0530/00610	1.1.4.12.000003	30/11/2005	TRANSF.VR.	0.00	84,998.71
0530/00613	0.0.0.00.000000	30/11/2005	TRANSF.ENTRE CONTAS	15,375.18	0.00
0501/00147	1.1.4.12.000003	01/12/2005	TRANSF.ENTRE CONTAS P/REGUL.DE LCTO.EF.10/05	311,755.68	0.00
0530/00639	0.0.0.00.000000	30/12/2005	TRANSF.VR.	33,702.35	0.00
0530/00644	1.1.4.12.000005	30/12/2005	TRANSF.ENTRE CONTAS	0.00	4,242.42
0530/00645	1.1.4.12.000005	30/12/2005	TRANSF.ENTRE CONTAS	5,814.17	0.00
MOVIMENTO DO PERÍODO ----->				2696,426.71	2389,007.33
SALDO ATUAL ----->				307,419.38 D	

- 22101000000030 – Empréstimo p/ Financiamento – R\$ 182.000,00

Período do Fato Gerador: Ano calendário 2004;

Documento comprobatório: razão contábil (fls. 717).

CONTA : 2,2,1,01,000030 EMPRESTIMOS P/ FINANCIAMENTOS	SALDO ANTERIOR	----->	0.00
FICHA/SEQ.	CONTRA PARTIDA	DATA	HISTORICO
0519/00002	1 1 5 74 000007	19/12/2003	TRANSF.ENTRE CONTAS
0230/00467	0 0 0 00 000000	30/01/2004	REF.FINANCIAMENTO PROP.13391
0203/00101	0 0 0 00 000000	03/02/2004	PROP.265-LUCIANA DA COSTA MALATESTA
0228/00042	0 0 0 00 000000	28/02/2004	VR.REF.FINANC.PROP.13391 DUPL.20974/1 A 20974/24
			DOCTO 1 BCO 902
0228/00050	0 0 0 00 000000	28/02/2004	VR.REF.FINANC.PROP.265
			DOCTO 265 BCO 953
0203/00236	0 0 0 00 000000	30/04/2004	VALOR REF.FINANC.PROP.1229 PEDROSO DUPL.387195
0230/00245	0 0 0 00 000000	30/07/2004	DEVOL.VEICULOS CHEQUE 557511 SOLIC.557511
			VALOR REF FINANC PROP 1229 REF. DUP. 397195
0225/00165	0 0 0 00 000000	25/10/2004	FINANC C/C SOCIOS
			DOCTO 3553 BCO 953
0528/00044	0 0 0 00 000000	28/10/2004	FINACTO PROP.3553 DUPL.403036/1 A 403036/24
0219/00210	0 0 0 00 000000	19/11/2004	PLANO FORTE PROP.3995
MOVIMENTO DO PERÍODO ----->			
SALDO ATUAL ----->			
			40,500.00 222,500.00
			182,000.00 C

Em resumo assim ficaram as contas tidas pela ARF como passivo fictício:

Conta	Descrição	Valor	Fato gerador	Documento comprobatório	Fls.
22101000000003	Consórcio Viana	R\$ 9.000,00	2001 e 2002	Razão Contábil	675
22101000000005	Empréstimo MILAFAB	R\$ 53.000,00	2001	Razão Contábil	688

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18

/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por MARCIO RODRIGO FR

IZZO

Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

22101000000006	C/C Sr. Francisco Lau	R\$ 150.000,00	2004	Razão Contábil	693
22101000000009	C/C Sócios (VE-PP)	R\$ 307.419,38	2004 e 2005	Razão Contábil	704 a 707
22101000000030	Empréstimo p/ Financiamento	R\$ 182.000,00	2004	Razão Contábil	717

Diante do exposto, não resta incerteza sobre a improcedência da presunção de passivo fictício, apresentada pela AFRFB em sua fiscalização, já que assim reza o art. 281 do Decreto 3000/99

*Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):*

*I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;*

*II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;*

***III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.***

É certo que a demonstração, através de razão contábil, que os lançamentos contábeis que deram origem à exigibilidade do passivo, ocorreu em competência anterior (ac2001 a 2005) a fiscalizada (ac 2006), e que, durante o período fiscalizado não houve NENHUMA movimentação tanto a débito quanto a crédito nestas contas contábeis, faz prova de que a presunção de omissão de receita imposta pela ARF é improcedente para o período em analisado (ac 2006).

**Diante do que fora mostrado julgo procedente o Recurso Voluntário, quanto a presunção de omissão de receita com relação ao item “3.1 Da não comprovação da exigibilidade das contas no passivo” (do auto de infração), cujo montante é de R\$ 701.419,38 (setecentos e um mil, quatrocentos e dezenove reais e oito centavos).**

Passamos a análise do item 3.2 (fls. 119) do auto de infração imputado a recorrente que também versa sobre a exigibilidade de conta do passivo.

### 3.2 Da não comprovação da exigibilidade da conta do passivo 22101000000016 – C/C Sócios A

3.2.1 Foram identificados na contabilidade da empresa créditos na conta contábil 22101000000016 – C/C Sócios A, do grupo Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo, do Passivo Não Circulante, que tiveram origem nos débitos das contas do grupo 111- Caixa.

3.2.2 A empresa foi intimada a apresentar os documentos que deram suporte aos lançamentos do grupo de contas 22101 – Emprest/Financ a L. Prazo.

3.2.3 O contribuinte não apresentou a documentação que deu suporte aos lançamentos na conta 22101000000016 – C/C Sócios, cuja a exigibilidade portanto não foi comprovada. Os valores foram incluídos no auto de infração lavrado, conforme escriturados na contabilidade apresentada como Omissão de Receita.

3.2.4 O montante dos valores para os quais o contribuinte não apresentou os documentos solicitados, não comprovando portanto a exigibilidade dos valores escriturados nas contas 22101000000016 – C/C Sócios A é de R\$ 582.853,59 (quinhentos e oitenta e dois mil, oitocentos e cinqüenta e três reais e cinqüenta e nove centavos) conforme Livro Razão da empresa, fornecido em meio digital pelo contribuinte, de acordo com o leiaute previsto em nossa legislação. Os valores encontram-se em demonstrativo anexo a este relatório denominado ANEXO V.

Diferentemente do item 3.1 onde a base de cálculo para a presunção de receita foi saldo final (31/12/2006) das contas contábeis, o tópico 3.2 tem como base os lançamentos a crédito no período fiscalizado 01/01/2006 a 31/12/2006 na conta 22101000000016 – C/C Sócios A no valor de R\$ 582.853,59. A movimentação da conta foi demonstrada pela ARF (fls. 477 a 514) segregando os lançamentos a crédito.

ANEXO V							
Comp	Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Omissão	Razao	Saldo
01/006	11/01/2006	11101000000027	CAIXA ASUM4	D		21.561,00	21.561,00 RECEBIMENTO NO CAIXA ASUM4
01/006	11/01/2006	22101000000016	C/C SÓCIOS (A)	C	21.561,00	21.561,00 RECIBO 476734 RET. FIN. RE-SIC(01/11 A 30/1105)	
01/006	14/01/2006	11101000000016	CAIXA ASUM2	D		31.502,59	51.813,59 RECEBIMENTO NO CAIXA ASUM2
01/006	14/01/2006	22101000000016	C/C SÓCIOS (A)	C	30.252,59	30.252,59 51.813,59 RECIBO 480068 RET. FIN. RE-SIC(01/11 A 30/1105)	
01/006	14/01/2006	11574000000001	VALORES A CLASSIFICAR	C		1.250,00	51.813,59 RECIBO 480048 REF. CHQ. DEVOLV. N. 850044.
01/006	28/01/2006	11101000000018	CAIXA ASUM2	D		27.112,10	71.081,57 RECEBIMENTO NO CAIXA ASUM2
01/006	28/01/2006	22101000000016	C/C SÓCIOS (A)	C	19.247,98	19.247,98 71.081,57 RECIBO 574817 RET. FIN. RE-SIC (01/12 A 31/1205)	
01/006	28/01/2006	11201007000028	PORTO SEGURO CIA DE SEGUROS GE	C		3.493,35	71.081,57 DUPLICATA RECEBIDA 432785/001
01/006	28/01/2006	11201007000028	PORTO SEGURO CIA DE SEGUROS GE	C		1.604,97	71.081,57 DUPLICATA RECEBIDA 436368/001
01/006	28/01/2006	11201007000028	PORTO SEGURO CIA DE SEGUROS GE	C		793,89	71.081,57 DUPLICATA RECEBIDA 436377/001
01/006	28/01/2006	11201007000028	PORTO SEGURO CIA DE SEGUROS GE	C		606,89	71.081,57 DUPLICATA RECEBIDA 436365/001
01/006	28/01/2006	11201007000028	PORTO SEGURO CIA DE SEGUROS GE	C		577,12	71.081,57 DUPLICATA RECEBIDA 436375/001
01/006	28/01/2006	11201007000028	PORTO SEGURO CIA DE SEGUROS GE	C		407,93	71.081,57 DUPLICATA RECEBIDA 436395/001
01/006	28/01/2006	11201007000030	M.N.C SOM E ACESSORIOS LTDA-M	C		153,80	71.081,57 DUPLICATA RECEBIDA 434753/001
01/006	28/01/2006	11201007000028	PORTO SEGURO CIA DE SEGUROS GE	C		126,07	71.081,57 DUPLICATA RECEBIDA 436376/001
01/006	28/01/2006	11201007000028	PORTO SEGURO CIA DE SEGUROS GE	C		52,61	71.081,57 DUPLICATA RECEBIDA 436370/001
01/006	28/01/2006	11201007000028	PORTO SEGURO CIA DE SEGUROS GE	C		24,28	71.081,57 DUPLICATA RECEBIDA 436373/001
01/006	28/01/2006	38108000000000	JUROS ATIVOS	905	C	23,11	71.081,57 JUROS RECEBIDOS DUPL_434753/001

A recorrente em seu recurso voluntário (fls. 869) alega que a origem dos lançamentos se deu no ano de 2005, e aponta como prova o razão contábil, do período juntado na impugnação. Esta (fls. 621) remete como prova o anexo XIII (fls. 719), porém o razão constante no anexo corresponde a conta 22101000000009 C/C Sócios (VE-PP) conforme fragmento.

SP SÃO PAULO DERAT

Fl. 719

ITORORO VEICULOS E PEÇAS LTDA	15/06/2011	15:39:03	PAG :	1
MARCIA F	>>> RAZAO <<<			
CTER0603/AUTO DEALER SISTEMAS				
REFERENTE : 01/01/2005	ATE 31/12/2007			
2,2,1,01,000009	ATE 2,2,1,01,000009			
CONTA : 2,2,1,01,000009 C/C SOCIOS (VE-PP)	SALDO ANTERIOR	----->	723,036,34 D	
FICHA/SEQ. CONTRA PARTIDA DATA HISTORICO		DEBITO	CREDITO	
0530/00627 1.1.4.10.000032 30/06/2005 TRANSF.ENTRE CONTAS		0,00	485,346,94	
0522/00030 2.2.1.01.000022 22/11/2005 TRANSF.ENTRE CONTAS		0,00	207,676,27	

A ausência do documento contábil citado pela recorrente, razão contábil do ano calendário 2005, impede a análise do fato gerador da obrigação tributária, assim como a falta destes, impossibilita apurar a movimentação do período. Contudo a AFRFB analisou somente os lançamentos a crédito da conta contábil 221010000000016, e a recorrente não demonstrou, até o presente momento, quais destes lançamentos tiveram o lançamento a débito na mesma conta produzindo a quitação da dívida.

Ainda, de nada adianta a juntada do balanço patrimonial dos anos calendários de 2005 e 2007 (fls. 721 e 722), por parte da recorrente, se os mesmos não apresentam as contas de forma analítica, possibilitando a apuração dos saldos, inicial e final, da conta 221010000000016.

**Sendo assim, julgo como improcedente o Recurso Voluntário, quanto ao item 3.2 (do auto de infração) conta 221010000000016 – C/C Sócios A no valor de R\$ 582.853,59, por ausência de prova material quanto a da data de origem dos valores contábeis auferidos pela AFRFB.**

### **2.3 Da incompatibilidade da Multa isolada em concomitância com multa de ofício.**

O AFRFB aplicou as seguintes multas no auto de infração objeto do presente recurso voluntário:

- multa de ofício de 150% pela OMISSÃO DE RECEITA DIRETA;
- multa de ofício de 75% pela OMISSÃO DE RECEITA PELA NÃO COMPROVAÇÃO DA EXIGIBILIDADE DA CONTA CONTABIL DO PASSIVO;
- multa isolada de 50% em decorrência do recolhimento insuficiente das estimativas mensais, conforme trecho do Termo de Verificação Fiscal, o qual é parte integrante do Auto de Infração, colacionado abaixo (fls. 119):

#### **5.1 Aliquotas aplicadas:**

- 150% - ITEM 2 - OMISÃO DE RECEITA DIRETA, de acordo com o art. 44, I e § 1º da Lei 9.430/96 e art. 71 da Lei 4.502/64
- 75% - ITEM 3- OMISÃO DE RECEITA PELA NÃO COMPROVAÇÃO DA EXIGIBILIDADE DA CONTA CONTABIL DO PASSIVO, de acordo com a art. 44, I da Lei 9.430/96
- Multa isolada – Conforme tabela Item 7 deste relatório, de acordo com a art. 44, II da Lei 9.430/96.

Em relação às aplicações de referidas multas (isolada e de ofício) concomitantes, cabe inicialmente, ser transscrito o art. 44 da Lei nº 9.430/96, que dispõe a respeito da penalidade aplicada nos casos de falta ou insuficiência de pagamento de tributo, entre outras situações:

*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:*

[...]

**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.**

[...]

O art. 2º mencionado trata do pagamento do IRPJ da pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real determinado sobre base de cálculo estimada, nos seguintes termos:

**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 nº 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 nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.**

[...]

O referido art. 44 da Lei nº 9.430/96 (acima transscrito), ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, prevê, a cobrança da referida multa, isoladamente, no caso em que o contribuinte deixe de efetuar os recolhimentos por estimativa, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido no ano-calendário correspondente.

Em outras palavras, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente.

Logo há no art. 44 da lei 9430/96, acima transscrito, a presença de duas previsões legais distintas de multas:

- i) a do inciso I, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo e de falta de declaração ou de declaração inexata; e
- ii) a do inciso II, “b”, nos casos em que o contribuinte deixe de efetuar as antecipações mensais.

Surge neste momento o ponto nodal da questão ora analisada, qual seja, é possível a concomitância da aplicação da multa de ofício prevista no art. 44, I, com a multa isolada prevista no art. 44, II, “b” ambos da lei 9.430/96.

Para deixar mais claro, em muitos casos, como o ora analisado, o contribuinte é autuado por omissão de receita e esta atuação lhe traz duas penalidades, uma que é o

lançamento do IRPJ e CSLL devidos como multa do art. 44, I e concomitantemente é cabível a

Autenticado digitalmente em 18/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18

/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por MARCIO RODRIGO FR

IZZO

Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

aplicação da multa prevista no inciso II, “b” do art. 44 da lei 9430/96, em virtude das antecipações mensais não pagas.

Tal situação se mostra compatível com as previsões legais e com a sistemática tributária brasileira?

Apesar de haver decisões em diversos sentidos e posições doutrinárias que foram evoluindo durante os anos na análise de tais premissas, a conclusão a que vem chegando a Câmara Superiora de Recursos Fiscais é a de que é inaplicável ambas as multas no caso acima citado.

Os diversos acórdãos proferidos pela Egrégia Câmara Superiora deste Conselho apresentaram tal entendimento com base em vários argumentos diferentes e que podem ser agrupados em duas vertentes, as quais apresento:

### **2.3.1 Princípio da Consunção:**

As decisões que trazem como fundamento o Princípio da consunção se baseiam na ideia de que prevaleceria a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

O Princípio da Consunção está presente e consolidado nos Tribunais Pátrios há algum tempo. Tem como característica básica o englobamento de uma conduta típica menos gravosa por outra de maior relavância, estas possuem um nexo, sendo considerada a primeira conduta como um ato necessário para a segunda.

Exemplificando, um indivíduo, sem porte de arma ou com arma ilegal, utiliza-se da mesma para ceifar a vida de terceiro, praticando homicídio. A primeira conduta de portar arma de fogo de maneira ilegal, está descrita como crime no Estatuto do Desarmamento, art. 14 da Lei 10.826/03, porém, no exemplo, é absorvida pela conduta tipificada no art. 121 do Código Penal..

Duas são as regras que podemos extrair, quais sejam:

- o fato de maior entidade consome ou absorve o de menor graduação (*lex consumens derogat lex consumptae*);
- o crime-fim absorve o crime-meio.

No direito tributário o Conselheiro Marcos Vinicius Neder, proferiu importante lição a esse respeito no acórdão CSRF/01-05.511, o qual foi citado também no acórdão 9101-00.500 (25 de janeiro de 2010) de lavra do ilustre Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

**Segundo Marcos Vinicius Neder:**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, 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. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

O próprio Conselheiro Leonardo de Andrade Couto apresenta como consolidado o entendimento a respeito pela CSRF:

No entendimento consolidado neste Colegiado, não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança do imposto apurado no ajuste acompanhado, ai sim, da respectiva multa.

O que não pode ser acatado, na visão do CARF, é a cobrança de multa sobre duas bases implicando na duplicidade de punição. Foi exatamente o que ocorreu no presente caso. A Fiscalização formalizou exigência do IRPJ apurado no ajuste do ano-calendário de 2000, imputando corretamente multa de ofício e juros de mora sobre esse valor. Aqui, não há mácula a ser imputada ao procedimento fiscal.

Entretanto, o Fisco exige também a multa de ofício isolada sobre as estimativas que não foram recolhidas. Admitindo-se tal prática, estar-se-ia admitindo que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições, atingindo valores superiores ao das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Neste sentido existem inúmeras decisões da CSRF, todas afastando a aplicação da multa isolada nos casos de aplicação da multa de ofício.

*RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. 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.* (Ac. 9101-00.500 da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Leonardo de Andrade Couto, j. 25 de janeiro de 2010).

*APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA — - 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. Assim, a primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo. Recurso especial provido. (Acórdão CSRF/01-05.843, sessão de 15/04/2008).*

*"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 - CSRF — Recurso n. 141.498— Sessão 14.04.2008.”*

*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. (Acórdão CSRF/01-05.511, sessão de 18/09/2006).

Para finalizar a questão, há de se notar que a opção é feita pelo contribuinte de apurar o imposto de renda e a contribuição social pelo lucro real anual com recolhimentos mensais.

A doutrina também é clara neste sentido. Segundo Luciano Amaro Nascimento:

*“o fato gerador do tributo designa-se periódico quando sua realização se põe ao longo de um espaço de tempo. Não ocorrem hoje ou amanhã, mas sim ao longo de um período de tempo, ao termo do qual se valorizam “n” fatos isolados que, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo. É tipicamente o caso do imposto sobre a renda periodicamente apurada, a vista de fatos (ingressos financeiros, despesas, etc) que, no seu conjunto, realizam o fato gerador [...]”*

O fato gerador do imposto de renda se aperfeiçoa quando ao término de determinado período (ano), sendo, portanto, a valorização dos fatos isolados (antecipações mensais), que resultam então no fato gerador do tributo. Tais recolhimentos não passam de meras antecipações do tributo efetivamente devido apenas em 31 de dezembro.

Impossível dizer que o não pagamento das parcelas mensais (antecipações) nada mais é que o meio para o cometimento do ilícito tributário de não apuração do IRPJ e CSLL devidos no final do ano.

Ambos estão intrinsecamente ligados, pois se houver o recolhimento das antecipações mensais, impossível o ilícito de omissão no recolhimento ou lançamento do IRPJ e CSLL no encerramento do exercício (31 de dezembro).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticação digitalizada pelo usuário LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O meu entendimento, fundamentado nas decisões recorrentes desse Egrégio Conselho é de que não se pode separar eventuais recolhimentos (antecipações) mensais do IRPJ e da CSLL apurados no encerramento do exercício. Este é em definitivo a soma das condutas mensais e isoladas.

Portanto, entendo por inaceitável a exigência da multa isolada sobre estimativas mensais, ao mesmo tempo em que haja a aplicação de multa de ofício em relação ao resultado final anual apurado.

### **2.3.2 Impossibilidade e aplicação de duas penalidades para a mesma infração**

Por outro lado, mas não menos provido de razão existem decisões do CSRF que afastam a aplicação das multas isoladas pelo não pagamento ou recolhimento das estimativas mensais do IRPJ com fundamento na impossibilidade de aplicação de duas penalidades para o mesmo fato.

Entendo que tal posicionamento possui estreita relação de complementariedade com o Princípio da Subsunção, uma vez que em ambas as fundamentações a inaplicabilidade decorre da desconsideração da ausência dos recolhimentos mensais como fato isolado do ajuste feito ao final do ano-calendário.

Em outras palavras, significa dizer que as antecipações, realizadas ou não, deixam de ter relevância jurídica uma vez realizado o ajuste anual. Logo, o fato a ser tributado bem como, a ser objeto de penalidade em caso de infração é o recolhimento anual.

A Conselheira Susy Gomes Hoffmann de forma didática e esclarecedora asseverou no acórdão 9101-001358, proferido na 1ª Turma do CSRF (em sessão no dia 16 de maio de 2012):

*A questão é: admite-se a imposição simultânea de multa de ofício e de multa isolada, uma com base na falta de recolhimento do IRPJ apurado ao final do ano-calendário, e outra com fundamento na falta de recolhimento por estimativa? Tal fato constitui bis in idem?*

*O bis in idem, conceitualmente, consiste na imposição de mais de uma punição pela prática de um mesmo fato por parte da pessoa punida. É vedada no sistema brasileiro, ainda que o fato afigure-se enquadrável pelas normas prescritivas das duas punições.*

*Diante disso, não há dúvida de que a hipótese dos autos, ao contrário do que postula a recorrente, configura a ocorrência de bis in idem. A base fática para a imposição de ambas as multas é a mesma.*

*O não recolhimento antecipado por estimativa é infração que se consubstancia, em última análise, quando da apuração da falta de recolhimento do próprio IRPJ. Se houve falta de recolhimento do IRPJ, conclui-se, logicamente, que houve falta de recolhimento por estimativa. Não há que se impor, ao mesmo fato, duas*

**punições diferentes, ainda que aquele mesmo fato, em tese, aparentemente, venha a subsumir-se nas duas infrações.**

Cabe lembrar que no processo de tributação o objetivo maior é o bem público, o qual merece a proteção jurídica. A aplicação de multa de ofício cumulativamente com a multa isolada, por falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados, em procedimento fiscal, sobre base de cálculo idêntico valor, significa a aplicação de duas punições, sobre o mesmo imposto apurado, e desta forma a imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido.

Neste sentido poderíamos colacionar inúmeros acórdãos que representam o entendimento da CSRF, com base na inaplicabilidade de ambas as multas ao mesmo fato (idêntica base de cálculo), conforme abaixo:

*MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual. (CSRF – Rel. Jorge Celso Freire da Silva – Ac. 9101-01402, j. 17 de julho de 2012).*

*MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INDEVIDO BIS IN IDEM. AFASTAMENTO DA MULTA ISOLADA.*

*Não se concebe a aplicação simultânea da multa isolada (fundamentada na falta de recolhimento por estimativa) e multa de ofício (baseada na falta de recolhimento de IRPJ) porque implica em dupla punição sobre o mesmo fato: a falta de recolhimento do IRPJ. (CSRF – 1ª Turma. Relator José Clóvis Alves. Ac. 9101-001.358, j. 16 de maio de 2012).*

*MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração de inexistência de tributo a recolher no ajuste anual. (CSRF – 1ª Turma – Rel. Antonio Praga. Ac. 9101-00450, j. 04/11/2009).*

*MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO CONCOMITÂNCIA — MESMA BASE DE CÁLCULO — A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do §1º do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos III do §1º do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. (Acórdão CSRF/04-00.832, rel. Ivete Malaquias*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2200-2, de 2001  
Pessoa Monteiro 04/03/2008

Autenticado digitalmente em 18/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*PENALIDADE DE MULTA ISOLADA LANÇAMENTO DE OFÍCIO FALTA DE RECOLHIMENTO PAGAMENTO POR ESTIMATIVA.  
Não comporta a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a multa de lançamento de ofício, ambas calculadas sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.* (CSRF/Primeira Turma/Acórdão CSRF/ 0105.503, j. em 18.09.2006).

Logo, independente se com base no Princípio da Consunção ou pela impossibilidade de aplicação de duas penalidades sob um mesmo fato, por alguns chamados de P. do “Bis in idem”, o CSRF tem entendido pela inaplicabilidade de ambas as multas (isolada sob as estimativas mensais e a multa de ofício sob a soma das estimativas totalizando o total anual).

Portanto, julgo procedente o recurso voluntário para afastar a aplicação da multa isolada sob eventuais omissões nas estimativas mensais, uma vez que tais valores já foram objetos da multa de ofício aplicada sob o valor total anual, conforme acima exposto.

#### **2.4 Da multa qualificada em 150%.**

Ao constatar a alteração dos lançamentos contábeis de forma divergente da habitual e também diferente do próprio modelo apresentado pela recorrente, a ARFB agravou a da multa de ofício de 75% para 150% com base nos art. 44, I e §1º da Lei 9.430/96 e art. 71 da Lei 4.502/64, conforme descrito a (fls. 119):

**5.2** A empresa escriturou valores de receitas de vendas, de comissões e de bônus em contas diversas, conforme item 2 deste relatório, quando estes valores deveriam estar escriturados em contas de Receita ( contas de resultado). Com esta prática, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, e de acordo com o art. 44, I § 1º da Lei 9.430/96 e art. 71, I da Lei 4.502/64 aplicamos a multa de 150% nos casos de OMISSÃO DE RECEITA DIRETA ( ITEM 2 deste relatório).

*Lei 4.502/1964*

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

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

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

*Lei 9.430/1996*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

A recorrente, em seu recurso voluntário discorda da aplicação do agravamento, alegando a ausência de comprovação nos autos de que tenha praticado procedimento com evidente intuito de fraude nos termos do art. 71 citado anteriormente.

A qualificação da multa está prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, nos seguintes termos:

*“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;*

*(...)*

*§ 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.”*

Portanto, o que justifica a duplicação da multa é a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, conforme definem os artigos 71, da Lei nº 4.502/94, verbis:

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

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária*

*principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

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

Da redação desses dispositivos percebe-se que a qualificação da multa está diretamente ligada à conduta dolosa do contribuinte. Portanto, para decidir sobre a qualificação é preciso verificar não só a tendência da conduta num dos sentidos identificados nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, mas também se essa conduta foi dolosa (justificando a qualificação) ou culposa (afastando a qualificação).

Como o dolo é elemento subjetivo, na maioria das vezes não é simples identificar a situação que justifica a qualificação.

No caso em tela, a fiscalização teve acesso aos documentos contábeis, livros razões, diários e notas fiscais, constatando lançamentos contábeis efetuados de forma oposta ao que fora a ela apresentado em documento que visava esclarecer a contabilização das operações.

De posse do movimento contábil do período e do manual de contabilização entregue pela própria recorrente o AFRFB, e após a constatação das divergências entre a forma real com que as operações de receita eram contabilizadas e o modelo apresentado, o AFRFB agravou a multa de ofício tendo em vista a prática de lançamentos contábeis visando retardar ou omitir o reconhecimento de receitas.

Sobre o agravamento da multa este egrégio colegiado julgador já emitiu as seguintes sumulas:

**Súmula CARF nº 14:** *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*

**Súmula CARF nº 25:** *A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária à comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64.*

Deste modo, cumpre enfatizar que a mera omissão de rendimentos, a mera ausência de sua declaração perante o Fisco não pode ensejar a qualificação da multa. E porquê? Porque estes fatores, por si só, não conduzem à configuração do necessário evidente intuito de fraude. É dizer, a omissão de receita não caracteriza o dolo, necessário à configuração do evidente (porque não pode restar dúvida) intuito de fraude.

Observem nobres julgadores, que todos os dados, todas as informações necessárias a regra matriz de incidência tributária estavam estampados na contabilidade. Que Sonegação há? Se tudo esta declarado, concordo que não observando a melhor técnica contábil, **porém esta registrado.**

A aferição do dolo, obviamente, demanda uma análise que se revela, de certo modo, subjetiva. Subjetiva no sentido de que cumpre ao julgador, em face dos fatos apurados Documento assinado digitalmente em 18/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Autenticado digitalmente em 18/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

nos autos, avaliá-los e atribuir a eles uma condição que permita a afirmação de que o contribuinte procedeu com intuito evidente (ou seja, alheio a qualquer dúvida) de fraudar o fisco, de lesar o fisco.

Neste panorama, é que a jurisprudência firmou-se, ao analisar diversos casos, e avaliar os fatos neles tratados, no sentido de que a omissão de rendimentos não conduz à caracterização do evidente intuito de fraude. Este somente se configura ante um “algo mais”, que deve ser provado, e que deve ser especificado pela autoridade fiscal. Sem isso, a qualificação da multa não pode ocorrer.

Desta forma, o recorrente efetuou os registros contábeis, mesmo que não de boa técnica, tanto é que, a fiscalização com a simples análise da documentação Contábil conseguiu constatar todos os valores não tributados. Ou seja, não é venda sem nota, nota calçada etc.

Portanto, ao emitir as notas fiscais e efetuar o registro na contabilidade dos valores das receitas mesmo que não os tributando é fato que elide a fraude, não podendo assim ser mantida a multa qualificada.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, afastando a multa de ofício qualificada em 150%.

### **3. Da decadência das competências de janeiro/2006 a abril/2006.**

#### **3.1. Da decadência das competências de janeiro/2006 a abril/2006 para IRPJ e CSLL;**

A recorrente alega em sua peça recursal, a decadência das competências de janeiro/2006 a abril/2006, devido ao pagamento mensal que efetua a título de IRPJ e CSLL, e o auto de infração ter sido lavrado em 31/05/2011.

Essas alegações percorrem o processo desde a impugnação do auto de infração, tendo a DRJ julgado improcedente conforme segue:

1 - IRPJ e CSLL não ocorreu a decadência, pois a data do fato gerador para quem optou pelo lucro real anual deu-se em 31/12/2006, de forma que não decorreram 5 anos até a data do lançamento, 31/05/2011;

Realmente, a recorrente efetua pagamentos mensais de IRPJ e CSLL, porém tais pagamentos são meras ANTECIPAÇÕES, esta própria Câmara já manifestou o seu julgar sobre o tema ao proferir o acórdão 1302-00.457

*O IRPJ e a CSLL submetidos à apuração anual tem o fato gerador ocorrido em 31/12 do ano-calendário e a contagem do prazo decadencial se dá a partir desta data, nos termos do art. 150 do CTN.*

Ainda a questão relativa a contagem do prazo decadencial dos tributos lançados por homologação encontra-se, hoje, pacificada, no âmbito judicial e administrativo,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18

/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por MARCIO RODRIGO FR

IZZO

Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

em razão da decisão do Superior Tribunal de Justiça, em sede de recursos repetitivos, se não vejamos o teor de parte da ementa do Acórdão do RESP nº 973733 / SC, in verbis:

*"1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

Desta forma, julgo improcedente o Recurso Voluntário no que diz respeito a decadência do IRPJ e a CSLL das competências de janeiro/2006 a abril/2006, por se tratarem de tributos anuais, sujeitos a lançamento por homologação, cujo fato gerador é o último dia do ano calendário, nos termos do relatório e voto.

### **3.2. Da decadência das competências de janeiro/2006 a abril/2006 para PIS e COFINS com multa de 150%**

Em face da redução da multa de ofício qualificada para 75% (item 2.4. desta decisão), e em virtude de haver pagamentos mensais, aplica-se o disposto no art. 150, § 4º do CTN e como o auto de infração foi lavrado em 31/05/2011, estão decaídos os períodos de janeiro à abril de 2006 em relação ao PIS e a COFINS.

### **3.3. Da decadência das multas isoladas;**

Ao observamos que os pagamentos antecipados do IRPJ e CSLL deveriam ter ocorrido no ano de 2006, e as multas isoladas foram aplicadas nos pagamentos antecipados existentes neste ano, nos meses de janeiro de 2006 até dezembro de 2006, temos que ponderar que sobre estas ocorreu a decadência referente aos meses de Janeiro de 2006 até abril de 2006. Ou seja, dos primeiros 04 meses.

A aplicação da multa isolada segue a mesma regra da decadência prevista para os fatos geradores de sua ocorrência (pagamento antecipado). Ou seja, se o fato gerador não é a apuração do IRPJ e da CSLL e sim a antecipação, esta decadência deve ser contada mensalmente.

Esta seria a melhor técnica tributária, inclusive quando se fala em obrigação acessória.

Assim julgo de ofício a decadência das multas isoladas, previstas no artigo 44, II, "b" da lei 9.430/96 referente às competências de janeiro a abril de 2006.

#### 4. DISPOSITIVO

Ante ao exposto, voto no sentido dar provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto, para reduzir a multa de ofício qualificada (de 150% para 75%) e para declarar a decadência do período de janeiro a abril de 2006 em relação a PIS e a COFINS, e por fim para afastar a aplicação da multa isolada em relação à falta de recolhimento das estimativas mensais, bem como declarar a sua decadência (multa isolada) nos meses de janeiro/2006 a abril/2006, nos termos do relatório e voto.

Sala de sessões, em 03 de Outubro de 2012.

*(assinado digitalmente)*

Relator Marcio Rodrigo Frizzo – Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado – Redator designado

Trata-se de voto de divergência, acolhido por voto de qualidade, em relação ao posicionamento dado pelo relator do presente acórdão que afastava a aplicação da multa isolada sob omissões nas estimativas mensais de IRPJ e CSLL, uma vez que tais valores já foram objetos da multa de ofício aplicada sob o valor total devido anualmente.

A recorrente alega que a multa de ofício sobre IRPJ e CSLL e multa isolada sobre as respectivas estimativas são incompatíveis, pois representam a incidência de dupla pena sobre a mesma infração.

O relator do voto vencido acolhe os argumentos da recorrente fundado especialmente na aplicação do princípio penal da consunção e na impossibilidade de aplicação de duas penalidades para a mesma infração.

Em que pesem os respeitáveis argumentos do Relator, a exigência da multa isolada sobre as estimativas apuradas de IRPJ e CSLL decorre de expressa disposição legal.

A primeira tese que sustenta o voto vencido está amparada na aplicação do princípio penal da consunção, segundo o qual a conduta mais ampla, ou mais grave, engloba ou absorve outras condutas menos amplas e, geralmente, menos graves, as quais seriam meios necessários ou instrumentais para a execução do outro crime (mais grave). Assim, existindo um ilícito penal, em que um deles (menos grave) represente apenas o meio para a consecução do delito mais nocivo, o agente será penalizado apenas por este último. Um exemplo clássico de sua aplicação no direito penal é o do crime de lesão corporal em relação ao crime de homicídio. Para se chegar ao resultado decorrente da prática do homicídio, que é a morte da vítima, é praticamente impossível que antes desse resultado ocorrer, não tenha o autor do crime também infligido à vítima lesões corporais. No entanto, tendo em vista ser crime de maior gravidade e, portanto com maior pena, o autor somente é penalizado pelo homicídio.

Esta linha de raciocínio traz em seu bojo o seguinte silogismo: a falta de recolhimento da estimativa mensal (conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo) é ação preparatória para a realização de uma conduta mais grave, consistente em não recolhimento do tributo efetivamente devido e apurado ao final do exercício, quando então violar-se-ia um bem jurídico mais importante, qual seja a efetivação da arrecadação tributária. Nesse diapasão, a conduta mais grave englobaria a menos grave, resultando na penalização apenas pela conduta mais grave, mediante a aplicação da multa de ofício sobre os valores devidos ao final do exercício.

Em que pese o esmero da argumentação contida na jurisprudência trazida para fundamentar o acórdão recorrido, entendo que é necessário verificar se é de fato cabível a aplicação no caso em tela do princípio da consunção.

Examinando primeiramente a questão sob o aspecto fático. Com a devida vênia,

Documento assinado digitalmente em 18/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

mera preparação para o não pagamento do tributo devido ao final do exercício. O não pagamento de (pelo menos parte) do 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. Por outro lado, o não recolhimento das antecipações mensais ficaria simplesmente sem qualquer penalidade nos casos em que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do exercício. Neste caso, não ocorrendo a conduta mais grave, segundo a tese do acórdão (falta de recolhimento do tributo devido, em face da inexistência de saldo devido), não haveria qualquer penalização pela ação menos grave (falta de recolhimento de estimativa). Mal comparando (peço vénia para voltar ao exemplo do homicídio), seria o mesmo que, naquele caso, não se consumando o homicídio o autor não ser penalizado pela lesão corporal (em caso de também ser afastada a hipótese de tentativa).

Outro argumento que fundamenta a tese, e que reproto equívocado, é o que trata a obrigação de recolher o tributo antecipadamente como sendo algo de natureza distinta de tributo, o que caracterizaria a falta de seu recolhimento como uma infração menor que a do tributo apurado ao final do exercício. A definição de tributo é dada pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

*Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

A obrigação instituída pelo artigo 2º da Lei nº 9.430/1996, abaixo transcrito se amolda perfeitamente à definição do CTN, senão vejamos:

*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 nº 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 nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. (Regulamento)*

*§ 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 nº 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.*

A definição legal dada pelo dispositivo acima citado contém todos os elementos do tributo, quais sejam: hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquota.

Conquanto sejam antecipações sujeitas a ajuste no final do exercício, não resta dúvida que tais recolhimentos são tributos devidos, tanto assim que o eventual saldo favorável ao contribuinte no final do exercício se submete às regras de restituição e compensação de tributos pagos indevidamente ou à maior, nos termos da legislação tributária. A sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, alem 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.

Outro aspecto a ser examinado para a aplicação do princípio da consunção é se existe de fato um conflito aparente de normas, condição necessária para a sua aplicação. Mais uma vez entendo que não. As normas que regulam a aplicação das penalidades, embora tratem em ambos os casos (multa de ofício e multa isolada) da falta de recolhimento de tributos, visam disciplinar situações completamente distintas e autônomas entre si, não existindo qualquer conflito entre elas, o que impede a aplicação do princípio.

Sendo autônomas as infrações, a ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, de modo que não se pode utilizar o conflito aparente de normas para a solução da questão.

A obrigação de recolher as antecipações mensais não se constitui uma mera obrigação acessória e ainda que assim o fosse não seria absorvida pelo descumprimento da obrigação tida como principal (não recolhimento do tributo devido apurado ao final do exercício). A prevalecer a tese do acórdão recorrido, também não poderia ser cobrada a multa pela falta de apresentação da declaração de rendimentos ou da DCTF, pois também esta seria uma infração menor; mero instrumento para a consecução da infração mais grave (falta de recolhimento do tributo devido), que absorveria a menor.

As multas pelo descumprimento de obrigação acessória não se confundem com as devidas em face da obrigação principal, convertendo-se também em obrigação principal, conforme dispõe o Código Tributário Nacional, no § 3º do art. 113, *in verbis*:

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

(...)

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

Ora, se não se está diante de um conflito de normas que enseje a utilização dos princípios gerais de direito para a sua correta interpretação e aplicação, o afastamento de sua aplicação amparados nesses princípios seria uma forma indireta de aferição da sua própria constitucionalidade, o que é vedado no âmbito administrativo pela lei e pela própria jurisprudência do CARF, consolidada na súmula nº 02.

Dada a clareza da norma e dos fatos a ela subsumidos também não há que se cogitar do uso da interpretação mais benéfica ao acusado, prevista no art. 112 do Código Tributário Nacional.

De fato, impõe-se no caso a interpretação sistemática da norma, para a correta aplicação das multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Para melhor entendimento da discussão, transcrevo abaixo os dispositivos questionados (em sua redação original):

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

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

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

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

(...);

*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.*

*(grifei)*

Parece-me cristalino que só faz sentido a aplicação da multa isolada quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário caberia à administração tributária exigir o tributo devido (por estimativa) acrescido de multa de ofício e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa isolada quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente a adequação da exigência tributária à situação fática.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.210-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 18/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18

/10/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

Senão vejamos: se a fiscalização constatasse que o contribuinte deixou de recolher as antecipações mensais e já apurou o saldo de tributo devido no ano-calendário (tendo recolhido este ou não), não faria sentido a norma exigir o recolhimento do tributo que fora devido por antecipação, pois já conhecido o montante efetivamente devido no exercício, sob pena de em grande parte dos casos, o tributo ser arrecadado e ato contínuo ser restituído ao sujeito passivo, o que careceria de razoabilidade. No entanto, entendeu o legislador que tal infração (falta de recolhimento da estimativa) não deve ser ignorada. Com vistas a proteção da arrecadação tributária e prestigiando os contribuintes que em situação equivalente efetuaram os recolhimentos devidos por antecipação, houve por bem o legislador estabelecer uma penalidade para aquela infração, que não se confunde de modo algum com a multa de ofício eventualmente devida pelo não recolhimento do saldo de tributo apurado no final do exercício. Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que “a lei não contém palavras inúteis”. Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. A interpretação adotada pelo acórdão recorrido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º). Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu “caixa” e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes. É de conhecimento geral os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial.

Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa fere-se, além da legalidade, o princípio da isonomia. Na linha da tese adotada pelo voto vencido, para se restaurar a igualdade, seria correto que o contribuinte que efetuasse o pagamento das estimativas e ao final do exercício encontrasse saldo de tributo pago à maior tivesse direito à restituição imediata e integral dos valores pagos como se indevidos fossem, inclusive com a incidência de Juros Selic desde a data de cada pagamento e não apenas a partir de 1º de fevereiro do exercício seguinte como prevê o §2º do art. 6º da Lei nº 9.430/1996.

Tendo sido afastada a hipótese de existência do conflito de normas que permitisse a aplicação de outros princípios gerais na interpretação da norma em discussão, cabe verificar se é possível a aplicação da equidade prevista no art. 172, inc. IV do CTN, como uma forma de abrandar os efeitos da penalidade, ao presente caso. Não se verifica qualquer situação peculiar seja quanto ao sujeito passivo, seja quanto aos fatos que possam ensejar considerações

poderia autorizar a remissão dos valores lançados a título de multa isolada, o que não existe no presente caso.

O art. 97 do Código Tributário Nacional estabelece que apenas a lei pode estabelecer as penalidades para as infrações aos seus dispositivos e também para as hipóteses de sua dispensa ou redução, *in verbis*:

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer*

(...)

*V - a combinação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*

*VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

(grifei)

Portanto, se a lei não prevê a dispensa ou redução das penalidades nela previstas, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Por fim, examino a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um “*bis in idem*” sobre um mesmo fato na aplicação da multa isolada e da multa de ofício, outro argumento utilizado no voto vencido para sustentar a impossibilidade de coexistências das duas penalidades.

Não vejo no presente caso como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades. A lei é extremamente clara ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização. Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

Conforme já demonstrei anteriormente, também não há a alegada identidade de base de cálculo entre a multa isolada e a multa de ofício. Isto só ocorreria se fosse aceita a tese de que o limite à aplicação da penalidade é o montante de tributo apurado ao final do exercício, o que já se mostrou improcedente. De outro modo, exceto no caso do período de apuração encerrado no mês de dezembro, que pode coincidir com o resultado anual apurado (no caso de levantamento de balancete de suspensão ou redução), não há identidade entre as bases.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado “*bis in idem*”. Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea “c” do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que como já foi dito não cabe no âmbito deste colegiado.

Para concluir, com a devida vénia, entendo que não passa de sofisma a comparação, utilizada recorrentemente, entre a possibilidade de aplicação das multas isolada e de ofício, ora examinadas, com a impossibilidade de aplicação da multa de ofício, cumulada da multa de mora, porque neste caso sim a penalidade decorre de um mesmo fato. O que diferencia a graduação e a aplicação de uma ou outra penalidade no caso é a postura do sujeito passivo. Se este purga sua inadimplência antes da ação do Fisco tem sua penalidade limitada à multa de mora; porém, se ao contrário, aguarda a ação do Fisco para a identificação da falta é apenado com a multa de ofício, mais gravosa. Mais uma vez é a lei que define qual a penalidade a ser aplicada em cada situação, diferenciando o recolhimento espontâneo do tributo, ainda que com atraso, da cobrança realizada de ofício pela administração tributária.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário nesta parte, mantendo a exigência da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL, nos moldes constantes do lançamento.

Sala de sessões, em 03 de Outubro de 2012.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado