



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

Processo nº 19515.720747/2014-10
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-002.013 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente CENTRO METROPOLITANO DE COSMETICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN.

A contagem do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando a lei prevê pagamento antecipado do tributo e este inócorre, se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, regra do art. 173, inciso I, do CTN (Decisão do STJ sob o regime do art. 543-C do CPC - recursos repetitivos - REsp nº 973.333/SC).

OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA.

Se a contribuinte não logra afastar o saldo credor escriturado na conta caixa, subsiste incólume a presunção de receita omitida em montante equivalente.

SALDO CREDOR DE CAIXA. TRIBUTAÇÃO DO MAIOR SALDO CREDOR DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

Tendo a conta caixa sido escriturada diariamente, deve ser tributado o maior saldo credor encontrado no período de apuração, ainda que essa conta passe a apontar saldo devedor no encerramento do período.

MULTA ISOLADA

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Com relação à multa isolada, em primeira votação, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a aplicação da penalidade, exonerando o seu valor até o limite de aplicação da multa de ofício, conforme os termos do voto do redator designado. Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves que votaram por manter a multa isolada integralmente; em segunda votação, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a aplicação da penalidade, exonerando o seu valor até o limite de aplicação da multa de ofício, conforme os termos do voto do redator designado. Vencidos os Conselheiros Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e José Roberto Adelino da Silva, que votaram por exonerar a multa isolada integralmente. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Trata-se de Recursos Voluntários interpostos pela contribuinte em face de Acórdão nº 03-65.176 - 2ª Turma da DRJ/BSB, que por unanimidade de votos, entendeu pelo acolhimento parcial das preliminares, especificamente em relação à decadência do PIS e da Cofins, via de consequência, pela procedência parcial da impugnação e manutenção parcial do crédito constituído, excluindo-se da exação imposta os lançamentos referentes ao PIS (código de receita 6656) e Cofins (código de receita 5477) ocorridos em 30/06/2009 (tendo em vista sua decadência), nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Conforme Relatório do Acórdão da DRJ:

Trata-se de autos de infração (fls. 245/284) lavrados contra a pessoa jurídica CENTRO METROPOLITANO DE COSMETICOS LTDA para exigir Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e Contribuição para o PIS/PASEP, bem como multa exigida isoladamente, referentes ao ano-calendário de 2009, no valor total de R\$ 19.712.637,50.

Nos referidos lançamentos, a autoridade fiscal imputou à contribuinte a prática de omissão de receitas, com fundamento no art. 281, I, do RIR/1999, em razão de a sua escrituração ter evidenciado saldo credor de caixa.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 238/243) ficou constatado a ocorrência de saldo credor da conta CAIXA (conta contábil nº 1.1.01.01.000001) nos meses de janeiro, março, abril, junho, julho e dezembro do ano-calendário fiscalizado, cujos maiores saldos credores de cada mês estão expressos no quadro abaixo, conforme estão registrados no razão da conta caixa:

30/01/2009	1.1.01.01.000001	CAIXA	511.316,95	C	511.316,95
20/03/2009	1.1.01.01.000001	CAIXA	346.955,75	C	0,00
30/04/2009	1.1.01.01.000001	CAIXA	483.219,19	C	0,00
26/06/2009	1.1.01.01.000001	CAIXA	1.487.089,27	C	975.772,32
30/07/2009	1.1.01.01.000001	CAIXA	4.556.921,41	C	3.069.832,14
22/12/2009	1.1.01.01.000001	CAIXA	13.710.844,14	C	9.153.922,73

Constatadas tais “distorções” a empresa foi chamada a prestar os devidos esclarecimentos, por escrito e acompanhado de documentação comprobatória, não tendo se manifestado a respeito, caracterizando a omissão de receita.

Tal fato tem como consequência o lançamento da Multa Isolada, prevista no art. 44, inciso II, letra b da lei 9.430/1.996, pela falta de recolhimento da antecipação do IRPJ e CSLL a razão de 50% sobre os tributos não recolhidos.

Cientificado das exigências, conforme assinatura oposta às fl. 287, em 16/07/2014, a autuada apresentou, em 14/08/2014, 5 (cinco) petições impugnativas, acostada às fls. 296/790.

Apreciada a Impugnação o lançamento foi julgado procedente em parte para reconhecer a decadência, somente dos lançamentos efetuados a título de PIS (código de receita 6656) e Cofins (código de receita 5477), referentes ao período de 06/2009.

Inconformada, a Recorrente em voluntário repisa basicamente os argumentos apresentados na impugnação, embora de forma mais sofisticada: i) decadência do IRPJ e CSLL ocorridos em 30 de janeiro, 20 de março, 30 de abril e 26 de julho de 2009; ii) estenção do reconhecimento da decadência em relação ao PIS e COFINS para o período de apuração de janeiro de 2009; iii) decadência da multa isolada para o período de janeiro a junho de 2009; nulidade pelo não cumprimento da regra do artigo 281 do RIR/2010, iv) nulidade pela autuação ter sido fundada em presunções; v) nulidade quanto à tipificação da multa isolada. No mérito reclama a: i) indevida utilização de um saldo credor de caixa durante um dia do mês - recomposição dos lançamentos do mês de dezembro de 2009; ii) recomposição do livro caixa para que os lançamentos globais de recebimento ou pagamento sejam deslocados para o ultimo dia do mês; iii) inexistência de quebra de caixa.

Era o der essencial a ser relatado.

Passo a decidir

Voto Vencido

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora.

O recurso reúne as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Preliminar de decadência do IRPJ e CSLL

Em sede de voluntário, a Recorrente repisa os argumentos da impugnação no sentido de que os fatos geradores ocorridos anteriormente a 14/07/2009 encontrariam-se abrigados pelo lapso decadencial de 05 (cinco) anos, tendo em vista o lançamento por homologação e a ciência dos autos terem acontecido em 16/07/2009.

Quanto à decadência reclamada, não merece reparos a decisão de piso quando afirma que em se tratando de IRPJ e CSLL, a Recorrente optou pelo regime do lucro real anual, de modo que, à luz do art. 2º da Lei 9.430/1996, o fato gerador do IRPJ e CSLL ocorre em 31/12 compreendendo todos fatos jurídico-tributários ocorridos no transcurso do ano, de 1º/01 a 31/12 (fato gerador complexo), ainda que a empresa tenha realizado apurações mensais para fins dos recolhimentos por estimativa (antecipações do IRPJ e CSLL devidos no ajuste anual).

Ou seja, em relação ao IRPJ e a CSLL, tem-se que o fato gerador, no caso em discussão, é consumado no dia 31/12/2009, por se tratar de um fato gerador complexo. Sendo certo que os pagamentos por estimativa são apenas antecipação para IRRI e CSLL.

Tratase, no entanto, de matéria que foi objeto de decisão do STJ no regime dos recursos repetitivos de que trata o art. 543C do CPC (REsp nº 973.333/SC), a qual vincula os conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme prescrito no art. 62, § 2º, do Anexo II do RICARF.

O julgado em questão sedimenta o entendimento de que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando a lei prevê pagamento antecipado do tributo e este

inocorre, a contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, regra do art. 173, inciso I, do CTN. Confira-se o teor da ementa do julgado do STJ em questão (REsp nº 973.333/SC):

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) contase 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, a 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).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial regese pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelandose inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos

Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deuse em 26.03.2001.

6. *Destarte*, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. Dessa forma, como no presente caso não houve recolhimento antecipado da CSLL, é imperativa a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, do CTN.*

Destaco que referido entendimento é respaldado pela Súmula CARF nº 101: *"Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"*.

Portanto, em relação a esse ponto, afasto a preliminar e mantenho a decisão recorrida.

Preliminar de decadência do PIS e da COFINS

Tal qual no item anterior, também não verifico reparos a serem feitos acerca o entendimento adotado na decisão recorrida, no sentido de que as contribuições sociais estão sujeitas ao lançamento por homologação, seja expressa ou tácita, de modo que o prazo a ser considerado e aplicado caso haja pagamento antecipado é o previsto no art 150, §4º do CTN; por outro lado, se não houver pagamento a homologar ou tiver ocorrido fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, inciso I, do CTN.

No caso em questão verificou-se a ausência de pagamentos, a título de PIS e Cofins, no mês de janeiro de 2009.

Tais fatos determinam a aplicação, para fixação do *dies a quo* do prazo decadencial, da norma prevista no art. 173 inciso I do CTN, contando-se o prazo decadencial do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim, em relação ao PIS e Cofins devidos nos meses de janeiro de 2009, a contagem decadencial inicia-se em 01/01/2010 e termina em 31/12/2014.

In casu, tendo a notificação do contribuinte ocorrido em 16/07/2014, não há que se falar em decadência para os valores lançados a título de PIS e Cofins em janeiro 2009, uma vez que não haviam sido ultrapassados mais de cinco anos do exercício seguinte ao que poderia ter sido exigido o cumprimento da obrigação tributária em relação ao citado período.

O pagamento localizado no mês de junho de 2009 relativo a PIS e COFINS, foi considerado em razão da procedência parcial.

Preliminar de decadência das Multas Isoladas pelo art. 150, § 4º, do CTN

Sustenta a Recorrente que também o prazo decadencial para a cobrança das multas isoladas por ausência de recolhimento das estimativas deve ser contado conforme o art. 150, § 4º, do CTN, razão pela qual deve ser reconhecida a decadência não apenas referente às multas referentes ao período de janeiro a novembro de 2001, como fez o acórdão recorrido, mas também as demais multas isoladas lançadas (meses entre janeiro a junho de 2009).

Também aqui se trata de matéria pacificada em sentido contrário às alegações da Recorrente. Só que desta feita, o entendimento contrário vem de súmula do CARF, mais precisamente da Súmula CARF nº 104, que assim enuncia:

Súmula CARF nº 104: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submetese ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Portanto, afasto a preliminar e mantenho a decisão recorrida.

Preliminar de não cumprimento da regrado art. 281 do RIR/2010.

A Recorrente reclama nulidade da autuação, pois segundo ela o art. 281, do RIR/2010 impõe o uso concomitante e cumulativo de três hipóteses para a respectiva caracterização.

Contudo, o citado artigo 281 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – RIR/99, não deixa margem para a interpretação trazida pela empresa. Vejamos.

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.*

Assim, acertadamente a decisão recorrida anota que da leitura atenta do artigo sob ataque, não se vislumbra qualquer menção, ainda que dissimulada, do termo concomitantemente, veja que o precitado artigo diz que “a ocorrência das seguintes hipóteses”. Ora, quisesse o legislador determinar que fossem concomitantes teria utilizado o termo apropriado.

Vejamos que a origem da redação deste artigo está no Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, mais precisamente no §2º do artigo 12, cuja redação é ainda mais cristalina, para o qual a indicação de saldo credor **ou** a manutenção no passivo de obrigações já pagas (grifei), colocando uma pá de cal no assunto:

Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

(...)

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Afasto as alegadas ofensas à regra do art. 281, do RIR/99.

Preliminar de nulidade em razão do uso de presunções.

Recorrente reclama nulidade da autuação por estar fundada em presunção genérica acerca da ocorrência da omissão de registro de receitas, bem como pela inversão do ônus da prova, que desloca para a acusada a obrigação de demonstrar a correção de seu procedimento, sob pena de ver aquilo que era presumido, se tornar real e definitivo, caso não contrapostas provas robustas que infirmem tal presunção.

Em relação a essa primeira alegação, tem-se que a Recorrente tenta alçar para discussão em sede de preliminar, questões relativas ao próprio mérito no que tange a procedência ou não do lançamento em decorrência da comprovação ou não da escrituração regular das estimativas e seu recolhimento, portanto, tal questão será tratada mais adiante em momento oportuno.

Afasto a preliminar de acordo com o consignado em 1a. Instância.

Preliminar de tipificação da multa isolada.

A Recorrente pleiteia anulação do acórdão e devolução a 1a. Instância Administrativa para se analisar a pertinência da tipificação da multa aplicada, a qual é calcada no inciso II, do artigo 44, da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 11/488/07, visto que a presente não versa sobre imposto de antecipação.

Ao contrário do que aduz a recorrente, conforme relatado, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 238/243) ficou constatado a ocorrência de saldo credor da conta CAIXA (conta contábil nº 1.1.01.01.000001) nos meses de janeiro, março, abril, junho, julho e dezembro do ano-calendário fiscalizado, cujos maiores saldos credores de cada mês, conforme estão registrados no razão da conta caixa, conforme reproduzido:

30/01/2009	1.1.01.01.000001	CAIXA	511.316,95	C	511.316,95
20/03/2009	1.1.01.01.000001	CAIXA	346.955,75	C	0,00
30/04/2009	1.1.01.01.000001	CAIXA	483.219,19	C	0,00
26/06/2009	1.1.01.01.000001	CAIXA	1.487.089,27	C	975.772,32
30/07/2009	1.1.01.01.000001	CAIXA	4.556.921,41	C	3.069.832,14
22/12/2009	1.1.01.01.000001	CAIXA	13.710.844,14	C	9.153.922,73

Conforme esclarece o TVF, o valor tributável conforme consta no Quadro acima é o saldo credor apurado no mês, excluindo dos meses seguintes os valores já tributados nos meses anteriores.

Em virtude da omissão de receita ora apurada, procedeu-se à inclusão dessa omissão na Base de Cálculo da Antecipação Mensal do Imposto de Renda e da CSLL, o quê

ocasionou insuficiência de recolhimento de tais tributos, a título de antecipação, nos meses de janeiro a dezembro.

Tal fato teve como consequência o lançamento da Multa Isolada, prevista no art. 44, inciso II, letra b da lei 9.430/1.996, pela falta de recolhimento da antecipação do IRPJ e CSLL a razão de 50% sobre os tributos não recolhidos, cujos valores ajustados encontram-se demonstrados na planilha denominada Cálculo da Multa Isolada do IRPJ e CSLL que faz parte integrante deste Termo.

Portanto, não há que se falar em nulidade, justamente por não se tratar de causa de nulidade, mas sim de procedência em relação a possibilidade da cobrança de multa isolada em concomitância à multa de ofício, conforme será tratado no decorrer da análise de mérito.

Mérito.

Em relação ao mérito, tendo em vista que a Recorrente em nada inova em suas alegações e tendo todas elas sido refutadas acertadamente pela decisão de piso, não encontro motivo para sua reforma, pois ao manter o lançamento na parte não decaída, corretamente entendeu que:

"No caso em tela, a empresa deveria demonstrar que havia, em seu poder, recursos financeiros, capazes de suportar os lançamentos realizados a crédito na conta Caixa quando a mesma estava em situação credora, por exemplo, no seguinte lançamento, efetuado no mês de julho, que dá início aos saldos credores de caixa:

15/07/2009	2.1.01.03.000000	FORNECEDORES DIVERSOS	D	4.300.000,00	3.611.433,36 C
15/07/2009	1.1.01.01.000001	CAIXA	C	4.300.000,00	3.611.433,36 C

Não é ocioso lembrar que, nos termos da dicção do *caput* do art. 281 do RIR/99, anteriormente reproduzido, recai sobre o contribuinte o ônus da prova necessária ao desfazimento da presunção construída a partir da constatação do saldo credor de caixa".

[...]

De mais a mais, a metodologia contábil adotada pela empresa, segundo ela, que consiste em aglutinar os saques efetivados na boca do caixa para contabilizá-los apenas no final do mês, pode ser adotada, desde que **utilizados livros auxiliares para registro individualizado** e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação.

Ou seja, a partir da metodologia contábil adotada pela empresa, que foge à regra geral, e ante a ausência dos referidos livros auxiliares e demais documentação probante, não há como verificar a existência de recursos em dinheiro, nas datas em que ocorrem lançamentos a crédito na conta caixa, capazes de suportar tais operações.

Cumpre esclarecer que, no caso de presunção legal, o ônus da prova inverte-se, ou seja, caberia à contribuinte, no decorrer da ação fiscal, para afastar a presunção de omissão de receitas, produzir prova em contrário. Como não o fez, concretizou-se a hipótese de incidência da norma tributária que deu suporte aos lançamentos de ofício, encerrando a fase de fiscalização, não se podendo falar em suposta aplicação do art. 112 do CTN.

Portanto, o lançamento é procedente neste ponto.

Da incidência reflexa do PIS e da COFINS.

A recorrente reproduz o argumento já refutado pela DRF de que o fiscal teria deixado de observar a regra de apuração monofásica do PIS e Cofins (Lei nº 10.147/2000), ou seja, grande parte de suas receitas decorrem de operações não tributadas o que acarretaria uma redução de 74,01% na base de cálculo

A propósito, o enquadramento legal das incidências das contribuições em questão sobre a omissão apurada, constante dos autos de infração, em nenhum momento invoca o § 1º do art. 3º da Lei nº. 9.718, de 1998, como alega a impugnante, mas, especificamente o §2º do art. 24 da Lei nº. 9.249, de 1995, com a redação dada pela Medida Provisória nº. 449, de 2008 (convertida na Lei nº. 11.941, de 2009), cujo comando legal é o seguinte:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

[...]

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita.

Por conseguinte, a matriz legal que prevê a hipótese de incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins sobre a receita omitida não é a trazida pela Impugnante, de modo que deve prevalecer o lançamento como feito.

Principalmente porque em nenhum momento a Recorrente foi capaz de produzir prova suficiente a elidir a presunção legal, tangenciando toda sua defesa apenas na tentativa de afastar a regularidade da presunção.

Impossibilidade da concomitância de multa isolada e de ofício.

O auto de infração consigna aplicação da multa de ofício de 75% e mais multa isolada de 50%, alegando-se a falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada, citando como embasamento legal os artigos 222 e 843 do RIR/99 e art. 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96. Ou seja, há cobrança cumulada das duas multas sobre o mesmo evento.

Aqui entendo haver sim situação de concomitância ao passo que 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.

Assim, quanto à imposição de multas isoladas sobre estimativas, sigo o entendimento que rejeita a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da

execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Neste sentido, sigo entendimento manifestado pela 1a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão 910101.455 de relatoria da Conselheira Karem Jureidini Dias em 15 de agosto de 2012.

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. 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, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.

MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – A multa isolada reporta-se ao descumprimento de fato jurídico de antecipação, o qual está relacionado ao descumprimento de obrigação principal. O tributo devido pelo contribuinte surge quando o lucro real é apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada, quando se verifica existência de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL ao final do período.

Ante o exposto, afastadas as preliminares, voto por DAR PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário, apenas para reconhecer a impossibilidade da cobrança de multa isolada em concomitância à multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

Voto Vencedor

É de longa data meu posicionamento acerca da aplicação da multa isolada em concomitância com a multa proporcional. Abaixo, reproduzo meu voto, relativo à situação idêntica à presente neste feito, que conduziu o Acórdão nº 1201-00.235, de 07 de abril de 2010:

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

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

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

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

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

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

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

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

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

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

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

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

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

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

Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.

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

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

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

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

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

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

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

*O mesmo fundamento deve ser aplicado para a estimativa de
CSLL:*

*Base estimada remanescente (R\$ 8.672.863,50 –
R\$ 1.736.870,86): R\$ 6.935.992,64*

Estimativa remanescente (R\$ 6.935.992,64 x 9%): R\$ 624.239,34

Multa isolada mantida (R\$ 624.239,34 x 50%): R\$ 312.119,67

*Multa isolada excluída (R\$ 390.278,86 – R\$ 312.119,67):
R\$ 78.159,19*

Assim, no caso em questão, as multas isoladas devem ser canceladas na exata medida em que as suas bases sejam menores que as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL, tal qual exemplo de cálculo acima exposto.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator designado.