



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.730521/2011-26
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-005.769 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2021
Recorrentes LM TRANSPORTES INTERESTADUAIS SERVICOS E COMERCIO S.A.
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

LANÇAMENTO. NULIDADE POR PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O lançamento atendeu aos preceitos legais e contém a descrição dos fatos, a fundamentação ou a motivação da infração e a capitulação legal, entre outros requisitos, que permitiram que o contribuinte exercesse o contraditório e o direito de defesa. Somente a ausência dessas formalidades implicaria a nulidade do lançamento por preterição do direito de defesa.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Mantém-se o lançamento em relação aos depósitos para os quais, mesmo após a realização de duas diligências, o contribuinte não logrou êxito em comprovar sua origem.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N.108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

PIS. COFINS. DEDUTIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

Na hipótese em que as contribuições encontram-se com exigibilidade suspensa em razão de recurso interposto no curso do processo administrativo fiscal, resta inadmissível sua dedutibilidade para fins de apuração do lucro real.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. COFINS E PIS.

Aplica-se à CSLL, COFINS e PIS a solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão de todos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso de Ofício e, no mérito, em negar-lhe provimento. Quanto ao Recurso Voluntário, acordam, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração, vencido o conselheiro Marcelo José Luz de Macedo. No mérito, dar parcial provimento ao recurso para: a) por maioria de votos, determinar o ajuste das bases de cálculo de acordo com o voto da Relatora, vencidos os conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Lucas Esteves Borges, que determinavam o ajuste em maior extensão para excluir outros valores da base de cálculo. Manifestou intenção de apresentar Declaração de Voto quanto ao tema, o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza; b) Quanto à multa isolada: por determinação do art. 19-E da Lei nº. 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, exonerar a multa isolada do lançamento. Vencidos os conselheiros Giovana Pereira de Paiva Leite (relatora), Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior, que votaram por manter a multa isolada. Designado para redigir o voto vencedor quanto à multa isolada o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Relatora

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Bianca Felicia Rothschild, Marcelo José Luz de Macedo e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos de ofício e voluntário em face do acórdão da DRJ n.01-34.782, o qual julgou procedente em parte a impugnação do contribuinte. Por bem descrever os fatos e o andamento do processo, utilizo em parte o relatório da Resolução n.1301-000.655:

LM TRANSPORTES INTERESTADUAIS SERVIÇOS E COMERCIO LTDA., já qualificado nos autos, recorre da decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) DRJ/ BEL (fls. 5060 e ss), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, no

sentido de considerar alguns pagamentos por estimativa que não haviam sido tratados quando do lançamento.

Do Lançamento

Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, exigindo o crédito tributário no valor global de R\$ 8.111.825,84, relativos ao ano-calendário de 2007, com multa de ofício de 75%, acrescidos de juros de mora e multa isolada, em razão de omissão de receitas decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada e falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL.

Segundo o Relatório de Encerramento da Ação Fiscal, (fls. 57 e ss), e Relatório do acórdão recorrido, as razões do lançamento foram:

[...] com o objetivo de se verificar a relação existente entre os documentos apresentados (Notas Fiscais de venda de veículos usados) com os depósitos bancários, em 03.08.2011 o Contribuinte foi Intimado a apresentar documentos comprobatórios, hábeis e idôneos, dos valores creditados nas contas correntes de n.ºs. 499773 e 316202, de sua titularidade, ambas mantidas junto ao Banco BRADESCO, conforme consta dos DEMONSTRATIVOS DE DEPÓSITOS em anexo, preenchendo a coluna denominada COMPROVAÇÃO/JUSTIFICATIVA dos Demonstrativos anexos, solicitando ainda que os documentos deverão estar legíveis para que os mesmos possam ser validados.

Em atendimento, o Contribuinte apresenta a referida Planilha com a coluna COMPROVAÇÃO/JUSTIFICATIVA preenchida com informações de Notas Fiscais já apresentadas e emitidas para diversas pessoas físicas e/ou pessoas jurídicas.

Após análise dos documentos apresentados (cópias de notas fiscais de venda de veículos usados) constatou-se que não existe relação entre os valores objeto da Intimação e os créditos em conta corrente de titularidade da empresa.

Os valores a que se referem as Notas Fiscais foram devidamente contabilizados e tributados. Entretanto, os valores depositados e objeto da Intimação datada de 03.08.2011 não tiveram a sua origem comprovada como também não foram devidamente contabilizados. Na realidade não existe nexo causal entre as Notas Fiscais apresentadas e os valores depositados. Os valores são diferentes, como também as respectivas datas dos depósitos e da emissão da Nota Fiscal. Difere também, e principalmente, o nome do depositante e o nome do destinatário que consta na nota fiscal.

Assim, observa-se que no dia 04.12.2006 foi emitida a Nota Fiscal nº 04575 em nome de Edmilson Lima de Souza CPF 333.919.125-53, com endereço na cidade de Campo Formoso-Ba, no valor de R\$ 24.500,00, enquanto o depósito questionado foi feito por FREITAS SILVA AUTOMÓVEIS LTDA. No dia 15.01.2007 foi emitida a Nota Fiscal nº 4670 em nome de Alexandre César Cavalcante, domiciliado na cidade de Teresina-PI enquanto o depósito foi feito por Maxuel Fonseca de Souza. Para o depósito de R\$ 2.500,00 efetuado no dia 09.02.2007 apresenta da Nota Fiscal nº 04628 emitida em 24.11.2006 no valor de R\$ 21.500,00 em nome de Eliene Araújo Feliciano, residente em Senhor do Bonfim-Ba. Para o depósito no valor de R\$ 160.000,00 efetuado em 16.05.2007 por Sid Comercio de Pneus são apresentadas três notas fiscais emitidas em favor de Vanderlei Camilo Corrêa, Dalmy Rocha Isidorio e Itamar Sivirino Barbosa, todos residentes em Brasília-DF. O depósito de R\$ 52.000,00 efetuado no dia 21.05.2007, feito por São Cristóvão VL ME, foi apresentada a Nota Fiscal de prestação de serviços de nº 0098, de 08.06.2007, emitida para a Companhia de Águas e Esgoto do Ceará. Para o depósito efetuado em 25.05.2007 por Shopping Car no valor de R\$ 60.000,00, foi apresentada a Nota Fiscal nº 4843, no valor de R\$ 17.500,00 emitida para Marchesini e Rios Com.Automóveis Ltda.

E assim ocorreu sucessivamente em todos os depósitos efetuados nas contas correntes de n.ºs. 316202 e 499773, ambas mantidas junto ao Banco BRADESCO, sejam eles depósitos identificados ou depósitos em dinheiro sem identificação do depositante. [...] [...] considerando que não restou comprovada a origem dos depósitos efetuados nem o seu registro contábil como receita auferida e declarada no período, lavramos o presente AUTO DE INFRAÇÃO DO IRPJ com reflexos para a CSLL, PIS e COFINS.

[...]

Da Impugnação

Nos termos da decisão da DRJ, foi apresentada impugnação, às fls. 1004/1046, onde aduziu os seguintes argumentos:

1. A impugnante é locadora corporativa de veículos automotores, que somente vende veículos integrantes do ativo imobilizado com a finalidade de renovação da sua frota, não se dedicando, de forma alguma, ao comércio de automóveis. Todas as suas receitas de locação são contabilizadas, assim como o eventual ganho de capital decorrente da venda do ativo imobilizado, tudo devidamente oferecido à tributação;

Da preliminar de nulidade pela presunção generalizada de depósitos bancários devidamente comprovados

2. O art. 42 da Lei nº. 9.430/96, ao estabelecer a presunção legal de omissão de receitas a partir de depósitos bancários, não inverteu o dever de fiscalizar. Permanece a fiscalização responsável por investigar a regularidade fiscal do contribuinte, devendo compulsar, para isso, os livros e os respectivos documentos contábeis/fiscais. Apenas em casos de indício de fraude, é que a autoridade fiscal deve intimar o contribuinte para comprovar a origem do recurso, aplicando a presunção caso não logre fazê-lo;

3. O art. 42 da Lei nº. 9.430/96 também não autorizou a presunção de omissão de receitas de depósitos devidamente contabilizados pelo contribuinte, conforme diversos precedentes do CARF (Acórdãos nº 10708600 e 10709451);

4. Assim, resta evidente a nulidade dos lançamentos fiscais, pois a Fiscalização inverteu o encargo fiscalizatório, obrigando o contribuinte a comprovar toda sua movimentação financeira de 2007, sob pena de tributação por presunção, e ainda aplicou a presunção de omissão de receitas em relação a depósitos devidamente escriturados pelo contribuinte.

Da nulidade por cerceamento do direito de defesa

5. O lançamento é nulo por cerceamento do direito de defesa, vez que a autoridade lançadora apenas fundamenta a autuação de 6 dos 259 depósitos bancários, estendendo sua conclusão aos demais 253 depósitos efetuados;

6. Até então, discutia-se depósitos que, apesar de serem diferentes em data, valor e depositante, se assemelhavam pelo tipo de operação: venda do ativo imobilizado, porém existem diversos outros depósitos autuados que não guardam qualquer correlação com aquele tipo de operação, como juros por atraso de pagamento, reembolso de despesas e valores indevidamente creditados com devolução posterior ao depositante

7. A exemplo, o terceiro depósito autuado da c/c 316202, no valor de R\$ 47.724,49, refere-se a juros pelo atraso de pagamento, creditados pela Fiori Veículo e devidamente contabilizados no Livro Diário (doc. 02);

Nulidade por erro na determinação da base de cálculo

8. O lançamento é nulo por erro na apuração da data de ocorrência do fato gerador dos tributos e das multas isoladas, vez que os lançamentos foram efetuados em períodos diversos dos depósitos bancários, em desrespeito ao §1º do art. 42 da Lei nº 9.430/96;

9. A exemplo, em relação à c/c 499773: em 03.09.2007 houve um depósito de R\$ 30.000,00, "Depósito em Dinheiro César Automóveis" (fl. 99), mas esse valor foi tratado pelo autuante como receita omitida no mês de agosto de 2007 (fl. 46); em 02.10.2007 foi feita uma Transferência entre Agência Cezar Automóveis, no valor de R\$ 59.500,00, mas o valor foi autuado em setembro de 2007, conforme comprova o demonstrativo anexo aos autos de infração (fl. 46). Em relação à c/c 316202: o depósito de R\$ 28.000,00, feito pelo Shopping Car em 02.04.2007 (fl. 144), foi autuado como se houvesse ocorrido em março daquele ano (fl. 43); o depósito de 02.05.2007, no valor de R\$ 9.865,00, foi tributado em abril (fl. 44); o depósito efetuado em 15.10.2007, de R\$ 7.500,00 (fl. 169), foi tributado em setembro (fl. 44); o depósito de R\$ 15.000,00, de Milton Saldanha, ocorrido em 06.12.2007 (fl. 178) foi tributado em novembro pelo ilustre autuante (fl. 44);

10. Apenas nos exemplos relacionados estão incorretas as bases de cálculo de oito dos doze meses autuados. Um erro bastante considerável, que afronta claramente o art. 42, §1º, da Lei nº 9430/96;

Da comprovação da origem dos depósitos

11. A grande maioria dos depósitos autuados se refere à venda de veículos integrantes do ativo imobilizado da impugnante, com o objetivo de renovação da sua frota destinada à locação. Para comprovar a origem destes depósitos, no curso do procedimento fiscal, apresentou diversas notas fiscais de saída, bem como cópia de livros contábeis que comprovam o registro destes valores na contabilidade. Contudo, a fiscalização não se deteve na análise da documentação apresentada;

12. Toda nota fiscal de venda do imobilizado apresentada descreve a placa policial do automóvel vendido. O número da NF e a placa policial, por sua vez, constam do histórico do lançamento contábil no Livro Diário referente à movimentação bancária da empresa (doc. 02). O mesmo número de NF com a placa policial do veículo consta do histórico dos lançamentos contábeis referentes à baixa do imobilizado (doc. 03);

13. As divergências entre a data de emissão/valor da nota e o depósito se explicam pela existência de vendas de veículos com pagamentos parcelados;

14. As divergências entre o destinatário da nota fiscal e o depositante se justificam pela existência de intermediários no mercado de automóveis usados. A exemplos: a. No dia 04.12.2006 foi emitida a Nota Fiscal nº 04575 em nome de Edmilson Lima de Souza, CPF 333.919.12553, no valor de R\$ 24.500,00, enquanto o depósito questionado foi feito por FREITAS SILVA AUTOMÓVEIS LTDA. O depósito se refere à venda do veículo Palio, Placa JQU5685, integrante do ativo imobilizado, para a Freitas Silva Veículos Ltda, que posteriormente o revendeu para Edmilson Lima Souza. O valor foi pago pela Freitas Veículos em três parcelas, depositadas nos dias 03.01.2007 (R\$ 10.000,00), 08.01.2007 (R\$ 10.623,90) e 15.01.2007 (R\$ 3876,10), devidamente registradas na contabilidade, sendo que os três lançamentos contábeis fazem referência à placa policial do veículo; b. No dia 15.01.2007 foi emitida a Nota Fiscal nº 4670 em nome de Alexandre César Cavalcante, enquanto o depósito foi feito por Maxuel Fonseca de Souza. O depósito se refere à venda do veículo S10, Placa LWI6077, para a Maxwell Fonseca de Souza, pelo preço de R\$ 23.500,00, que posteriormente o revendeu para Alexandre Sérgio Costa Cavalcanti. O revendedor efetuou o depósito no mesmo dia 15.01.2007 (R\$

23.500,00), devidamente registradas na contabilidade, sendo que o lançamento faz referência à placa policial do veículo; c. Para o depósito de R\$ 2.500,00 efetuado no dia 09.02.2007 apresenta a Nota Fiscal nº 04628 emitida em 24.11.2006 no valor de R\$ 21.500,00 em nome de Eliene Araújo Feliciano. O depósito se refere à venda do veículo Gol, Placa HWO6912, para a Eliane Araújo Feliciano, pelo preço de R\$ 21.500,00. A nota fiscal foi emitida 09.02.2007 e o valor foi pago em três parcelas, a primeira na data da emissão da nota fiscal, 09.02.2007 (R\$ 2.500,00), a segunda em 02.03.2007 (R\$ 15.535,47) e a última em 12.03.2007 (R\$ 3.464,53). Esses depósitos foram devidamente registrados na contabilidade, sendo que os três lançamentos contábeis fazem referência à placa policial do veículo; d. Para o depósito no valor de R\$ 160.000,00 efetuado em 16.05.2007 por Sid Comercio de Pneus são apresentadas três notas fiscais emitidas em favor de Vanderlei Camilo Corrêa, Dalmy Rocha Isidorio e Itamar Sivirino Barbosa. O depósito se refere à venda de um lote de três veículos S10 CD, Placas MWB0363, MWB2727 e MWB1394, vendido para a Sid Comércio de Pneus, pelo preço de R\$ 160.000,00, que posteriormente revendeu para Vanderlei Camilo Corrêa, Dalmy Rocha Isidorio e Itamar Sivirino Barbosa. As notas fiscais foram emitidas 16.05.2007 em nome dos adquirentes finais, e o revendedor efetuou o depósito no mesmo dia 16.05.2007 (R\$ 160.000,00), devidamente registrado na contabilidade, sendo que os três lançamentos contábeis (de R\$ 53.333,33 1/ 3 do valor) fazem referência à placa policial dos veículos; e. O depósito de R\$ 52.000,00 efetuado no dia 21.05.2007, feito por São Cristóvão VL ME, foi apresentada a Nota Fiscal de prestação de serviços de nº 0098, de 08.06.2007, emitida para a Companhia de Águas e Esgoto do Ceará. O depósito em questão se refere à venda do veículo S10 CD, Placa MXF0027, para a São Cristóvão Veículos ME, que posteriormente o revendeu para Gildásio Xavier de Oliveira. O revendedor efetuou o depósito no dia 21.05.2007 (R\$ 52.000,00) e a nota fiscal de Saída nº 980 foi emitida em 25/06/2007 em nome do adquirente final (não há qualquer vinculação com a tal Nota Fiscal de prestação de serviços de nº 0098, de 08.06.2007, emitida para a Companhia de Águas e Esgoto do Ceará). f. Para o depósito efetuado em 25.05.2007 por Shopping Car no valor de R\$ 60.000,00, foi apresentada a Nota Fiscal nº 4843, no valor de R\$ 17.500,00 emitida para Marchesini e Rios Com. Automóveis Ltda. A fiscalização alega duas divergências entre a nota fiscal apresentada e o depósito bancário. A primeira seria a divergência entre o depositante (Shopping Car) e o destinatário da nota fiscal (Marchesini e Rios Com. Automóveis Ltda). Na realidade, não existe divergência alguma neste aspecto. Shopping Car é o nome de fantasia da Marchesini e Rios Com. Automóveis Ltda, atualmente denominada de Irmãos Curvelo Comércio de Automóveis Ltda. O comprovante de inscrição e situação cadastral expedido pelo RFB, em conjunto com o contrato social, ambos anexados à defesa, podem facilmente comprovar este fato. Inúmeros depósitos foram autuados quando o depositante foi a Shopping Car e o destinatário da nota fiscal foi a Marchesini/Irmãos Curvelo. A segunda divergência ocorre entre o valor do depósito (R\$ 60.000,00) e o valor da nota fiscal (R\$ 17.500,00). De fato, ocorreu aqui um equívoco do Shopping Car. Ao invés de depositar somente os R\$ 17.500,00 referentes à venda do veículo JQS3187, NF nº 4843, a compradora acabou depositando R\$ 60.000,00, incluindo R\$ 42.500,00 que pertencia, em verdade, à LM Transportes, e Serviços e Comércio Ltda, CNPJ 14.672.885/000180, outra empresa do grupo. Assim, três dias após o depósito ocorrido em 25.05.2007, a impugnante transferiu os R\$ 42.500,00 para legítima credora, ficando apenas com os R\$ 17.500,00. O extrato e a ordem de transferência anexa comprovam o fato.

15. Junta toda a documentação comprobatória dos 259 depósitos, assim composta:

a. extratos bancários já juntados aos autos (fls. 95 a 384);

b. prova da contabilização dos depósitos Livro Diário (doc. 02);

c. prova da contabilização da venda e a baixa dos veículos do imobilizado Livro Razão (doc. 03);

d. planilha explicativa e documentos fiscais e contábeis de cada um dos depósitos autuados, contendo um detalhamento de cada depósito, data, valor, depositante e nota fiscal correspondente, se houver, que permitem a justificativa precisa da origem de cada um dos valores autuados (doc. 05);

16. Boa parte dos depósitos se refere à venda do ativo imobilizado. Porém, existem outros depósitos de origem completamente diversa. Em relação a estes estão sendo juntados os documentos comprobatórios da origem destes depósitos não englobados no relatório, inclusive com a justificativa específica de cada um na planilha anexa (doc. 05);

Das deduções na base de cálculo do IRPJ e CSLL

17. O PIS e COFINS não integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme o art. 41 da Lei nº 8.981/95. Nesse sentido o julgamento no Recurso nº 152586, proferido pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho do CARF;

Da multa isolada

18. A exigência das multas isoladas de IRPJ e CSLL concomitantemente com as multas de ofício, o que é vedado, uma vez que a multa de ofício absorve a multa isolada. Nesse sentido a maioria do CARF;

Dos juros sobre a multa

19. A legislação atual não autoriza a exigência de juros sobre a multa. Nesse sentido o Acórdão nº 10196008 da 1ª Câmara do 1º Conselho.

Por meio do procedimento de diligência (Despacho às folhas 4243-4244), o contribuinte foi intimado a demonstrar e comprovar a forma de quitação das notas fiscais, bem como justificar eventuais divergências. Em resposta, apresentou os documentos de folhas 4249-4999.

Em julgamento realizado em 28 de setembro de 2017, a 1ª Turma da DRJ/BHE, considerou improcedente em parte a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 0134.782, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ

Ano-calendário: 2007

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

As garantias do contraditório e da ampla defesa somente se manifestam com a instauração da fase litigiosa, ressalvados os procedimentos fiscais para os quais lei assim exija. Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento, e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do direito ao contraditório e da ampla defesa.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº

70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

PRESUNÇÃO *JURIS TANTUM*. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. FATO INDICIÁRIO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Nesse caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimentos (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. DEDUÇÃO DO PIS E DA COFINS. EXIGIBILIDADE SUSPensa. IMPOSSIBILIDADE.

O PIS e a COFINS, lançados de ofício, cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, não são dedutíveis da base de cálculo do imposto.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

A multa isolada, devida pela insuficiência de recolhimento da estimativa mensal do imposto, e a multa de ofício regulamentar, devida pela insuficiência de recolhimento do imposto apurado na data do fato gerador, têm hipóteses de incidência distintas. Portanto, cabível o lançamento concomitante destas penalidades, mormente quando ato normativo expedido pela administração tributária autoriza o procedimento.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, apresenta-se regular a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício não pagos, a partir de seu vencimento.

Impugnação Procedente em Parte. Crédito Tributário Mantido em Parte

Do Recurso Voluntário

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário às fls. 5103 e ss, onde reforça os argumentos já apresentados em sede de impugnação, e pede a improcedência do lançamento pelos seguintes motivos, em síntese:

- Dos equívocos do Acórdão recorrido - Da comprovação da origem dos depósitos bancários - Das operações suscitadas não comprovadas - Do erro na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL - Da insubsistência das multas isoladas sobre as estimativas mensais não recolhidas em razão da concomitância;
- Da dedução das base de cálculo do IRPJ e da CSLL das contribuições para o PIS e COFINS;
- Da não incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

Juntamente com o Recurso Voluntário, a empresa anexou novos documentos em contraposição aos argumentos levantados pela DRJ. Em face desses novos documentos, o processo foi mais uma vez encaminhado para diligência através da Resolução n. 1301-000.655.

O Relatório de Diligência Fiscal foi anexado às fls. 5381-5385. O contribuinte devidamente intimado do relatório, manifestou-se às fls. 5392-93.

Em seguida, os autos retornaram para novo sorteio na Turma, tendo em vista o afastamento da relatora original.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Relatora.

Do Recurso de Ofício

O Colegiado da DRJ recorreu de ofício em razão do valor do crédito tributário exonerado, conforme tabela abaixo, calculada a partir da tabela constante de fls.5087-88 da decisão de piso:

Valor Lançado	Valor Mantido
6.858.721,61	1.732.574,95

Tendo em vista que o valor do crédito exonerado supera o limite de alçada (R\$ 2.500.000,00) estabelecido pela Portaria MF nº 3, de 09 de fevereiro de 2017, conheço do recurso de ofício.

O contribuinte foi autuado, para o recolhimento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em razão de omissão de receitas decorrentes de depósitos bancários sem comprovação de origem, relativo ao período de 2007, e falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, totalizando o crédito tributário de R\$ 8.111.825,84, incluindo multa de ofício de 75% e juros de mora e multas isoladas.

Em sua impugnação, alegou erros na determinação da base de cálculo, uma vez que teriam sido realizados num determinado mês, mas a receita foi computada em mês distinto. Também anexou documentos com a finalidade de demonstrar a origem dos depósitos.

O processo foi convertido em diligência para análise dos documentos. O auditor que realizou o procedimento reconheceu os erros na apuração da base de cálculo, bem como a procedência de vários depósitos.

Por conseguinte, a DRJ reconheceu os erros e a comprovação da origem de vários depósitos, reduzindo os valores lançados de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, bem como da multa isolada. Transcreve-se excerto do *decisum*:

Em uma análise preliminar, verificou-se que, no mais das vezes, o somatório dos depósitos, que se referem à mesma nota fiscal, não correspondia ao valor desta, e que

nem mesmo era possível visualizar, de uma boa forma, o agrupamento desses depósitos (referentes à mesma nota fiscal). Razão pela qual o sujeito passivo, em sede de diligência, foi instigado a demonstrar e comprovar, inclusive por meio dos registros contábeis, a forma de quitação das notas fiscais citadas em suas planilhas explicativas e ainda a justificar eventuais divergências entre a soma das parcelas do pagamento e o valor da nota fiscal. Razão pela qual juntou adicionalmente aos autos:

(...)

Por meio da análise da documentação apresentada, considerou-se com origem comprovada os depósitos indicados na Tabela 1, que ainda destaca os depósitos com erros de apuração. Na Tabela 2, por sua vez, restam indicados os depósitos, cuja origem permanece não comprovada.

(...)

Tratando-se de matéria de fato, no que diz respeito à comprovação da origem dos depósitos, bem como da correção de erro na apuração da base de cálculo, a qual foi dirimida através da realização de diligência, entendo que não há reparos a fazer na decisão *a quo*.

Portanto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

Do Recurso Voluntário

Em 11/10/2017, o contribuinte foi cientificado do teor do acórdão da DRJ e em 03/11/2017, apresentou recurso voluntário. Tem-se que o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Das Preliminares de Nulidade

Da Alegação de Nulidade pela Presunção Generalizada de Depósitos Bancários Devidamente Comprovados

A Recorrente argumenta que o art. 42 da Lei nº. 9.430/96, ao estabelecer a presunção legal de omissão de receitas a partir de depósitos bancários, não inverteu o dever de fiscalizar. Permanece a fiscalização responsável por investigar a regularidade fiscal do contribuinte, devendo compulsar, para isso, os livros e os respectivos documentos contábeis/fiscais. Apenas em casos de indício de fraude, é que a autoridade fiscal deve intimar o contribuinte para comprovar a origem do recurso, aplicando a presunção caso não logre fazê-lo.

Assim, segundo a Recorrente restaria evidente a nulidade dos lançamentos fiscais, pois a Fiscalização inverteu o encargo fiscalizatório, obrigando o contribuinte a comprovar toda sua movimentação financeira de 2007, sob pena de tributação por presunção, e ainda aplicou a presunção de omissão de receitas em relação a depósitos devidamente escriturados pelo contribuinte.

Com efeito, a Recorrente se insurge contra a inversão do ônus da prova, pois cabe a ela prova a origem dos depósitos, demonstrando-a de forma inequívoca através de documentos hábeis e idôneos para tanto. O simples fato de o contribuinte ter escriturado valores em sua contabilidade, que não estão assentados em documentos hábeis e idôneos, não faz prova da origem dos depósitos. Também não faz prova, a apresentação de documentos que não mostram correlação entre valores, notas fiscais e depositantes.

Sendo assim, não basta apresentar documentos de forma aleatória. É imprescindível a demonstração de forma inequívoca, fazendo a devida correspondência entre os valores depositados e as notas fiscais, ou quaisquer outros documentos apresentados. Documentos apresentados de maneira aleatória são dados que não possuem significado relevante e não conduzem a nenhuma compreensão.

Logo, **não se reconhece a nulidade arguida, uma vez que o dever de provar a origem dos depósitos de forma clara e objetiva cabe à Recorrente.**

Da Alegação de Nulidade por Erro na Determinação da Base de Cálculo

Argui a Recorrente nulidade do lançamento por erro na apuração da data de ocorrência do fato gerador dos tributos e das multas isoladas, vez que os lançamentos foram efetuados em períodos diversos dos depósitos bancários, em desrespeito ao §1º do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

A questão do erro da apuração na base de cálculo não se trata de preliminar, mas sim de mérito. Uma vez constatado o erro, e podendo ser corrigido, assim proceder-se-á. Sendo o erro de tal monta, que não seja possível a correção, há de se cancelar a autuação.

Dessa forma, **rejeita-se a preliminar de nulidade, e ressalta-se que este ponto será analisado como questão de mérito.**

Da Alegação de Nulidade por Cerceamento do Direito de Defesa

A Recorrente defende que o lançamento é nulo por cerceamento do direito de defesa, vez que a autoridade lançadora apenas fundamenta a autuação de 6 dos 259 depósitos bancários, estendendo sua conclusão aos demais 253 depósitos efetuados. Acrescenta que até então, discutia-se depósitos que, apesar de serem diferentes em data, valor e depositante, se assemelhavam pelo tipo de operação: venda do ativo imobilizado, porém existem diversos outros depósitos autuados que não guardam qualquer correlação com aquele tipo de operação, como juros por atraso de pagamento, reembolso de despesas e valores indevidamente creditados com devolução posterior ao depositante.

O Decreto nº 70235/72, que disciplina o processo administrativo fiscal, em seus artigos 10 e 59 dispõem:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

É de se observar que do lançamento constam a qualificação do autuado, a descrição dos fatos, os dispositivos legais infringidos, bem como todos demais requisitos constantes do art. 10 do decreto.

O auto foi lavrado por autoridade competente e os fatos foram descritos com clareza e objetividade, o que permitiu à Recorrente ter plena compreensão da infração que lhe foi imputada e apresentar o devido recurso, o qual foi conhecido e julgado.

Logo não merece ser acolhido a arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Há de se ter em mente que o lançamento decorreu de omissão de receitas por presunção legal (art. 42 da Lei n.9.430/96), que tem o condão de inverter o ônus da prova. Caberia, portanto, ao contribuinte esclarecer ao Fisco a origem dos depósitos. Quando o Autoridade Lançadora citou 6 depósitos, foi apenas a título exemplificativo, para demonstrar a divergência entre os documentos apresentados e os valores depositados. Já a comprovação da origem dos depósitos é questão de mérito a ser enfrentada adiante.

Do Mérito

Conforme relatado, o auto de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS decorreu de omissão de receita por presunção legal, em face da constatação de depósitos de origem não comprovada.

O contribuinte apontou equívocos na apuração da base de cálculo, bem como procurou justificar as divergências entre a data de emissão/valor da nota e o depósito pela existência de vendas de veículos com pagamentos parcelados. Também justificou divergências entre o destinatário da nota fiscal e o depositante pela existência de intermediários no mercado de automóveis usados. Trouxe documentos que foram analisados, levando o Colegiado *a quo* a retificar os valores lançados, mantendo parcialmente a autuação.

Em relação aos valores mantidos, a Recorrente trouxe novos documentos, os quais foram admitidos por força do art.16, §4º, 'c' do Decreto n. 70.235/72, que abre a possibilidade de

recepcionar nova prova documental para contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Desta segunda diligência, a autoridade fiscal elaborou Relatório de Encerramento (fls. 5381-5385), que concluiu por considerar comprovada a origem de outra parte dos depósitos, restando ainda uma parcela não comprovada, transcreve-se:

(...)

1 - Após análise da documentação apresentada, constatamos que do total dos valores considerados como não coincidentes com o total das notas fiscais emitidas – R\$ 1.323.508,00 não foi comprovado o valor de R\$ 101.500,00 restando comprovado o valor restante de R\$ 1.222.008,09 conforme planilha abaixo transcrita.

(...)

2 - No que se refere aos valores considerados como de “Operação suscitada não comprovada” – R\$ 375.833,00, constatamos a não comprovação do valor de R\$ 21.572,11, restando comprovado o valor de R\$ 354.261,25 conforme Planilha abaixo indicada:

(...)

3 - Finalmente, no que se refere ao valor de R\$ 393.927,00 – Depósito não comprovado, nenhum documento foi apresentado pelo Contribuinte em atendimento à Intimação, não havendo, portanto, nenhuma alteração quanto ao valor autuado.

Em síntese, dos valores depositados nas contas correntes do contribuinte, restou não comprovado o total de R\$ 516.999,11, conforme tabela abaixo:

	Depósitos não comprovados após decisão DRJ	Depósitos não comprovados após realização 2a. diligência
valores considerados como não coincidentes com o total das notas fiscais emitidas	1.323.508,00	101.500,00
valores considerados como de “Operação suscitada não comprovada”	375.833,00	21.572,11
Depósito não comprovado	393.927,00	393.927,00
Total	R\$2.093.268,00	R\$516.999,11

O contribuinte, ciente do Relatório de Diligência, pronunciou-se primeiramente no sentido de reiterar seu pedido de reconhecimento de nulidade do lançamento, e subsidiariamente, requereu que o lançamento fosse julgado parcialmente procedente, ajustando a base de cálculo das exações para os depósitos cujas origens não restaram comprovadas na diligência.

Considerando o resultado da diligência, **há de se ajustar a base de cálculo dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), para considerar como omissão de receitas de depósitos bancários de origem não comprovada tão somente o valor de R\$ 516.999,11, nos termos do relatório de diligência fiscal.**

Das Deduções na Base de Cálculo do IRPJ e CSLL

A Recorrente argumenta que o PIS e COFINS, lançados nos presentes autos, não devem integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme o art. 41 da Lei nº 8.981/95. Nesse sentido, cita o julgamento no Recurso nº 152586, proferido pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho do CARF.

Reproduzo o citado artigo:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º **O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151** da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

(...) (grifei)

No caso em tela, o PIS e a COFINS encontram-se suspensos em razão da interposição de recurso no curso do processo administrativo fiscal, hipótese constante do inciso III do art. 151 do CTN.

Logo, não se admite a dedução das contribuições na apuração do lucro real, na hipótese em que as mesmas estejam suspensas em face de interposição de recurso voluntário, que é o caso em comento.

Das Multas Isoladas por Falta de Recolhimento de Estimativa Mensal

A Recorrente se insurge contra a imposição da multa isolada, arguindo impossibilidade de concomitância com multa de ofício.

O lançamento refere-se ao ano-calendário 2007, portanto, a aplicação das multas teve como fundamento o art.44 da lei nº 9.430/96, com redação dada pela MP n.351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, *in verbis*:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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

(...)(grifei)

Havia discussão acerca da possibilidade de concomitância da multa isolada e de ofício. Foi editada a Súmula CARF nº 105 que impedia a exigência simultânea de ambas as penalidades. Todavia essa súmula foi editada levando em consideração a redação da lei nº 9.430/96, sem as alterações promovidas pela MP n.351/2007.

As discussões acerca da concomitância das multas restaram pacificadas quando referentes a imposição de multa isolada até o ano-calendário 2006. A partir do ano-calendário 2007, abrem-se novamente as divergências.

Entendo que a alteração promovida pela MP n.351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da citada Súmula CARF, que conferiu, à luz do art. 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

A nova redação do art.44 da lei nº 9.430/96 distingue claramente duas hipóteses de incidência, uma para cada penalidade. A multa isolada, prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente, ainda que não seja apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. Tem por fato gerador a inobservância do dever de antecipar, o que causa prejuízo aos cofres da União, desde a mora até o encerramento do ano-calendário.

Por sua vez, a multa de ofício proporcional de 75%, prevista no inciso I do artigo em comento, é aplicada sobre lançamento de ofício da totalidade ou da diferença do tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, após descontadas as antecipações mensais.

A imposição da multa isolada se assemelha a um descumprimento de obrigação acessória, que por sua inobservância, transforma-se em principal. Neste diapasão, resta claro que as multas isolada e de ofício são penalidades distintas, que podem ser aplicadas de maneira concomitante.

No caso dos autos as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, entendendo como jurídica e obrigatória a aplicação concomitante das infrações nele previstas, por considerar que tais multas são completamente distintas e autônomas.

Isto posto, voto pela manutenção da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais e da multa de ofício proporcional de 75%.

Da Incidência dos Juros sobre a Multa de Ofício

O contribuinte questiona a imposição da cobrança de juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício.

Esta matéria restou pacificada no âmbito do CARF que editou Súmula Vinculante nº 108, publicada no Diário Oficial da União em 11/09/2018, com a seguinte redação:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Logo, voto por manter a incidência dos juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício.

Conclusão

Por tudo o exposto, voto por conhecer dos recursos de ofício e voluntário, e, por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício; em relação ao recurso voluntário, por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para determinar o ajuste das bases de cálculo dos tributos, bem como da multa isolada, de acordo com resultado da Diligência Fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite

Voto Vencedor

Conselheiro Jose Eduardo Dornelas Souza.

Em que pese o entendimento da ilustre Relatora quanto à possibilidade de exigência de multa isolada no caso em apreço, durante as discussões surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Assim, passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões do colegiado acerca da matéria.

Multa Isolada pelo Não Recolhimento das Estimativas Mensais

A recorrente contesta a exigência da multa isolada (art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como da impossibilidade de concomitância, pois, neste último caso, representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Entendo que lhe assiste razão.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta **multa isolada** foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, **sem previsão legal**.

De outra banda, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

No âmbito do CARF, com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: ***“a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício.”***

Na prática, a Súmula é aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, que não é o caso dos autos.

Para os fatos posteriores, ou seja, que ocorreram a partir de janeiro de 2007, como é o caso dos autos, há quem sustente que em face das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria interpretação diversa daquela favorável à exigência da multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta multa de ofício pela falta de pagamento anual de IRPJ e da CSLL, sob o entendimento de que, após essas alterações, estimativas mensais e a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro, seriam obrigações autônomas, e por isso, não poderiam ser confundidas, já que possuem naturezas diferentes (acórdão nº 1802-001.408). Com este entendimento, estaria autorizada a aplicação das multas, cumulativamente. Este foi o entendimento da I. Relatora.

Penso diferente. Primeiro, como acima consignado, entendo inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual. Na hipótese de considerar existente tal previsão, deve ser afastada a exigência da multa isolada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em

procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confira-se decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR:

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

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

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

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

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

cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

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

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

Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

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

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

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

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

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

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

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

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

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

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, 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. 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.

Logo, a interpretação (aparente) 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 do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

Conclusão

Com esses fundamentos, afasta-se a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Declaração de Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza

Manifestei intenção de apresentar declaração de voto, com o fim de registrar minhas razões de ter divergido da Relatora quando da análise de mérito da infração lançada.

No entender da I. Relatora, necessitou-se ajustar **a base de cálculo dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), para considerar como omissão de receitas de depósitos bancários de origem não comprovada tão somente o valor de R\$ 516.999,11, nos termos do relatório de diligência fiscal.** Acrescento ao ajuste o valor de R\$ 101.500,00, e explico:

Esclareceu o contribuinte que este valor ingressou em sua conta bancária, em decorrência de vendas de veículos integrantes de seu ativo imobilizado, informou as quem vendeu, explicando, inclusive, o descompasso de data e valor, quando os valores são comparados com notas fiscais de venda, pontuando que muitas das vendas de veículos foram realizadas em lotes, com pagamentos parcelados. Quanto à divergência constatada entre o destinatário da nota fiscal e o depositante, também esclareceu que algumas dessas vendas foram realizadas através de intermediários no mercado de automóveis usados, é dizer, pessoas físicas ou jurídicas que adquirem o veículo para posterior revenda. Nestes casos, explica, o revendedor efetua o pagamento de veículo à empresa autuada (depósito bancário), mas a nota fiscal de saída é emitida em nome do adquirente final (normalmente pessoa física).

Essas justificativas foram acompanhadas de documentação hábil e idônea (notas fiscais e livros contábeis), o que evidencia, em meu sentir, que tais valores depositados na conta bancária da empresa autuada referiam-se, de fato, às vendas de veículos do ativo imobilizado, e que as operações poderiam até gerar omissão de receitas **direta**, mas não presuntiva, haja vista eventual constatação fiscal (ônus do fisco) reveladora de ganho de capital não tributado.

Esse é o sentido do que dispõe o §2 do art. 42 da Lei nº 9.430/96: **“os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.”**

De fato, é comum que compradores de veículos em grandes quantidades, em lotes. Esses compradores, eventualmente, efetuam depósitos para quitar mais de uma nota fiscal, pagando o lote de veículos adquiridos. Não raro também são as situações em que, pela habitualidade da relação comercial, o comprador passe a dever um valor significativo ao vendedor, amortizando sua dívida por meio de depósitos, utilizados para a quitação integral ou parcial de notas fiscais relativas a veículos anteriormente adquiridos.

Penso inexistir qualquer ilegalidade ou estranheza no procedimento. Milhares de contribuintes, a cada dia, recebem valores creditados em suas contas bancárias para quitação de diversas vendas ou de parte de vendas. E, quanto maior o volume de operações, especialmente no mercado em que se insere a empresa autuada, mais rotineiros se tornam os casos de pagamento global ou parcial de notas fiscais, ou seja, não coincidência entre depósito e valor individual de nota fiscal.

Também compreendo não ser o caso de eventual manipulação de dados, para justificar um depósito por meio da soma de notas fiscais aleatórias. No caso dos autos, foram juntados não só as notas fiscais, mas os livros contábeis, demonstrando o reconhecimento daqueles valores pela contabilidade. Significa dizer que, ao tempo dos depósitos, a contribuinte contabilizou o recurso, dando baixa em uma ou mais notas fiscais específicas. Ou seja, o valor depositado foi reconhecido com o propósito específico de quitar parte de uma nota fiscal ou mais de uma nota fiscal.

Noutro giro, é de se reconhecer que o lançamento mencionado acima (apuração de omissão de receitas mediante provas diretas) não afastaria eventual intimação para comprovação da origem dos depósitos bancários não justificados, uma vez que os valores não comprovados **poderiam ser somados** ao lançamento de omissão de receitas como prova direta e considerando a contabilidade apresentada.

Nesse passo, acrescento ao ajuste realizado pela Relatora o valor de R\$ 101.500,00 (correspondente àqueles valores considerados como não coincidentes com o total das notas fiscais emitidas), compreendendo, como visto, que este valor não poderia ser incluído na base de cálculo dos tributos lançados por presunção, em face do contribuinte ter justificado sua origem desde à fase de investigação.

Portanto, neste ponto, voto por ajustar **em maior extensão** as bases de cálculo dos tributos lançados, para também excluir o valor de R\$ 101.500,00.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza