



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10972.720052/2013-95  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1401-005.763 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 17 de agosto de 2021  
**Recorrente** ELETROZEMA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

IRPJ. CONTA CAIXA. LANÇAMENTOS A DÉBITO NÃO COMPROVADOS. EXCLUSÃO. SALDO CREDOR. OMISSÃO DE RECEITAS.

Devem ser excluídos da apuração do saldo da conta Caixa os lançamentos a débito para os quais a contribuinte, regularmente intimada, não logre comprovar a origem e efetiva entrega dos recursos. Uma vez feita a reapuração dos saldos, caso haja constatação de saldos credores, configura-se a hipótese legal de omissão de receitas.

IRPJ. SUPRIMENTOS DE CAIXA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM E EFETIVA ENTREGA. OMISSÃO DE RECEITAS.

No caso, configura-se a hipótese de omissão de receitas em razão da falta de comprovação da origem e efetiva entrega dos recursos supridos.

IRPJ. CONFIRMAÇÃO DOS MÚTUOS. LANÇAMENTO DE IOF. INOCORRÊNCIA.

No caso, a contribuinte alegou que a fiscalização teria confirmado a existência dos mútuos apontados como origem dos recursos debitados no Caixa e no Banco. A confirmação teria ocorrido de forma indireta no momento em que a fiscalização teria efetuado o lançamento de ofício de IOF na mutuante.

Entretanto, no processo que trata do IOF, a autoridade lançadora excluiu do lançamento de ofício - de forma expressa - as operações que não considerou devidamente comprovadas, ou seja, em que o mútuo não restou caracterizado. Essas operações é que deram azo aos lançamentos no presente feito.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2008

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando já aplicada multa de ofício no mesmo lançamento.

É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n.º 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por aplicação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, com a redação dada pela Lei n.º 13.988/2020, considerando o empate na votação, em dar provimento parcial ao recurso tão somente para afastar a exigência da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL. Vencidos os Conselheiros Carlos André Soares Nogueira, Claudio de Andrade Camerano, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga e Luiz Augusto de Souza Gonçalves que negavam provimento ao recurso *in totum*. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro André Severo Chaves.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Barbara Santos Guedes (suplente convocada), Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte em epígrafe em face do Acórdão n.º 01-32.567 exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém – DRJ/BEL, cuja ementa restou consignada nos seguintes termos:

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

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. GLOSA DE SUPRIMENTO DE CAIXA. SALDO CREDOR DE CAIXA. Não procede a glosa do débito de suprimento de caixa quando há provas do efetivo ingresso do recurso no caixa da pessoa jurídica.

SUPRIMENTO DE CAIXA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS. DESCABIMENTO. O suprimento de caixa efetuado por sócio da pessoa jurídica, acionista controlador ou empresa coligada, sem comprovação da efetiva entrega dos recursos por parte daqueles, enseja a presunção da omissão receita sobre o valor recebido.

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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O presente processo versa sobre o lançamento de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL relativos aos fatos jurídicos tributários ocorridos no ano-calendário 2008.

Em apertada síntese, os lançamentos de ofício decorreram da apuração de omissão de receitas em razão de (i) saldo credor de caixa e (ii) suprimentos de caixa sem comprovação de origem e/ou efetiva entrega dos valores. A autoridade fiscal também recompôs as apurações das estimativas mensais de IRPJ e CSLL e impôs multa isolada de 50% nos meses em que identificou insuficiência de recolhimento/declaração.

As infrações constatadas pela autoridade fiscal decorreram do exame de diversos contratos de mútuo firmados pela contribuinte, cuja origem e/ou efetiva entrega dos valores não foi devidamente comprovada. Cito trecho do Termo de Verificação Fiscal que esclarece o procedimento adotado:

**IV- DA ANÁLISE DA ORIGEM E EFETIVA ENTREGA DOS VALORES OBJETO DOS CONTRATOS DE MÚTUO**

Para os contratos abaixo relacionados, a análise dos contratos e comprovantes (fls. 277 a 444), extratos bancários da ELETROZEMA (fls. 104 a 159) documentos apresentados (fls. 460 a 473), extratos bancários da ZEMA CONSULTORIA (fls. 511 a 774) e registros contábeis da mutuante (Razão 2008 fls. 784 a 1760) e mutuaría (Razão com contrapartidas da conta 2.2.3.01.025 ZEMA CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA fls. 776 a 783), nos permitiram concluir que não restaram comprovadas a origem e a efetiva entrega dos valores abaixo:

## CONTRATOS DE MÚTUO

DATA	VALOR	DOCUMENTOS E EXTRATOS ELETROZEMA	EXTRATOS ZEMA CONSULTORIA
08/01/2008	500.000,00	CÓPIA DA 2ª VIA CARBONADA DO CHEQUE NOMINAL A MUTUANTE. REGISTRO CONTÁBIL A CRÉDITO DE BANCO E A DÉBITO DE DIREITO A RECEBER NA MUTUANTE. NA MUTUARIA, REGISTRO A DÉBITO NA CONTA CAIXA.	EXTRATO BANCÁRIO BANCO BRADESCO CC 378-6 COM REGISTRO DE CHEQUE 4424 DIVERSOS RECEBIMENTOS.
14/01/2008	400.000,00	CÓPIA DA 2ª VIA CARBONADA DO CHEQUE NOMINAL A MUTUANTE. REGISTRO CONTÁBIL A CRÉDITO DE BANCO E A DÉBITO DE DIREITO A RECEBER NA MUTUANTE. NA MUTUARIA, REGISTRO A DÉBITO NA CONTA CAIXA.	EXTRATO BANCÁRIO BANCO BRADESCO CC 378-6 COM REGISTRO DE CHEQUE 4427 DIVERSOS RECEBIMENTOS.
31/01/2008	200.000,00	CÓPIA DA 2ª VIA CARBONADA DO CHEQUE NOMINAL A MUTUANTE. REGISTRO CONTÁBIL A CRÉDITO DE BANCO E A DÉBITO DA CONTA CAIXA, NA MESMA DATA REGISTRO A CRÉDITO DA CONTA CAIXA NA MUTUANTE. NA MUTUARIA, REGISTRO A DÉBITO NA CONTA CAIXA.	EXTRATO BANCÁRIO BANCO BRADESCO CC 378-6 COM REGISTRO DE CHEQUE 4433 DIVERSOS RECEBIMENTOS.
11/02/2008	250.000,00	CÓPIA DA 2ª VIA CARBONADA DO CHEQUE NOMINAL A MUTUANTE. REGISTRO CONTÁBIL A CRÉDITO DE BANCO E A DÉBITO DE DIREITO A RECEBER NA MUTUANTE. NA MUTUARIA, REGISTRO A DÉBITO NA CONTA CAIXA.	EXTRATO BANCÁRIO BANCO BRADESCO CC 378-6 COM REGISTRO DE CHEQUE 4438 DIVERSOS RECEBIMENTOS.
29/02/2008	375.000,00	CÓPIA DA 2ª VIA CARBONADA DO CHEQUE NOMINAL A MUTUANTE. REGISTRO CONTÁBIL A CRÉDITO DE BANCO E A DÉBITO DE DIREITO A RECEBER. NA MUTUARIA, REGISTRO A DÉBITO NA CONTA CAIXA.	EXTRATO BANCÁRIO BANCO BRADESCO CC 378-6 COM REGISTRO DE CHEQUE 4444 DIVERSOS RECEBIMENTOS.
17/03/2008	1.155.000,00	CÓPIA DA 2ª VIA CARBONADA DO CHEQUE NOMINAL A MUTUANTE. REGISTRO CONTÁBIL A CRÉDITO DE BANCO E A DÉBITO DE DIREITO A RECEBER NA MUTUANTE. NA MUTUARIA, REGISTRO A DÉBITO NA CONTA CAIXA.	EXTRATO BANCÁRIO BANCO BRADESCO CC 378-6 COM REGISTRO DE CHEQUE 4449 DIVERSOS RECEBIMENTOS.
16/06/2008	550.000,00	CÓPIA DA 2ª VIA CARBONADA DO CHEQUE NOMINAL A MUTUANTE. REGISTRO CONTÁBIL A CRÉDITO DE BANCO E A DÉBITO DA CONTA CAIXA, NA MESMA DATA REGISTRO A CRÉDITO DA CONTA CAIXA NA MUTUANTE. NA MUTUARIA, REGISTRO A DÉBITO NA CONTA CAIXA.	EXTRATO BANCÁRIO BANCO BRADESCO CC 378-6 COM REGISTRO DE CHEQUE 4480 DIVERSOS RECEBIMENTOS.
31/07/2008	440.000,00	CÓPIA DA 2ª VIA CARBONADA DO CHEQUE NOMINAL A MUTUANTE. REGISTRO CONTÁBIL A CRÉDITO DE BANCO E A DÉBITO DA CONTA CAIXA, NA MESMA DATA REGISTRO A CRÉDITO DA CONTA CAIXA NA MUTUANTE. NA MUTUARIA, REGISTRO A DÉBITO NA CONTA CAIXA.	EXTRATO BANCÁRIO BANCO BRADESCO CC 378-6 COM REGISTRO DE CHEQUE 4492 DEP. CONTA.
24/09/2008	570.000,00	CÓPIA DA 2ª VIA CARBONADA DO CHEQUE NOMINAL A MUTUANTE. REGISTRO CONTÁBIL A CRÉDITO DE BANCO E A DÉBITO DA CONTA CAIXA, NA MESMA DATA REGISTRO A CRÉDITO DA CONTA CAIXA NA MUTUANTE. NA MUTUARIA, REGISTRO A DÉBITO NA CONTA CAIXA.	EXTRATO BANCÁRIO BANCO BRADESCO CC 378-6 COM REGISTRO DE CHEQUE 4510 DEP. CONTA.

De forma semelhante, para os valores abaixo, não restou comprovada a origem dos recursos:

## CONTRATOS DE MÚTUO

DATA	VALOR	DOCUMENTOS E EXTRATOS ELETROZEMA	EXTRATOS ZEMA CONSULTORIA
14/04/2008	1.100.000,00	COMPROVANTE DE DEPOSITO EM QUE ELETROZEMA É O DEPOSITANTE E O FAVORECIDO. EXTRATO BANCÁRIO ELETROZEMA BRADESCO CC 12552-0 COM REGISTRO DE DEPOSITO EM DINHEIRO.	EXTRATO BANCÁRIO BANCO BRADESCO CC 378-6 COM REGISTRO DE CHEQUE 4460 DEP. CONTA.
22/10/2008	610.000,00	EXTRATO BANCARIO ELETROZEMA BRADESCO CC12552-0 COM REGISTRO DE DEPOSITO EM DINHEIRO DO PRÓPRIO FAVORECIDO.	EXTRATO BANCÁRIO DA ZEMA CONSULTORIA COM REGISTRO DE TRASN. VALOR ENTRE CONTA.
20/11/2008	634.633,60	NOTA FISCAL Nº 297 NO VALOR DE R\$634.633,60 APÓS RETENÇÕES IRRF E CONTRIBUIÇÕES. EXTRATO BANCÁRIO DA ELETROZEMA BANCO BRASIL COM REGISTRO DE TED- LIB OPERAÇ DE CREDITO NO VALOR DE R\$660.497,90. AR - AUTORIZAÇÃO DE RECEBIMENTO Nº 2740 DE 21/11/2008, SEM IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE COM HISTORICO DE DEVOLUÇÃO DE PARCELAS SUBROGADAS DIA 20/11 NO VALOR DE R\$25.864,30. AR - AUTORIZAÇÃO DE RECEBIMENTO Nº 2742 DE 21/11/2008, SEM IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE, COM HISTORICO DE PAGAMENTO DE NF 297 DIA 20/11 NO VALOR DE R\$634.633,60. REGISTRO A CREDITO DE 11501020 GRANA FACIL NA MUTUANTE. REGISTRO A DÉBITO DE BANCO BRASIL NA MUTUARIA.	

Os valores que foram debitados pela contribuinte na conta Caixa, mas que não tiveram sua efetiva entrega comprovada, foram excluídos do saldo da conta contábil. Com a reapuração dos saldos, a fiscalização constatou a ocorrência de saldos credores.

Os valores que foram debitados nas contas contábeis de bancos e que efetivamente ingressaram no patrimônio da contribuinte, mas não tiveram sua origem devidamente comprovada, foram considerados como suprimentos sem comprovação de origem.

A recomposição das receitas mensais redundou na apuração de falta de recolhimento de estimativa de IRPJ e CSLL.

A contribuinte insurgiu-se contra os lançamentos de ofício e apresentou impugnação aos autos de infração. Peço licença para reproduzir a parte do relatório da autoridade julgadora de piso na qual esta resume as alegações lançadas pela impugnante:

O sujeito passivo tomou ciência do lançamento em 03/12/2013 (fls. 1812) e apresentou sua impugnação em 02/01/2014 (fls. 1819-1837), na qual alegou em síntese que:

*Dos contratos de mútuo relativos ao saldo credo de caixa*

1. O valor de R\$ 500.000,00, relativo ao contrato de mútuo assinado em 08/01/2008, foi recebido mediante cheque emitido pela mutuante, descontado diretamente no banco para pagamento de diversos títulos de fornecedores, abaixo sintetizados, cuja documentação comprobatória se encontra às folhas 1922-1938:

<b>Fornecedor</b>	<b>Valor do Título</b>
Aldo Componentes Eletrônicos Ltda.	81.035,60
Araplac - Ind. e Com. de Móveis Ltda.	55.996,93
Araplac - Ind. e Com. de Móveis Ltda.	55.470,32
Araplac - Ind. e Com. de Móveis Ltda.	56.172,47
Goias Ind. Com. Colchões Esp. Ltda.	2.288,00
Goias Ind. Com. Colchões Esp. Ltda.	2.228,00
Goias Ind. Com. Colchões Esp. Ltda.	33,00
Banco Bradesco S/A	64.273,57
Banco Bradesco S/A	23.125,79
Itatiaia Móveis S/A	125,70
Bike do Nordeste S/A	595,92
Comebrax Comercial Distribuidora Ltda.	2.542,95
Brinquedos Bandeirantes S/A	3.284,14
Leifil Móveis Ltda.	11.005,00
Philips da Amazonia Ind. Elet. Ltda.	47.275,00
Philips da Amazonia Ind. Elet. Ltda.	94.550,00
<b>Total</b>	<b>500.002,39</b>

2. Em reação aos valores objeto dos demais contratos de mútuos assinados em 14/01, 31/01, 11/02, 29/02, 17/03, 16/06, 31/07 e 24/09/2008, a comprovação da origem pode ser assim sintetizada:

Contratos de Mútuo entre Zema Consultoria Empresarial Ltda. e Eletrozema S/A						
Data	Valor	Cheque	Utilização pela Mutuária	Data	Valor	Diferença
14/01/2008	400.000,00	4427	Pagamento de títulos	14/01/2008	400.000,00	-
31/08/2008	200.000,00	4433	Pagamento de títulos	31/08/2008	200.000,00	-
11/02/2008	250.000,00	4438	Pagamento de títulos	11/02/2008	250.000,00	-
29/02/2008	375.000,00	4444	Pagamento de títulos	29/02/2008	311.727,70	- 63.272,30
17/03/2008	1.155.000,00	4449	Pagamento de títulos	17/03/2008	1.126.620,20	- 28.379,80
16/06/2008	550.000,00	4480	Pagamento de títulos	16/06/2008	465.931,09	- 84.068,91
31/07/2008	440.000,00	4492	Pagamento de títulos	31/07/2008	440.000,00	-
24/09/2008	570.000,00	4510	Pagamento de títulos	24/09/2008	570.000,00	-

*Dos contratos de mútuo relativos ao suprimento de numerário não comprovado*

3. No que diz respeito aos contatos de mútuo firmados em 14/04, 22/10 e 20/11, a documentação já acostada nos autos anteriormente à lavratura dos Autos de Infração atestam as operações;

4. No que tange ao contrato de mútuo firmado em 14/04, no valor de R\$ 1.100.000,00, há o registro do cheque emitido no extrato bancário da mutuante, bem como o depósito na conta da mutuaría, em espécie, no mesmo valor e data. Ver comprovante abaixo;

Bradesco Net Empresa					
ELETROZEMA LTDA RICARDO ZEMA					
AGÊNCIA: 1691 CONTA: 12552 - 0					
Conta Poupança bloqueada					
SALDOS, ÚLTIMOS LANÇAMENTOS E LANÇAMENTOS FUTUROS - CONTA CORRENTE					
DISPONÍVEL			VALOR (R\$)		
+ Conta Corrente					54.608,81
= Total Disponível	(A)				54.608,81
BLOQUEADO					
+ Vinculado ao Dia Conta Corrente					43.626,57
+ Vinculado do Dia Anterior Conta Corrente					66.993,70
+ Bloqueio Judicial					16.029,39
= Total Bloqueado	(B)				126.649,66
= Saldo Total	(A+B)				181.258,47
Saldo Disponível P/ Investimento					
					54.608,81
LIMITES DE CRÉDITO					
Conta Garantida					1.000.000,00
Limite Utilizado					0,00
Limite a Utilizar					1.000.000,00
ÚLTIMOS LANÇAMENTOS - CONTA CORRENTE					
DATA	HISTÓRICO	DOCTO	CRÉDITO	DÉBITO	SALDO
11/04/08	DEPOSITO EM DINHEIRO	974107	1.100.000,00		68.841,20
	DOC CREDITO AUTOMÁTICO	489402	436,00		
	CONTA MOVIMENTO				
	TRANSF ENTRE AG CHQ/DENH	1000443	4.696,57		

5. O fato do depósito ser efetuado em dinheiro não desqualifica a operação;

6. O mesmo pode se dizer em reação ao mútuo firmado em pela impugnante em 22/10/2008, no valor de R\$ 610.000,00, em que os valores envolvidos foram transferidos diretamente da conta bancária da mutuante para a mutuaría. Ver extrato abaixo

#### Extrato Zema Consultoria Empresarial Ltda.:

Demonstrativo da Movimentação					
Data	Histórico	Docto	Crédito	Débito	Saldo
22/10	Depos. C. Aut. Aut. Ag01889maq000223seq07117	0223117	610.000,00		
	Transf. Valor Entre Conta	0001691		610.000,00	
	Dep. conta				
	Pagto Eletrônico Tributo	5950001		12.410,32	
	Internet --p.m Araxa/mg				

**Extrato Impugnante:**

ÚLTIMOS LANÇAMENTOS - CONTA CORRENTE					
DATA	HISTÓRICO	DOCTO	CRÉDITO	DÉBITO	SALDO
21/10/08	SALDO ANTERIOR				261.528,29
22/10/08	DEPOSITO EM DINHEIRO DO PRÓPRIO FAVORECIDO	272100	610.000,00		
	TRANSF ENTRE AG CHQ/DINH	1001713	2.151,34		
	ELETRO ZEMA LTDA				

7. Quanto ao mútuo firmado em 20/11/2008, no valor de R\$ 634.633,60, a operação envolveu um terceiro, alheio ao contrato de mútuo, conforme esclarece o cenário abaixo:

- a. A Mutuante. emitiu contra um terceiro a nota fiscal n.º. 297, no valor de R\$ 634.633,60;
- b. Este mesmo terceiro era devedor da Impugnante (mutuária) da quantia de R\$ 25.864,30;
- c. Em razão do contrato de mútuo firmado, a mutuante autorizou o terceiro a efetuar o pagamento da referida nota fiscal diretamente em favor da Impugnante, por meio de depósito bancário;
- d. Assim, o terceiro envolvido na operação depositou em favor da Impugnante o montante de R\$ 660.497,90, correspondentes à soma dos valores de R\$ 634.633,60 e R\$ 25.864,30;

Da exigência do IOF em substituição aos lançamentos de IRPJ e CSLL

8. Vez que comprovadas a origem e a efetiva entrega dos valores envolvidos nas operações de mútuo, necessário se faz o cancelamento dos Autos de Infração;
9. Se algum tributo poderia ser exigido da Impugnante, este seria o IOF. A fiscalização exigiu esse imposto em relação a outros contratos de mútuo, cuja origem e transferência dos valores foram demonstradas, tal como se pode observar nos autos do processo administrativo n.º 10972.720051/2013-41, em que é interessada a sociedade Zema Consultoria Empresarial Ltda;

Da multa Isolada

10. É questionável o disposto no artigo 44, II, "b" da Lei n.º. 9.430/96, que trata da incidência de multa isolada sobre estimativas mensais não pagas quando o contribuinte apura prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do exercício;
11. As multas de ofício e isolada tem como finalidade penalizar uma mesma infração, qual seja o não recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos em determinado exercício, de modo que a sua aplicação concomitante torna-se inadequada;
12. Pelo Princípio da Consunção ou da Absorção presente no Direito Penal, o crime fim absorve o crime meio. Esse princípio também é aplicado subsidiariamente ao Direito Tributário, inclusive, pelo próprio CARF, especialmente nas questões envolvendo a sanção fiscal ou a aplicação de penalidades sobre fatos tributários;
13. No caso em análise, o emprego desse princípio implicaria na absorção da multa isolada pela multa de ofício relativa ao não recolhimento do IRPJ e da CSLL calculados após o ajuste anual, diante do caráter provisório dos recolhimentos por estimativa;
14. A jurisprudência do CARF refuta a exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício, fazendo uso do aduzido Princípio da Consunção.

Para comprovar o alegado, a recorrente junta aos autos:


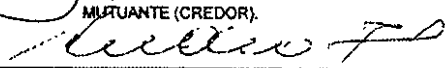
- . Cópia dos documentos que atestam que o valor relativo ao Contrato Particular de Mútuo assinado em 08/01/2008 foi utilizado para pagamento de títulos pela Impugnante;
- . Cópia dos documentos que atestam que os valores relativos aos demais contratos de mútuo assinados em 2008 foram utilizado para pagamento de títulos pela Impugnante.
- . Cópia do Auto de Infração de IOF lavrado contra a Zema Consultoria Empresarial Ltda. (PA n.º. 10972.720051/2013-41).

A impugnação foi julgada parcialmente procedente. Em suma, na infração de saldo credor de caixa, a DRJ/BEL considerou comprovada a efetiva entrega dos valores R\$ 570.000,00, em 24/09/2008, e R\$ 440.000,00, em 31/07/2008. Estes valores foram, então, excluídos das apurações das bases de cálculo dos tributos e das multas isoladas.

Inconformada com a decisão de piso, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, forte no princípio da verdade material, aduziu o que segue:

- **Do saldo credor de Caixa:** a recorrente alegou que os valores foram obtidos por meio de cheques da Zema Consultoria Empresarial. Os cheques seriam, então, descontados diretamente no Banco Bradesco e os valores utilizados, imediatamente, para o pagamento de diversos títulos de fornecedores da contribuinte. Para ilustrar, deu como exemplo o recebimento de mútuo de R\$ 500.000,00 em 08/01/2008:

Nesse sentido e a título de exemplo, segue abaixo copiado um dos contratos de mútuo celebrados pela Recorrente, qual seja o Contrato Particular de Mútuo assinado em 08/01/2008:

<b>CONTRATO PARTICULAR DE MÚTUO</b>	
<b>VALOR: R\$ 500.000,00</b>	
<b>MITUANTE (CREDOR):</b>	<b>ZEMA CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA</b>
	<b>CNPJ: 16.909.871/0001-82</b>
<b>MUTUÁRIA (DEVEDOR):</b>	<b>ELETROZEMA LTDA</b>
	<b>CNPJ: 26.404.731/0001-96</b>
<p>As partes acima qualificadas resolvem de comum acordo e na melhor forma de direito efetuar o presente Contrato de Mútuo, de acordo com as seguintes cláusulas e condições:</p>	
<p>1) O DEVEDOR declara receber do CREDOR, a título de empréstimo a importância de R\$500.000,00 (Quinhentos mil reais) a contar da assinatura do presente contrato, pelo prazo de 90 (noventa) dias, prorrogáveis por mais 90 (noventa) dias.</p>	
<p>2) A título de remuneração pelo empréstimo objeto do presente contrato, o DEVEDOR pagará ao CREDOR, a taxa de 1.50% ao mês, proporcionalmente aos dias decorridos, por ocasião da liquidação total ou parcial da dívida, sendo neste último caso proporcional ao valor efetivamente pago.</p>	
<p>3) É reservado ao DEVEDOR, o direito de liquidação do débito em qualquer época, sendo os juros computados até a data do pagamento, proporcionais ao acima estipulado. Vencido o presente contrato, o prazo poderá ser prorrogado, de comum acordo entre as partes, sendo desnecessário um novo contrato.</p>	
<p>4) Como garantia o DEVEDOR/CREDOR fornecerá uma Nota Promissória no valor da importância recebida, que está isenta de registro, tendo em vista que ela ficará registrada na contabilidade do CREDOR/DEVEDOR.</p>	
<p>5) Fica eleito o Foro da Comarca de Araxá-MG, acima de qualquer outro, por mais privilegiado que seja, para dirimir qualquer dúvida que porventura surjam com relação ao presente contrato.</p>	
<p>É por estarem assim justos e contratados, assinam o presente Contrato, em duas vias de igual teor e forma, para que surtam os devidos efeitos legais.</p>	
<p>Araxá, 08/01/2008</p>	
 _____ ZEMA CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA MITUANTE (CREDOR).	
 _____ ELETROZEMA LTDA MUTUÁRIA (DEVEDOR):	

Por meio desse contrato, a Recorrente recebeu da sociedade empresária *Zema Consultoria Empresarial Ltda.* o valor de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), a título de mútuo.

O pagamento desse valor à Recorrente foi realizado por meio de cheque (n.º 4424 – Banco Bradesco) emitido pela *Zema Consultoria Empresarial Ltda.*, nominal a esta sociedade, sendo que a saída do montante do caixa desta empresa pode ser demonstrada pela cópia do extrato abaixo:

[...]

O referido título foi descontado pela Recorrente diretamente no Banco Bradesco, para fins de pagamento de diversos títulos de fornecedores na mesma data (08/01/2008), cuja soma totalizou R\$ 500.002,39 (quinhentos mil e dois reais e trinta e nove centavos), observe-se:

Fornecedor	Valor do Título
Aldo Componentes Eletrônicos Ltda.	81.035,60
Araplac - Ind. e Com. de Móveis Ltda.	55.996,93
Araplac - Ind. e Com. de Móveis Ltda.	55.470,32
Araplac - Ind. e Com. de Móveis Ltda.	56.172,47
Goias Ind. Com. Colchões Esp. Ltda.	2.288,00
Goias Ind. Com. Colchões Esp. Ltda.	2.228,00
Goias Ind. Com. Colchões Esp. Ltda.	33,00
Banco Bradesco S/A	64.273,57
Banco Bradesco S/A	23.125,79
Itatiaia Móveis S/A	125,70
Bike do Nordeste S/A	595,92
Comebrax Comercial Distribuidora Ltda.	2.542,95
Brinquedos Bandeirantes S/A	3.284,14
Leifil Móveis Ltda.	11.005,00
Philips da Amazonia Ind. Elet. Ltda.	47.275,00
Philips da Amazonia Ind. Elet. Ltda.	94.550,00
<b>Total</b>	<b>500.002,39</b>

Além dos títulos que lastreiam os pagamentos acima apontados, os quais já constam nos autos, a Recorrente apresenta em anexo extrato bancário do mesmo dia 08/01/2008 que confirma que os recursos empregados na liquidação de tais títulos não saíram de sua conta corrente, corroborando os seus argumentos no sentido de que foram pagos através do cheque descontado.

Logo, tomando-se como exemplo o contrato em exame, é possível concluir que o valor de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) excluído pela fiscalização da conta caixa da Recorrente teve origem em contrato de mútuo firmado entre ela e a sociedade empresária *Zema Consultoria Empresarial Ltda.*, em 08/01/2008, sendo que esse montante foi recebido em cheque pela primeira e utilizado para pagamento na mesma data de títulos emitidos por seus fornecedores.

- **Do suprimento de numerários à conta Caixa:** em relação aos valores de R\$ 1.100.000,00, de 14/04/2008, e R\$ 610.000,00, em 22/10/2008, a recorrente alegou que os documentos bancários atestam a origem dos recursos, uma vez que a saída da conta bancária da Zema Consultoria Empresarial seria coincidente em datas e valores com o ingresso na conta da Eletrozema. O fato do extrato da Eletrozema registrar depósitos em dinheiro não desqualificaria a operação.

Quanto ao crédito de R\$ 634.633,60, este teria sido recebido de terceiro, que era devedor da contribuinte e da Zema Consultoria Empresarial Ltda. Cito suas palavras:

Ora, conforme esclarecido na Impugnação, a operação em questão foi realizada da seguinte forma:

- A *Zema Consultoria Empresarial Ltda.* emitiu contra um terceiro a nota fiscal nº. 297, no valor de R\$ 634.633,60 (seiscentos e trinta e quatro mil e seiscentos e trinta e três reais e sessenta centavos);
- Este mesmo terceiro era devedor da Recorrente da quantia de R\$ 25.864,30 (vinte e cinco mil oitocentos e sessenta e quatro reais e trinta centavos);
- Em razão do contrato de mútuo firmado, a *Zema Consultoria Empresarial Ltda.* autorizou o terceiro a efetuar o pagamento ~~na~~ referida nota fiscal diretamente em favor da Recorrente, por meio de depósito bancário.
- Sendo assim, o terceiro envolvido na operação depositou em favor da Recorrente o montante de R\$ 660.497,90 (seiscentos e sessenta mil quatrocentos e noventa e sete reais e noventa centavos), correspondentes à soma dos valores de R\$ 634.633,60 (seiscentos e trinta e quatro mil e seiscentos e trinta e três reais e sessenta centavos) e R\$ 25.864,30 (vinte e cinco mil oitocentos e sessenta e quatro reais e trinta centavos).

- **Da confirmação das operações de mútuo pela exigência fiscal do IOF:** neste ponto, a recorrente alegou que a fiscalização exigiu IOF da *Zema Consultoria Empresarial Ltda* sobre as mesmas operações de mútuo que foram desqualificadas para comprovação da origem e efetiva entrega de valores à Eletrozema.

- **Da impossibilidade de aplicação concomitantemente de multa isolada pelo não recolhimento do IRPJ e da CSLL estimativa mensal e de multa de ofício em razão do não recolhimento desses tributos:** neste tópico, pugnou pela aplicação do Princípio da Consunção para que as multas isoladas decorrentes de não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL sejam absorvidas pelas multas de ofício.

Ao final, a recorrente protestou pela reforma da decisão recorrida e o cancelamento dos autos de infração.

Na primeira oportunidade que esta Turma teve de apreciar o recurso voluntário, considerando o grande volume de documentos que instruíram a peça recursal, converteu-se o julgamento em diligência nos seguintes termos:

Analisando os autos foi possível verificar o contrato de mútuo de cada depósito, bem como os extratos financeiros da própria Recorrente em cada data destes contratos. Contudo, sem a listagem específica dos títulos que teriam sido quitados com os valores, bem como a indicação específica do extrato da empresa depositante em que conste a saída dos valores, não é possível promover a confirmação da sistemática narrada.

Importa ressaltar que a produção probatória não se resume a mera juntada aos autos de diversos documentos que, a princípio, tem o potencial de demonstrar determinada situação, mas também faz parte deste processo estabelecer, pelo emprego de certa didatismo e método, conexões e relações entre os documentos e os pontos fáticos a que se refiram de forma a direcionar a sua análise para as conclusões pretendidas.

Com essa premissa, entendo que a forma como se encontram os documentos nos autos, não é possível se estabelecer e comprovar, com segurança, a correção das explicações dadas pela Interessada. Contudo, é evidente que as explicações guardam coerência lógica e houve esforço por da parte em juntar grande quantidade de documentos que, ao menos, evidenciam o seu direito, como já dito na decisão de piso.

Ainda, repiso que parte desta documentação foi juntada apenas em sede de Recurso Voluntário, não tendo sido objeto de qualquer análise por parte da autoridade fiscal.

Destarte, proponho que o feito seja convertido em diligência para que: (i) a Recorrente seja intimada a apresentar planilha correlacionando cada depósito aos respectivos documentos que os comprovem; e (ii) a unidade de origem se pronuncie a respeito dos mesmos em relatório circunstanciado.

[...]

Diante deste cenário, VOTO no sentido de CONVERTER o feito em DILIGÊNCIA, para que:

(i) Seja a Recorrente intimada a apresentar planilha correlacionando cada depósito, objeto de cada uma das duas infrações, aos respectivos documentos que os comprovem a origem e transferência de valores;

(ii) Posteriormente, a Autoridade Fiscal competente deve elaborar termo circunstanciado se manifestando a respeito do quanto apresentado pela Contribuinte, considerando também os documentos apresentados por ocasião do Recurso Voluntário; e

(iii) Finalmente, deve ser concedido o prazo de 30 dias para que a Recorrente se manifeste quanto às conclusões da diligência.

No termo de Encerramento de Diligência, a autoridade fiscal da RFB considerou que os elementos probatórios apresentados não comprovariam a origem e/ou efetiva entrega dos valores objeto de debate e opinou pela manutenção dos lançamentos de ofício.

Em sua manifestação, a recorrente aduziu que trouxe aos autos, em atendimento à Resolução deste colegiado, todos os elementos probatórios necessários para comprovar as operações de mútuo em questão, bem como o efetivo recebimento e a origem dos recursos.

Era o que havia a relatar.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de lançamento de ofício de IRPJ e CSLL e de multa isolada sobre estimativas em razão de omissão de receitas decorrente de (i) saldo credor de caixa; e (ii) suprimento de numerário sem comprovação de origem.

### **Saldo credor de caixa.**

A constatação de saldo credor de Caixa configura a hipótese de presunção legal de omissão de receitas veiculada pelo artigo 12, § 2º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, *verbis*:

Art. 12. A receita bruta compreende:

[...]

§ 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.

Trata-se, consoante dicção do dispositivo legal, de presunção relativa, ou seja, que comporta a possibilidade de o sujeito passivo comprovar sua improcedência.

Para que se compreenda melhor a hipótese de omissão de receitas configurada pelo saldo credor de Caixa, utilizo comumente a imagem da gaveta de notas e moedas que costuma ficar embaixo da máquina registradora em estabelecimentos comerciais. Ora, a gaveta não pode ter notas e moedas negativas. Pode, no máximo, estar vazia, zerada. Assim, se a conta Caixa tem saldos negativos, é como se o comerciante tivesse retirado notas e moedas do bolso e as colocado na gaveta. A presunção é que essas notas e moedas que não estava no Caixa e saíram do bolso do comerciante teriam como origem receitas da própria atividade comercial que, em algum momento, foram omitidas. Incumbe ao comerciante demonstrar que as notas e moedas têm outra origem que não sua atividade comercial.

Diante desse comando legal, conforme relatado anteriormente, a autoridade fiscal identificou diversos lançamentos a débito da conta Caixa que, em seu entendimento, não estariam devidamente comprovados. Desta forma, a fiscalização procedeu à recomposição dos saldos da conta Caixa com a exclusão dos valores não comprovados (lançados a crédito). O resultado dessa recomposição foi a identificação de saldos credores na conta Caixa.

A recorrente, por sua vez, alega que os lançamentos a débito da conta Caixa questionados pela fiscalização teriam como suporte operações de mútuo.

Trata-se, portanto, de matéria eminentemente probatória.

Nesta esteira, a contribuinte deve comprovar (i) que a origem dos recursos é diversa da atividade da empresa, no caso, mútuos; e (ii) que efetivamente recebeu os recursos.

Quanto à origem, ou seja, a configuração dos mútuos, a contribuinte juntou os respectivos contratos coincidentes em datas e valores. Ademais, a própria fiscalização constatou que os lançamentos estão registrados na contabilidade da mutuante e da mutuaría.

Penso que a configuração da operação de mútuo dependa não apenas da comprovação do recebimento dos valores em questão, mas também da exigibilidade, do pagamento e da incidência de juros, pois o mútuo nada mais é que empréstimo de coisa fungível, conforme artigos 586 e 591 do Código Civil:

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Art. 591. Destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos juros, os quais, sob pena de redução, não poderão exceder a taxa a que se refere o art. 406, permitida a capitalização anual.

Contudo, a comprovação dos pagamentos e a incidência de juros para a configuração das operações de mútuos não foi objeto de questionamento por parte da fiscalização.

Assim, a questão que resta é se os valores, que seriam advindos de mútuo, foram efetivamente recebidos pela contribuinte.

Para tanto, penso que seja necessário fazer a prova de que os valores efetivamente transitaram do patrimônio da mutuante para a mutuária. Na espécie, a prova é dificultada pela própria forma como a recorrente alegou que operacionalizava os ditos mútuos a débito de Caixa. Segundo a recorrente, os valores eram recebidos da mutuante na forma de cheque nominal à própria mutuante. O cheque seria endossado e utilizado, no caixa do Banco Bradesco, para pagar títulos de fornecedores da recorrente. Não haveria, portanto, um trânsito formal dos recursos do patrimônio da mutuante para o patrimônio da mutuária.

Penso que essa explicação não é suficiente.

O que se tem documentado é que, de um lado, a mutuante emitia cheques nominais a ela própria e, de outro, que a recorrente utilizava recursos da conta Caixa para pagar títulos de fornecedores. Parece-me ter razão a fiscalização ao afirmar, no Termo de Encerramento da Diligência, que somente a microfilmagem dos cheques poderia demonstrar que haviam sido endossados de forma que a recorrente, como portadora destes, pudesse utilizar os recursos para pagar seus débitos.

Uma vez que não se comprova o trânsito dos recursos do patrimônio da mutuante para a mutuária, não se afasta a presunção configurada pelos saldos credores de que a contribuinte não dispunha de recursos no Caixa para o pagamento dos seus débitos.

Em sua manifestação, a contribuinte alegou que, na época da fiscalização, havia solicitado prorrogação de prazo para apresentação da microfilmagem dos cheques e que tal prorrogação teria sido negada. Agora, passados mais de 10 (dez) anos, o banco não teria mais os microfimes.

Penso que não tem razão a contribuinte. Conforme assentado anteriormente, incumbe ao sujeito passivo comprovar a origem e o efetivo recebimento dos valores. O procedimento de fiscalização não é o único momento em que a prova poderia ter sido produzida. Uma vez que a prova era considerada relevante pela própria contribuinte, esta poderia ter juntado os microfimes dos cheques em sede de a impugnação. Poderia ter juntado aos autos até mesmo

depois da impugnação, amparada pela disposição do artigo 16, § 4º, “a”, do decreto n.º 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

[...] - grifei

Não há, portanto, a meu ver, comprovação de que os recursos da Zema Consultoria teriam efetivamente migrado para o patrimônio da recorrente para fazer face aos títulos por ela listados nos documentos apresentados à fiscalização.

Ainda vale salientar que não penso ser relevante para a configuração da operação alegada pela recorrente a listagem dos títulos que teriam sido quitados com os recursos advindos da mutuante. Primeiro porque, como identificou a fiscalização, o montante total e a quantidade de títulos pagos em cada oportunidade eram superiores àqueles listados como correspondentes às operações de mútuo. Segundo, porque, como dito, a questão a ser comprovada é o trânsito dos recursos do patrimônio da mutante para o da mutuária.

É oportuno salientar que a DRJ/BEL já excluiu do lançamento de ofício aqueles valores para os quais a contribuinte logrou fazer a comprovação do efetivo trânsito dos recursos da mutuante para a mutuária. Não vislumbro, portanto, razão para a reforma da decisão de piso neste ponto. Transcrevo a fundamentação do acórdão recorrido, que adoto:

2 Do saldo credor de caixa A recorrente contesta a caracterização da omissão de receita, com base na existência de saldo credor de caixa, em razão de, no seu entender, restar comprovada a origem e a efetiva entrega dos numerários provenientes dos contratos de mútuo com a empresa ZEMA CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA.

A exação tem fundamento no art. 281, inciso I, do Decreto n.º 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99):

[...]

Os saldos credores de conta caixa, apurados pela fiscalização, decorreram da desconsideração dos ingressos de recursos relativos a supostos contratos de mútuos firmados entre a recorrente, na qualidade de mutuária, e a ZEMA CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA, como mutuante.

A desconsideração teve por fundamentação a falta de comprovação da origem e a da efetiva entrega dos numerários.

A respeito do assunto, a jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que o suprimento de caixa deve estar lastreado em documentos que comprovem a efetiva entrega de numerário.

*IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA - EXCLUSÃO DE EMPRÉSTIMOS DE TERCEIROS - Não comprovada a efetiva entrega de suprimento de numerário supostamente realizado por terceiros, cabível a recomposição do saldo*

da Conta Caixa com a exclusão de tais valores e a tributação como omissão de receitas do saldo credor apurado. (Acórdão 108-08368, de 16/06/2005)

*OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. SUPRIMENTO DE CAIXA. Correta a glosa de valores supostamente supridos ao caixa por empresas interligadas, cuja efetividade da entrega dos recursos não resultou comprovada. (Acórdão n.º 1401-001.167, de 08/04/2014)*

*OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. SUPRIMENTO DE CAIXA. Correta a glosa de valores supostamente supridos ao caixa por empresas interligadas, cuja efetividade da entrega dos recursos não resultou comprovada. (Acórdão n.º 1401-000.740, de 15/03/2012)*

Os ingressos expurgados estão relacionados na Tabela 1, abaixo.

Data	Valor
08/01/2008	500.000,00
14/01/2008	400.000,00
31/01/2008	200.000,00
11/02/2008	250.000,00
29/02/2008	375.000,00
17/03/2008	1.155.000,00
16/06/2008	550.000,00
37/07/2008	440.000,00
24/09/2008	570.000,00

Para todas essas operações, há o registro de cheque emitido nos extratos bancários da ZEMA CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA, bem como o registro da saída desse numerário do seu ativo circulante, quer diretamente via conta banco, quer via conta caixa.

Entretanto, exceto para as situações expostas abaixo, há apenas indícios de que os valores foram entregues a recorrente, e que, conseqüente, os contratos de mútuos se efetivaram. Não há como se ter certeza da operação. Cumpriria a recorrente colacionar aos autos outros elementos de prova que assegurassem o recebimento do numerário, ou ao menos a efetividade da operação, tais como cópia do cheque descontado, com identificação do beneficiário final.

Situação diversa é a do depósito de R\$ 570.000,00, em 24/09/2008, para o qual foi trazido aos autos um *Comprovante de Depósito*, efetuado na Conta Corrente n.º 12552-0, Agência 1691-8, em que é identificado como depositante, a ZEMA CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA, e como beneficiária, a recorrente (fl. 2069). Nessa situação resta comprovado o ingresso do numerário no patrimônio da recorrente.

Há de se falar ainda do depósito de R\$ 440.000,00, em 31/07/2008, a que recorrente traz um *Comprovante de Depósito*, efetuado na Conta Corrente n.º 12552-0, Agência 1691-8 do Banco Bradesco, que identifica, como depositante e beneficiária, a própria recorrente (fl. 2079). Tal depósito, muito embora não assegure, sem margem de dúvida, a origem do recurso, comprova o ingresso do recurso no patrimônio da recorrente, e, portanto, deve ser considerado na recomposição da conta caixa.

Do exposto, considera-se como regular os lançamentos a débito na conta caixa, nos valores de R\$ 570.000,00, em 24/09/2008, e R\$ 440.000,00, em 31/07/2008, e, por conseguinte, im procedente a glosa desses valores na recomposição da conta.

Assim, neste ponto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

### **Suprimento de numerários à conta Caixa.**

A constatação de suprimento de Caixa sem comprovação de origem e/ou efetiva entrega configura a hipótese de presunção legal de omissão de receitas veiculada pelo artigo 12, § 3º do Decreto-Lei n.º 1.598/1977, *verbis*:

Art. 12. A receita bruta compreende:

[...]

§ 3º - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas.

Penso que a autoridade diligenciadora apresentou uma interpretação correta do dispositivo legal:

Essa presunção legal visa evitar que pessoas ligadas intimamente com a empresa utilizem recursos escusos, mantidos à margem da contabilidade, para injetá-los novamente na contabilidade, por meio de suprimentos de numerários. Nessa hipótese, incumbe à fiscalização identificar o fato indiciário – o suprimento – e, ao sujeito passivo, comprovar a origem e a efetiva entrega dos recursos.

Ressalte-se, também, que a jurisprudência do CARF é firme no sentido de que a comprovação da entrega do numerário à pessoa jurídica, bem como de que sua origem é externa aos recursos desta, são dois requisitos cumulativos e indissociáveis, cujo atendimento é ônus do sujeito passivo. Só a ocorrência concomitante dessas duas condições será capaz de elidir a presunção legal de omissão de receitas. Esse entendimento, inclusive, já foi sumulado pelo Carf (Súmula CARF n.º 95).

Como o art. 282 do RIR/1999 autoriza que o Fisco presuma omissão de receitas quando a entrega e a origem de suprimentos de numerário não estejam devidamente comprovadas, cabe à pessoa jurídica – para afastar a presunção – provar o contrário pelos meios admitidos em Direito.

Cabe, nesta oportunidade trazer à colação a redação da Súmula CARF n.º 95 mencionada pela fiscalização:

A presunção de omissão de receitas caracterizada pelo fornecimento de recursos de caixa à sociedade por administradores, sócios de sociedades de pessoas, ou pelo administrador da companhia, somente é elidida com a demonstração cumulativa da origem e da efetividade da entrega dos recursos. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Novamente, neste caso, a recorrente alega que a origem dos recursos que ingressaram em seu patrimônio são operações de mútuo com a Zema Consultoria. Entretanto, é

oportuno registrar, assim como o fez o conselheiro relator quando da conversão do julgamento em diligência por meio da Resolução nº 1401-000.699, que

Nesta infração, discute-se os seguintes depósitos, cujas origens alega a Recorrente que são também mútuos com a empresa ZEMA CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA:

14/04/2008 – R\$ 1.100.000,00;

22/10/2008 – R\$ 620.000,00; e

20/11/2008 – R\$ 634.633,60.

Diferente do ocorrido na infração anterior, neste ponto a Recorrente apenas repete os mesmos argumentos já esposados em sede de primeira instância, igualmente, não acrescenta qualquer novo documento.

A decisão de piso tratou de rebater, um a um, todas as provas e razões trazidas pela Recorrente em cada uma destas parcelas, conforme transcrevo:

[...] – grifei.

De fato, a contribuinte, na peça recursal, limitou-se a reiterar as alegações de que a origem dos recursos, ou seja os mútuos, estaria comprovada por meio dos elementos probatórios juntados aos autos. Cito suas palavras:

Contudo, mais uma vez, sem razão a DRJ/BEL.

Isto, porque, a DRJ/BEL não deu a devida atenção aos documentos que foram apresentados nos autos pela Recorrente em momento anterior à lavratura dos Autos de Infração, visto que esses documentos atestam a ocorrência das operações.

Na peça recursal, a contribuinte alegou que a efetiva entrega estaria comprovada, no caso das operações de R\$ 1.100.000,00, em 14/04/2008, e R\$ 610.000,00, em 22/10/2008, por meio dos extratos bancários da mutuante e da mutuária. Transcrevo excerto do recurso voluntário:

Primeiramente, em relação ao contrato de mútuo firmado entre a Recorrente e a sociedade *Zema Consultoria Empresarial Ltda.*, em 14/04/2008, no valor de R\$ 1.100.000,00 (um milhão e cem mil reais), restou comprovada a existência de extrato bancário (Banco Bradesco) da segunda com o registro de cheque (nº. 4460) relativo ao valor da operação.

Bem, o cheque em questão foi emitido em favor da Recorrente, que efetuou o seu depósito em sua conta no Banco Bradesco na mesma data, qual seja em 14/04/2008, conforme atesta o extrato abaixo copiado:

[...]

O mesmo se pode dizer em relação ao contrato de mútuo firmado pela Recorrente em 22/10/2008, no valor de R\$ 610.000,00 (seiscentos e dez mil reais).

Contudo, nesse contrato, os valores envolvidos foram transferidos diretamente da conta bancária da sociedade empresária *Zema Consultoria Empresarial Ltda.* para a conta da Recorrente, conforme atestam os extratos abaixo copiados, os quais já constam nos autos, observe-se:

Mas, sou forçado a concordar com a fiscalização e com a autoridade julgadora de piso que os extratos da recorrente não indicam depósito em cheque (R\$ 1.100.000,00) ou transferência da conta da Zema Consultoria (R\$ 610.000,00). Os extratos indicam *depósito em dinheiro* feito pela própria Eletrozema. Trago à colação trecho do Termo de Encerramento de Diligência:

Transcrevemos o trecho do extrato bancário da ZC (fl. 743) com o registro a débito desse valor:

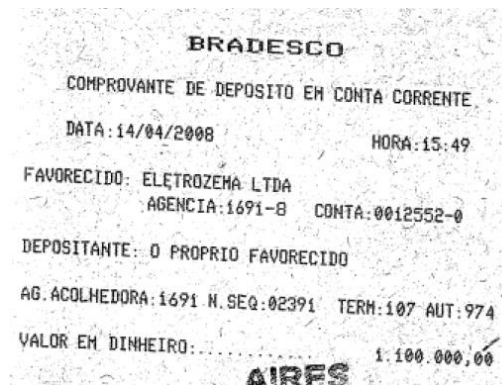
14/04	DEP CC AUTOAT	7772611	523,10
14/04	CHEQUE	0004460	* 1.100.000,00
	DEP. CONTA		

Vejam que ocorreu a saída de recursos para depósito em conta, do cheque DOCTO n.º 0004460, no valor de R\$1.100.000,00, mas o histórico não esclarece qual foi a conta beneficiária do depósito, tampouco sua titularidade, e não foi apresentado o comprovante bancário dessa operação.

Transcrevemos o trecho do extrato bancário da ELETROZEMA (fl. 104) com o registro a crédito de idêntico valor:

DATA	HISTÓRICO	DOCTO	CRÉDITO
11/04/08	SALDO ANTERIOR		
14/04/08	DEPOSITO EM DINHEIRO	974107	* 1.100.000,00
	DOC CREDITO AUTOMATICO*	489405	434.00

Vejam que ocorreu a entrada de recursos a título de depósito em dinheiro, DOCTO 974107, no valor de R\$1.100.000,00. Referido documento de n.º 974107 é o comprovante de depósito (fls. 353), que transcrevemos:



Vejam que referido documento noticia que ocorreu depósito em dinheiro, cujo depositante é o próprio favorecido, ELETROZEMA.

Destarte, não restou comprovada a origem dos recursos, uma vez que a saída de recursos foi mediante cheque DOCTO n.º 004460, que foi objeto de depósito em conta, sem identificação da conta beneficiária.

Por sua vez, o comprovante de depósito como DOCTO n.º 974107 indica que ELETROZEMA efetuou depósito para si mesma, em dinheiro, registrado no extrato dela da mesma forma.

[...]

Transcrevemos o trecho do extrato bancário da ZC (fl. 475) com o registro a débito desse valor:

Data	Histórico	Docto	Crédito	Débito	Saldo
22/10	Depos Cc Autoat Ag01889maq000223seq07117	0223117	1.340,00		
	Transf.valor Entre Conta Dep.conta	0001691		610.000,00	

Vejam que ocorreu a saída de recursos a título de transferência de valor entre contas para depósito em conta, DOCTO n.º 0001691, no valor de R\$610.000,00, mas o histórico não esclarece qual conta foi beneficiária da transferência e não foi apresentado o comprovante bancário dessa operação.

Transcrevemos o trecho do extrato bancário da ELETROZEMA (fl. 107) com o registro a crédito de idêntico valor:

DATA	HISTÓRICO	DOCTO	CRÉDITO	DÉBITO	SALDO
21/10/08	SALDO ANTERIOR				261.528,29
22/10/08	DEPOSITO EM DINHEIRO O PRÓPRIO FAVORECIDO	272100	610.000,00		

Vejam que ocorreu a entrada de recursos a título de depósito em dinheiro efetuado pelo próprio favorecido, DOCTO 272100, no valor de R\$610.000,00.

Destarte, não restou comprovada a origem dos recursos, uma vez que a saída de recursos da ZC foi mediante transferência DOCTO n.º 0001691, sem identificação da conta beneficiária.

Por sua vez, a entrada de recursos na ELETROZEMA foi mediante depósito em dinheiro, DOCTO n.º 272100 efetuado por ela mesma.

Nessas operações, novamente, não há a comprovação do trânsito dos recursos do patrimônio da mutuante para a mutuaría. Como um cheque que teria sido depositado transformou-se em depósito em dinheiro na conta da Eletrozema? Como os recursos que foram transferidos pela Zema Consultoria para outra conta bancária foram depositados, em espécie, na conta da Eletrozema?

A falta de comprovação do efetivo transito dos recursos dessas operações da Zema Consultoria para a Eletrozema impede o afastamento da presunção de omissão de receitas conforme previsão legal.

Quanto à terceira operação, conforme já mencionado anteriormente, a contribuinte limitou-se a reiterar as alegações lançadas na impugnação. Cito a parte da peça recursal na qual a contribuinte resume a alegada operação:

Ora, conforme esclarecido na Impugnação, a operação em questão foi realizada da seguinte forma:

- A Zema Consultoria Empresarial Ltda. emitiu contra um terceiro a nota fiscal n.º. 297, no valor de R\$ 634.633,60 (seiscentos e trinta e quatro mil e seiscentos e trinta e três reais e sessenta centavos);
- Este mesmo terceiro era devedor da Recorrente da quantia de R\$ 25.864,30 (vinte e cinco mil oitocentos e sessenta e quatro reais e trinta centavos);
- Em razão do contrato de mútuo firmado, a Zema Consultoria Empresarial Ltda. autorizou o terceiro a efetuar o pagamento na

referida nota fiscal diretamente em favor da Recorrente, por meio de depósito bancário.

- o Sendo assim, o terceiro envolvido na operação depositou em favor da Recorrente o montante de R\$ 660.497,90 (seiscentos e sessenta mil quatrocentos e noventa e sete reais e noventa centavos), correspondentes à soma dos valores de R\$ 634.633,60 (seiscentos e trinta e quatro mil e seiscentos e trinta e três reais e sessenta centavos) e R\$ 25.864,30 (vinte e cinco mil oitocentos e sessenta e quatro reais e trinta centavos).

Portanto, não procede a conclusão da fiscalização no sentido de não se reconhecer a origem dos recursos relativos a esse contrato de mútuo.

No entanto, penso que a autoridade julgadora de piso já apreciou a matéria de forma cuidadosa e adequada, motivo pelo qual transcrevo abaixo e adoto sua fundamentação como razão de decidir:

No que tange ao suprimento de 20/11/2008, no valor de R\$ 634.633,60, a recorrente alega que a cedente emitiu contra terceiro a nota fiscal n.º 297, no valor de R\$ 634.633,60, que este terceiro era devedor da Impugnante (cessionária) da quantia de R\$ 25.864,30, que em razão do contrato de mútuo firmado, a cedente autorizou o terceiro a efetuar o pagamento da referida nota fiscal diretamente em favor da Impugnante, por meio de depósito bancário, que assim o terceiro envolvido na operação depositou em favor da Impugnante o montante de R\$ 660.497,90, correspondentes à soma dos valores de R\$ 634.633,60 e R\$ 25.864,30.


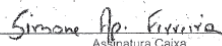
O crédito na conta corrente da cessionária está registrado no extrato bancário por meio de Transferência Eletrônica Disponível – TED (fl. 469). Consta ainda dos autos duas “Autorizações de Recebimento=AR”, nos valores de R\$ 25.864,30 e R\$ 634.633,60 (fl. 472). Ver figuras a seguir.

20/11/2008      0000      14175 + 976 TED-Lib Operaç de Crédito  
077 0000 00

3550283      660.497,90 C  
↳ 634.633,60

MG - UBERABA, DRF      FI 472

AR - AUTORIZAÇÃO DE RECEBIMENTO		N.º 002740
		Data 21 / 11 / 08
HISTÓRICO	VALOR	
Devolução de Parcelas Subrogadas	Dia: 19/11	R\$ 2.812,69
	18/11	6.116,14
	20/11	25.864,30
Total		
RECEBIMENTO ATRAVÉS DE:		
<input type="checkbox"/> Dinheiro	NF:	Banco:
<input type="checkbox"/> Cheque	QTD:	Valor:
<input type="checkbox"/> Vales		Agência
Assinatura Gerente		Assinatura Caixa
		<i>Simone Ap. Ferreira</i>

		<b>AR - AUTORIZAÇÃO DE RECEBIMENTO</b>		Nº 002742	
				Data 21/11/08	
<b>HISTÓRICO</b>				<b>VALOR</b>	
Referente ao pagamento de NF. 299					
Banco do Brasil Dia: 20/11				634.633,60	
Total					
<b>RECEBIMENTO ATRÁVES DE:</b>					
<input type="checkbox"/> Dinheiro <input type="checkbox"/> Cheque NR: Banco: Agência:					
<small>Documento assinado digitalmente em 21/11/2013 por ADALBERTO MAURO PEREIRA RODRIGUES, incluído por ADALBERTO MAURO PEREIRA RODRIGUES em 29/11/2013          impresso em 12/01/2016 por EDUARDO BRUNO DA COSTA VAUGHAN</small>					
				Assinatura Gerente:  Assinatura Caixa	

Os documentos trazidos aos autos em nada comprovam a operação suscitada pela recorrente. Não há provas de que o terceiro envolvido efetuou o depósito na conta corrente da recorrente – o TED não identifica o depositante; não há provas da obrigação do terceiro junto à recorrente; não há provas da cessão de crédito – a “AR - Autorização de Recebimento” apresentada não é um instrumento hábil para a cessão de crédito, pois não identifica o cedente e o beneficiário, nem comprova a legitimidade do signatário.

Desta feita, não comprovadas as origens dos suprimentos de fundo em tela, mantém-se a configuração de omissão de receita, nos termos do art. 282 do RIR/99. (grifei)

De fato, as Autorizações de Recebimento – AR não são documentos hábeis a comprovar (i) o débito do Banco Intermedium S/A com a Zema Consultoria e com a Eletrozema; e (ii) cessão do crédito da Zema Consultoria para a Eletrozema. Aliás, pelas características das Autorizações de Recebimento, não é possível sequer identificar o emitente, uma vez que há apenas um logotipo “Zema”, sem identificação de CNPJ. Parece um mero documento de controles extracontábil interno ao grupo Zema.

Ademais, o extrato bancário apresentado apenas registra o crédito em 20/11/2008 no valor de R\$ 660.497,90, com o histórico TED – Lib Operaç de Crédito, sem identificar a fonte dos recursos.

Assim, tenho que a alegada operação de mútuo, combinada com cessão de crédito, não está devidamente comprovada e, desta forma, não se afasta a presunção legal de omissão de receitas.

Voto, portanto, por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

#### **Da confirmação das operações de mútuo pela exigência fiscal do IOF.**

Neste tópico, a contribuinte alegou que a própria fiscalização teria reconhecido a existência dos mútuos ao efetuar o lançamento de ofício de Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários – IOF em procedimento de fiscalização na Zema Consultoria. Cito suas palavras:

Demonstradas as operações de mútuo realizadas pela Recorrente, com a comprovação da origem e da efetiva entrega dos valores envolvidos nas operações, necessário se faz ressaltar também que a própria fiscalização atesta a realização das operações em questão ao proceder à lavratura de Auto de Infração contra a sociedade empresária *Zema Consultoria Empresarial Ltda.*, para fins de constituição de crédito tributário de IOF.

De fato, no mesmo momento em que foram lavrados os Autos de Infração contra a Recorrente, a DRFB/Uberaba também lavrou Auto de Infração contra a referida sociedade, que foi consubstanciado no processo administrativo nº. 10972.720051/2013-41.

Por meio desse auto, foi constituído pela fiscalização crédito tributário de IOF relativo ao período de 01/01/2008 a 31/12/2010, no valor total de R\$ 2.059.708,58 (dois milhões e cinquenta e nove mil e setecentos e oito reais e cinquenta e oito centavos).

Analisando-se as planilhas de valores de IOF – Anexo I do Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 19/11/2013 – constantes dos autos do processo administrativo nº. 10972.720051/2013-41, cuja cópia consta nos autos, é possível verificar que todos os valores objetos dos contratos de mútuo ora analisados foram computados para fins de cálculo do IOF devido pela *Zema Consultoria Empresarial Ltda.*

**Ora, se a fiscalização levou em conta a ocorrência indiscutível de tais operações para fins de cálculo do IOF devido pela *Zema Consultoria Empresarial Ltda.*, não haveria razão para desconsiderá-las nos Autos de Infração de IRPJ e de CSLL lavrados contra a Recorrente.**

Entretanto, equivocou-se a recorrente uma vez que os mútuos objeto do presente processo não integraram a base de cálculo do IOF no processo administrativo citado. Trago à colação os esclarecimentos feitos pela autoridade diligenciadora:

Em sua peça de impugnação, o contribuinte acostou nas fls. 2.080 a 2.109 cópia do Auto de Infração de IOF lavrado em desfavor de ZEMA CONSULTORIA, contendo o lançamento do IOF incidente sobre as operações de mútuo (consideradas comprovadas) praticadas com ELETROZEMA.

Conforme Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 19/11/2013 (fls. 477 a 507), foi objeto de cálculo no Anexo I, o IOF sobre os créditos disponibilizados com prazo fixo e valor determinado (contratos de mútuo) e no Anexo III o IOF sobre os créditos disponibilizados mediante conta corrente contábil (crédito rotativo, sem valor fixo e sem prazo determinados).

Conforme cópia do Termo de Verificação Fiscal do Auto de Infração de IOF (fls. 2.096 a 2.106), verifica-se no seu item III.IV, que o Auditor responsável pela auditoria listou todos os valores para os quais deixou de efetuar o lançamento de IOF, em decorrência de não terem sido comprovadas a origem e/ou a efetiva da entrega dos mesmos, e que tais valores teriam o tratamento tributário na mutuaría (ELETROZEMA).

Tais valores são exatamente os valores tratados no presente processo.

Verifica-se na cópia do Auto de Infração de IOF, na descrição dos fatos (fls. 2.082 a 2.087), que constam discriminadas todas as ocorrências objeto de lançamento de IOF.

Comparando os Anexos I e III do Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 19/11/2013 com os valores das ocorrências objeto de lançamento de IOF, constatamos:

- não consta o IOF sobre o valor de R\$500.000,00 no dia 08/01/2008;

- não consta o IOF sobre o valor de R\$400.000,00 no dia 14/01/2008;
- não consta o IOF sobre o valor de R\$200.000,00 no dia 31/01/2008, o valor que consta nesse dia é relativo ao crédito rotativo conforme Anexo III do Termo de Constatação citado;
- não consta o IOF sobre o valor de R\$250.000,00 no dia 11/02/2008; o valor que consta nesse dia é relativo a 2ª prorrogação do contrato de mútuo de 16/02/2007, conforme Anexo I do Termo de Constatação citado;
- não consta o IOF sobre o valor de R\$375.000,00 no dia 29/02/2008, o valor que consta nesse dia é relativo ao crédito rotativo conforme Anexo III do Termo de Constatação citado;
- não consta o IOF sobre o valor de R\$1.155.000,00 no dia 17/03/2008, o valor que consta nesse dia é relativo a 2ª prorrogação do contrato de mútuo de 23/03/2007, conforme Anexo I do Termo de Constatação citado;
- não consta o IOF sobre o valor de R\$550.000,00 no dia 16/06/2008;
- não consta o IOF sobre o valor de R\$440.000,00 no dia 31/07/2008, o valor que consta nesse dia é relativo ao crédito rotativo conforme Anexo III do Termo de Constatação citado;
- não consta o IOF sobre o valor de R\$570.000,00 no dia 24/09/2008;
- não consta o IOF sobre o valor de R\$610.000,00 no dia 22/10/2008;
- não consta o IOF sobre o valor de R\$634.633,60 no dia 20/11/2008.

Ou seja, o contribuinte não foi atento o suficiente, para verificar que, apesar de terem sido demonstrados todos os valores de IOF passíveis de incidência de IOF, no Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 19/11/2013, não foram objeto de lançamento de ofício o IOF incidente sobre os valores tratados neste processo, como destacou o relatório da auditoria de IOF. (grifei)

De fato, a autoridade fiscal responsável pelo procedimento de ofício junto à Zema Consultoria asseverou expressamente que não lançaria o IOF em relação às operações consideradas não comprovadas. Cito suas palavras:

#### **III.IV DA ANÁLISE DA ORIGEM E EFETIVA ENTREGA DOS VALORES OBJETO DOS CONTRATOS DE MÚTUO**

Para os contratos abaixo relacionados, a análise dos contratos e documentos apresentados (fls. 56 a 223 e 236 a 254), extratos bancários da ZEMA CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA (fls. 294 a 557), extratos bancários da ELETROZEMA (fls. 1994 a 2054), registros contábeis constantes do Razão em PDF da ZEMA CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA de 2008 a 2010 (fls. 745 a 1993), e registros contábeis constantes do Razão com contrapartidas da conta 2.2.3.01.025 ZEMA CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA (arquivos magnéticos relativos a registros contábeis do ano-calendário 2008 da ELETROZEMA, extraídos do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED HASH nº D2396495B2DEDA8B0BC0FD586C6C5E0EF617261C (fls. 2077 a 2084), nos permitiram concluir que não restaram comprovadas a origem e/ou a efetiva entrega dos valores, e terão o tratamento tributário na mutuaría.

Deixamos, pois, de lançar o IOF sobre eles calculados, no Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 19/11/2013:

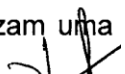
[segue relação de operações coincidente com os mútuos em análise neste processo]

Destarte, também neste ponto voto por negar provimento ao recurso voluntário.

**Da impossibilidade de aplicação concomitante de multa isolada de estimativa de IRPJ e CSLL e multa de ofício.**

Neste ponto, a contribuinte pugnou pela aplicação do Princípio da Consunção para que a multa de ofício absorva a multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL. Transcrevo excerto da peça recursal:

A denominada multa isolada tem como finalidade garantir a penalização do contribuinte pela ausência dos recolhimentos de estimativa mensal, independentemente de, ao final do ano-calendário, restar constatado que naquele ano nada era devido a título de IRPJ e CSLL.

No entanto, tanto a multa de ofício, quanto a multa isolada penalizam uma mesma infração, qual seja o não recolhimento do tributo. 

[...]

Independentemente disso, fato é que as multas de ofício e isolada tem como finalidade penalizar uma mesma infração, qual seja o não recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos em determinado exercício, de modo que a sua aplicação concomitante torna-se inadequada.

Ora, pelo Princípio da Consunção ou da Absorção presente no Direito Penal, utilizado para a solução de conflitos aparentes de normas penais, em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o crime fim absorve o crime meio. A finalidade desse princípio é evitar a aplicação de duas penalidades distintas sobre infrações de mesma natureza sempre que uma se circunscrever ao âmbito da outra.

[...]

No caso em análise, o emprego desse princípio pela fiscalização implicaria, por exemplo, na absorção da multa isolada pela multa de ofício relativa ao não recolhimento do IRPJ e da CSLL calculados após o ajuste anual, diante do caráter provisório dos recolhimentos por estimativa.

Logo, é impossível a aplicação concomitante de multas isoladas e de ofício sobre uma mesma infração, tal como, inclusive, atesta súmula do CARF, observe-se:

Súmula CARF nº 105

"A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício."

Quanto a esta matéria, tenho posição consolidada no sentido de que, após a alteração da redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 11.488/2007, não se aplica mais aos fatos jurídicos tributários a Súmula CARF nº 105, visto que esta tinha como referência normativa o texto legal anterior.

Em minha interpretação, a nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 não deixa dúvidas quanto à aplicação da multa isolada, mesmo em concomitância com a multa de ofício. Trago à colação o texto normativo vigente na época dos fatos jurídicos tributários:

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.

O comando legal determina a aplicação das duas multas (... serão aplicadas as seguintes multas). Desta forma, penso que ao julgador administrativo não é permitido deixar de aplicar o comando legal em razão de consideração de cunho principiológico, sob pena de lesar a separação de poderes prevista na organização constitucional do Estado Brasileiro. A competência para deixar de aplicar norma legal em razão de alegações de inconstitucionalidade ou conflito com princípios é privativa do Poder Judiciário e o CARF não integra tal poder.

Assim, neste ponto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

### **Conclusão.**

Voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira

### **Voto Vencedor**

Conselheiro André Severo Chaves, Redator Designado.

Em que pese concordar com o ilustre Conselheiro Relator quanto ao mérito da autuação, tenho por divergir apenas da aplicação concomitante da multa isolada de estimativa de IRPJ e CSLL com a multa de ofício, após a alteração da redação do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996 pela Lei n.º 11.488/2007.

Trata-se de matéria bastante conhecida e controversa neste tribunal administrativo, e que geralmente possui resultado dividido, com bons fundamentos para ambas posições.

Contudo, já tenho consolidado entendimento de que não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais quando, no mesmo lançamento já é aplicada a multa de ofício.

Este entendimento recentemente prevaleceu na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão n.º 9101-005.080. Por concordar com as razões de decidir do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, responsável pela redação do voto vencedor, adoto-as como fundamento deste voto:

O tema da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF n.º 105, *verbete* este que exprime a posição institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confirma-se o teor do entendimento sumulado:

*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Ocorre que, entende a I. Relatora que a Súmula CARF n.º 105 aplicar-se-ia apenas aos fatos jurídicos ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, pela Lei n.º 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na referida súmula.

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei n.º 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões inculcadas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125%

sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inoportunidade de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n.º 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão n.º 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF n.º 105):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2002 NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.*

*A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.*

*OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.*

*Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.*

*APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.*

*Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.*

**A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.** (destacamos)

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%. E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema

jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra<sup>1</sup>.

Frise-se que, per si, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF n.º 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

## Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso tão somente para afastar a exigência da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves

