



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10976.720025/2014-63
ACÓRDÃO	1302-007.419 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de junho de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	DHF PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE CAIXA.

Deve ser mantida a presunção de omissão de receitas, se os sujeitos passivos não logram demonstrar a origem e a efetiva entrega de suprimentos de caixa supostamente fornecidos pelo sócio.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.

A presunção de omissão de receitas com base em passivo fictício não depende da comprovação de uma conduta dolosa, basta apenas provar o indício – existência no passivo de obrigações inexistentes ou já liquidadas, para que se presuma legalmente a existência de omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.

Só justifica considerar ingressado na conta caixa o dinheiro na posse de “funcionário” que saca o cheque na “boca do caixa” para pagamento de despesas diversas, se restar provado que ele efetivamente utilizou para pagar despesas e que houve os respectivos lançamentos a crédito da conta caixa.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

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

DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. DECISÃO ADMINISTRATIVA.

Não há qualquer ilegalidade na decisão administrativa que reduz o percentual da multa de ofício, ao desqualificá-la, pois o julgamento que afasta apenas a aplicação do § 1º do art. 44 (qualificadora), não afasta a aplicação do inciso I do caput, já que os dois dispositivos são a base legal do lançamento da multa de ofício qualificada.

MULTA QUALIFICADA.

Justifica a qualificação da multa de ofício a constituição de SCP visando retardar ou impossibilitar o conhecimento do Fisco da existência de suprimentos de caixa que vieram a se mostrar não comprovados.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ART. 124, I, CTN. AFASTADA.

Ausentes elementos de prova do interesse comum, o fato de o sócio ser titular de 99% do capital da sociedade não o torna, só por isso, responsável tributário, nem muito menos caracteriza, só por isso, interesse comum dele com os fatos geradores dos lançamentos em face da sociedade.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, CTN. MANTIDA.

Há que se manter a responsabilidade tributária do sócio, com base no art. 135, III, do CTN, apenas com relação aos créditos tributários decorrentes da infração na qual restou demonstrada a sua conduta dolosa.

Caracteriza o ato ilícito para fins de aplicação do art. 135, III, do CTN, a celebração de um contrato de SCP, assinado somente pela mesma pessoa física, tanto na condição de sócio participante como de representante legal da sócia ostensiva, quando verificado que essa sociedade despersonalizada serviu para retardar o conhecimento do Fisco da existência de suprimentos de caixa não comprovados.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, aos lançamentos da CSLL, COFINS e Contribuição para o PIS.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício; em rejeitar as preliminares de nulidade e em prover de forma parcial o recurso voluntário para reduzir a multa qualificada para 100% sobre créditos tributários decorrentes de presunção de omissão de receitas com base em suprimentos de caixa não comprovados. Em relação a multa isolada, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em prover o recurso voluntário, vencidos o relator e o conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva. O Conselheiro Sérgio Magalhães Lima votou pelas conclusões do voto vencedor em relação a tal matéria. Em relação à responsabilidade tributária de Eustáquio Soares Maia, acordam tais membros, por unanimidade, em prover de forma parcial o recurso voluntário para manter tal responsabilidade somente em relação a créditos tributários decorrentes de omissão de receitas por suprimentos de caixa não comprovados, com base no artigo 135, III do CTN. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Nimer Chamas em relação ao tema multa isolada.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Redator designado

Assinado Digitalmente

Marcelo Izaguirre da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Miriam Costa Faccin, Marcelo Izaguirre da Silva, Natalia Uchoa Brandão, Henrique Nimer Chamas, Sérgio Magalhães Lima e Alberto Pinto Souza Junior .

RELATÓRIO

O presente processo tem, por objeto, os seguintes autos de infração lavrados em face de DHF Produtos Alimentícios Ltda (contribuinte) e Eustáquio Soares Lima (responsável tributário)::

a) **Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas - IRPJ**, (a fls. 3 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 14.264.119,35, referente ao fato gerador de 2010 (lucro real anual), sendo assim descrito os fatos apurados:

" 001 OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL **SALDO CREDOR DE CAIXA**

Omissão de receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, conforme item 6.2) do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL em anexo.

(...)

0002 OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL **PASSIVO FICTÍCIO**

Omissão de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou não comprovada, conforme item 6.3) do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL em anexo.

(...)

0003 OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL **SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIOS E ADMINISTRADORES**

Omissão de receita caracterizada pela não comprovação da origem e da efetividade da entrega do numerário, conforme item 6.1) do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL em anexo.

(...)

0004 **MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução conforme item 6.4) do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL EM ANEXO.

b) **Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL** (a fls. 16 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 5.110.287,23, referente ao fato gerador de 2010 (base ajustada anual), sendo assim descrito o fato apurado:

"0001 RECEITAS FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS OMITIDAS Omissão de receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, conforme item 6.2) do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL em anexo.

(...)

Omissão de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou não comprovada, conforme item 6.3) do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL em anexo.

(...)

Omissão de receita caracterizada pela não comprovação da origem e da efetividade da entrega do numerário, conforme item 6.1) do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL em anexo.

(...)

0002 MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL EM ANEXO.";

c) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (a fls. 28 e segs.), sem valor devido, pois todo o crédito apurado de fatos geradores de 2010 **foi deduzido de ofício por créditos da não-cumulatividade**, sendo assim descrito o fato apurado:

"0001 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS

Omissão de receita caracterizada pela ocorrência de **saldo credor de caixa**, conforme item 6.2) do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL em anexo.

(...)

Omissão de receita caracterizada pela manutenção, no **passivo, de obrigação já paga e/ou não comprovada**, conforme item 6.3) do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL em anexo.

(...)

Omissão de receita caracterizada **pela não comprovação da origem e da efetividade da entrega do numerário**, conforme item 6.1) do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL em anexo."

d) Contribuição para o PIS/Pasep - PIS (a fls. 49 e segs.) sem valor devido, pois todo o crédito apurado de fatos geradores de 2010 **foi deduzido de ofício por créditos da não-cumulatividade**, sendo assim descrito o fato apurado:

"0001 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS

Omissão de receita caracterizada pela ocorrência de **saldo credor de caixa**, conforme item 6.2) do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL em anexo.

(...)

Omissão de receita caracterizada pela manutenção, no **passivo, de obrigação já paga e/ou não comprovada**, conforme item 6.3) do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL em anexo.

(...)

Omissão de receita caracterizada **pela não comprovação da origem e da efetividade da entrega do numerário**, conforme item 6.1) do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL em anexo.”

A contribuinte, DHF, impugnou os lançamentos e a **2ª Turma da DRJ/BSB** proferiu, no **Acórdão n. 03-69.586 de 13/11/2015 (a fls. 3213 e segs.)**, a seguinte decisão

“ACORDAM os membros da 2ª Turma de Julgamento, **por maioria de votos, (1) julgar procedente em parte a impugnação**, apresentada pela pessoa jurídica DHF PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA, **apenas para afastar a aplicação da multa qualificada em relação às exigências a título de saldo credor de caixa e passivo fictício (que deverão voltar ao patamar de 75%)**; mantendo-se, assim, em parte o crédito tributário lançado; e; **(2) declarar definitivamente constituído o crédito tributário em face do administrador Eustáquio Soares Maia**, na condição de responsável solidário; tudo nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Julgador Plínio Rodrigues Lima que votou também pelo cancelamento das exigências a título de multas isoladas.”

Tanto a contribuinte, DHF, como o responsável tributário, Eustáquio Soares Maia, interpuseram recurso voluntário em face da decisão acima. **Ao analisar o recurso voluntário interposto por Eustáquio Soares Maia, este Colegiado, por meio do Acórdão n. 1302003.383 (a fls. 3491 e segs.) declarou parcialmente nulo o Acórdão n. 03-69.586 da 2ª Turma da DRJ/BSB (retro transcrito), determinando que fosse proferida decisão complementar sobre a Impugnação apresentada pelo responsável solidário Eustáquio Soares Maia.**

A 9ª Turma da DRJ/BSB decidiu, por meio do **Acórdão n. 03-087.641 de 24/10/2025 (a fls. 3516 e segs.)**, o seguinte:

“ACORDAM os membros da 9ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos: 1. Julgar improcedente a impugnação apresentada pelo Senhor EUSTÁQUIO SOARES MAIA, mantendo-o no polo passivo da obrigação, como responsável solidário quanto ao crédito tributário mantido; e; 2. Ratificar o já decidido no Acórdão 03-69.586, de 13.11.2015, exarado pela 2ª Turma da DRJ/BSB, no que se refere à contribuinte DHF PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.”.

Ou seja, a DRJ/BSB apenas afastou a qualificação da multa de ofício (reduzindo o percentual para 75%) em relação às exigências a título de saldo credor de caixa e passivo fictício, mantendo todos os demais créditos lançados, como também, a responsabilidade tributária de Eustáquio Soares Maia, sendo que a ementa da segunda decisão proferida assim dispõe:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2010
OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA.

Os cheques liquidados por compensação bancária, por não constituírem ingresso efetivo de recursos, somente podem ser registrados a débito da conta caixa se esta conta, na mesma data ou em dia próximo, registrar as saídas a que se destinaram os cheques emitidos. A emissão de cheques lançados a débito da conta caixa, ainda que destinados a pagamento de encargos da empresa, mas não lançados a crédito desta, configura a hipótese de omissão de receitas, precisamente porque tais pagamentos foram feitos com recursos ficticiamente acrescidos ao caixa. Não comprovadas as saídas, o caixa deve ser reconstituído e ajustado, tributando-se, como omissão de receita, os eventuais saldos credores.

OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO DE SÓCIOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

A não comprovação da origem e da efetividade dos recursos de caixa fornecidos à empresa pelo sócio, caracteriza-se como omissão de receita, não bastando para ilidir a presunção fiscal a capacidade financeira do supridor. Os suprimentos de caixa efetuados pelo sócio da empresa devem ser comprovados com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, de forma tal que comprovem a transferência dos numerários das contas dos sócios para as contas das empresas. À falta destes documentos é lícito ao fisco tributar referidos ingressos como receitas omitidas.

PASSIVO FICTÍCIO. OMISSÃO DE RECEITAS. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

A manutenção no passivo de obrigações já pagas caracteriza-se como omissão no registro de receita, presumindo-se que o pagamento foi feito com recursos à margem da escrituração contábil, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência do mecanismo presuntivo, mediante apresentação de documentação idônea e hábil.

OMISSÃO DE RECEITAS. FORMA DE APURAÇÃO.

Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão. O arbitramento somente será cabível se a escrituração da interessada apresentar vícios e deficiências que impliquem na imprestabilidade da escrituração para as necessárias apurações.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. DOLO. A simples apuração de omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício. Para a qualificação da multa é necessário que o procedimento do contribuinte ultrapasse a conduta objetiva descrita no tipo tributário e caracterize o dolo, situação demonstrada em relação à omissão de receita capitulada como suprimento de caixa. No caso dos autos, a “negociata” perpetrada entre a Impugnante e a SCP (constituída artificialmente) criou instrumentos utilizados para encobrir o negócio efetivamente realizado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2010 LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA

Aplica-se ao lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido o decidido em relação ao IRPJ lançado a partir da mesma matéria fática. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2010 DECISÃO ADMINISTRATIVA. ANÁLISE DE IMPUGNAÇÃO. CUMPRIMENTO. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. DECISÃO COMPLEMENTAR.

Em cumprimento à decisão administrativa que anulou parcialmente a decisão de primeiro grau, deve ser conhecida e apreciada a Impugnação apresentada pelo responsável solidário, em relação às alegações concernentes à responsabilidade tributária, proferindo-se decisão complementar. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. EMISSÃO E PRORROGAÇÕES. CIÊNCIA.

Nos termos do ato administrativo que rege a matéria, a notificação do MPF e suas alterações considera-se feita com a disponibilização desses instrumentos na internet, na página da RFB.

ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA.

Em função das infrações apuradas, a autoridade fiscal, considerando a opção do contribuinte pela apuração do lucro real anual, deve proceder à recomposição dos balancetes mensais de suspensão/redução elaborados pela empresa fiscalizada, para fins de apuração dos valores que seriam devidos a título de diferenças de estimativas mensais de IRPJ, que resultarão nas bases de cálculo das multas isoladas, devidas com fundamento no art. 44, inciso II, letra “b”, da Lei nº 9.430, de 1996.

AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO. ATIVIDADE ADMINISTRATIVA VINCULADA.

No que se refere ao Auto de Infração não cabe avaliação quanto à conveniência e à oportunidade da prática do ato, pois, identificado o ilícito, é obrigatória a autuação, que deve seguir os estritos limites das normas que disciplinam as etapas do procedimento fiscal.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM.

Evidenciado o vínculo de fato de pessoa física e a empresa autuada, regular é a atribuição de responsabilidade solidária, por interesse comum nas situações que se constituíram em fatos geradores das obrigações infringidas, como estabelece o inciso I do artigo 124 do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido em Parte”

A DHF tomou ciência do Acórdão n. 03-087.641 em 12/12/2019 (termo a fls. 3547) e interpôs o recurso voluntário (a fls. 3.591 e segs.) em 13/01/2020 (Termo a fls. 3.590), no qual aduz as seguintes razões de defesa:

“DHF PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob o nº 25.161.928/0001-89, com endereço na ROD BR 040 KM, 688, PAV G BOX 21 a 32, Contagem/MG, inconformada com o acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF (Acórdão 03-087.641), vem, respeitosamente, por seus procuradores infra assinados, com fulcro no art. 33, do Decreto nº

70.235/722, dentro do prazo legal, **reiterar os termos do RECURSO VOLUNTÁRIO.**

Por cautela, registra-se, que **o presente Recurso Voluntário tem o fito de reiterar os fundamentos recursais do Recurso Voluntário anteriormente apresentado, que passarão a ter efeitos integrativos à presente manifestação, que deve ser recebida como recurso voluntário.**

Ademais, com fulcro no direito constitucional de petição e com nítido objetivo de auxiliar o bom julgamento do feito, **requer a juntada da apresentação em power point que foi utilizada quando do julgamento no CARF (DOC 02).**

Por fim, que todas as publicações, intimações e outros atos de interesse do Recorrente sejam realizados em nome da Almeida Melo Sociedade de Advogados, devidamente inscrita perante a OAB/MG sob o nº. 3.811, e de João Paulo Fanucchi de Almeida Melo, advogado devidamente inscrito nos quadros da OAB/MG sob o nº 107.124, ambos com endereço profissional na Av. Bias Fortes, nº 349, bairro Lourdes, Belo Horizonte/MG e endereço eletrônico em tributário@almeidamelo.adv.br.””.

A DHF se refere, no recurso acima transcrito, ao primeiro recurso voluntário apresentado (a fls. 3260 e segs.), o qual fora interposto em face do Acórdão n. 03-69.586 da 2ª Turma da DRJ/BSB (a fls. 3213 e segs.), no qual a DHF aduziu, em apertada síntese, o seguinte:

1. declarar nulo o processo tributário administrativo, tendo em vista, cumulativa ou separadamente:
 - 1.1. A inexistência do indispensável Mandado de Procedimento Fiscal, documento essencial que viabiliza e legitima a abertura de qualquer procedimento fiscal, cuja determinação é exarada exclusivamente pelas autoridades competentes elencadas na legislação tributária;
 - 1.2. A inobservância no disposto do art. 7º, § 2º do RPTA, posto que inexistente ato administrativo apontando a necessidade de prorrogação do prazo, especialmente a apresentação de ato administrativo motivado e vinculado, o que seria necessário, tal como se nota em decisão do STJ e precedentes do CARF;
 - 1.3. A nulidade do lançamento tributário, tendo em vista que houve vício/falta de motivação do ato administrativo quando a fiscalização não observou a indispensabilidade de proceder ao arbitramento quando do lançamento tributário, violando, portanto, o disposto no art. 148 CTN c/c art. 47 da Lei n. 8.981/95;

1.4. Sucessivamente ao tópico anterior (1.3), a nulidade do lançamento tributário, tendo em vista que houve vício/falta de motivação do ato administrativo quando a fiscalização não observou a regra ou método de arbitramento positivado no art. 284 do RIR, que se aplica na hipótese de omissão de receita prevista no art. 281 do RIR;

1.5. Superados os pontos anteriores, seja anulado total ou, na eventualidade, parcialmente, o Auto de Infração, tendo em vista vício/falta de motivação do ato administrativo quando a fiscalização deixou de indicar o dispositivo legal que teria sido servido de sustentáculo para aplicação da multa isolada;

Não sendo declarada a nulidade do processo tributário administrativo:

2. Na hipótese de não ser declarado nulo o Auto de Infração lavrado, em razão dos fundamentos que antecederam, PEDE-SE que:

2.1. Seja julgado totalmente improcedente o lançamento tributário, tendo em vista a inexistência de omissão de receita e do instituto de passivo fictício;

2.2. Subsidiariamente, não sendo julgado improcedente o lançamento tributário no que se refere aos tributos constituídos, pede seja afastada a multa de ofício qualificada (150%) aplicada sobre suposta omissão de receitas por presunção legal - suprimimento de caixa por sócios e administradores.

2.3. Subsidiariamente, não sendo julgado improcedente o lançamento tributário no que se refere aos tributos constituídos, pede seja afastada a multa de ofício aplicada pela DRJ/BSB, sob o percentual de 75%, sobre as exigências a título de “saldo credor de caixa” e “passivo fictício”, em decorrência de grave violação ao artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, à “Teoria dos Motivos Determinantes” e à jurisprudência dominante desse Eg. Tribunal Administrativo.

2.4. Subsidiariamente e independentemente da conclusão que será alcançada nos itens 2.2 e 2.3, pede seja afastada a multa isolada aplicada, nos termos da Súmula nº 105/CARF e em conformidade com o voto expressado pelo fiscal julgador Sr. Plínio Rodrigues Lima da 2ª Turma de Julgamento da DRJ/BSB.

Cientificado da segunda decisão da DRJ/BSB (Acórdão n. 03-087.641) em 12/12/2019 (AR a fls. 3548), o responsável tributário, Eustáquio Maia, interpôs recurso voluntário (a fls. 3551 e segs.) em 13/01/2020 (Termo a fls. 3550), no qual aduz as seguintes razões de defesa:

a) que, em julgamento realizado em 23/01/2019, proferiu-se o Acórdão nº 1302- 003.383, cujo entendimento da 2ª Turma Ordinária do CARF, acertadamente, reconheceu que a “ausência de apreciação pela autoridade julgadora de primeira instância, de Impugnação apresentada pelo responsável solidário configura cerceamento do direito de defesa e implica a nulidade da decisão proferida;

b) que o pleito foi atendido e, por conseguinte, (i) declarou-se a nulidade parcial da decisão de primeira instância, determinando o retorno dos autos à DRJ/BSB, para análise quanto à responsabilidade tributária do ora Recorrente, (ii) mantendo-se ainda os termos do acórdão nº 03-69.586 em relação a pessoa jurídica, inclusive no tocante a redução da multa;

c) que, após a baixa dos autos, em sequência, verifica-se a nova decisão proferida pela 9ª Turma da DRJ/BSB, cujo acórdão nº 03-087.641: (i) ratificou o já decidido no acórdão nº 03-69.586, de 13/11/2015, exarado pela 2ª Turma da DRJ/BSB, em relação a pessoa jurídica DHF, até mesmo porque se trata de nulidade parcial; e (ii) julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo ora Recorrente, mantendo-o no polo passivo da obrigação como responsável solidário;

d) que referente ao acórdão proferido, ora recorrido, urge pontuar:

d.1) não ter sido caracterizado qualquer ato com excesso de poderes ou de forma dolosa à infração a lei, contrato social ou estatutos (art. 135, CTN), demonstrando-se a ausência de fundamento para a decretação da responsabilidade solidária do Recorrente. A acusação fiscal não tem indícios e, por óbvio, muito menos provas substanciais para amparar a pretensão fiscal;

d.2) falta de individualização das condutas do Recorrente para fins de aplicação do art. 124, I, CTN, ao qual, insistentemente, reitera-se pela prática de fraude por “participação ativa do sócio”;

d.3) flagrante inobservância ao acórdão 03-69-586, cujo escopo fático, claramente, conclui pela “não comprovação de dolo específico”, na suposta infração, por exemplo, a título do saldo credor de caixa e passivo fictício;

e) que outro aspecto que indica a necessidade da revisão do acórdão refere-se:

e.1) à inovação nos fundamentos a título da “responsabilidade dos prepostos (trazido no Código Civil)”, uma vez que sequer mencionada pelo Recorrente, sendo completamente indiferente ao caso em tela;

e.2) à incompletude e incongruência dos fundamentos, ao denotar finalidade distinta daquela pretendida pelo Recorrente, quanto aos princípios constitucionais invocados;

f) que não houve a comprovação dos atos praticados com excesso de poderes, nos termos do art. 135 do CTN;

g) que o contexto narrado pela Fiscalização que daria suporte ao enquadramento legal é seguinte:

“Destaca-se a participação direta do sócio quotista abaixo identificado, na qualidade de administrador que teve ingerência na consecução dos fatos que resultaram na apuração das infrações descritas neste relatório:

EUSTÁQUIO SOARES MAIA, CPF 134.376.746-68, CI M-624.955, sócio administrador e quotista majoritário das empresas DHF PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA (fiscalizada) e RPL EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (faz parte do quadro societário da fiscalizada), residente na rua Tomaz Gonzaga, nº 401/1.601 – Bairro Lourdes.

Diante de todos os fatos apresentados no presente TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL fica evidente que a FISCALIZADA interagiu nesse contexto sob as ordens de seu sócio administrador, que comprovadamente foi o autor direto das operações que ora são esmiuçadas e consideradas como fatos geradores de imposto e contribuições federais, convertendo-se em matéria tributável, e cujas receitas foram mantidas a margem da tributação de forma sistemática no período fiscalizado.

A forma na qual a fiscalização lhe imputa a responsabilidade é prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional, inciso I. Repisamos que a fiscalização entende que houve a prática de fraude, configurando-se, inclusive, a ativa participação do sócio nos fatos que deram origem ao surgimento dos fatos geradores que redundaram na constituição do crédito tributário, conforme está disposto no item 7) do presente TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL. (...)” (sem destaque no original).

h) que houve a pretensão da fiscalização na imputação de responsabilidade ao Recorrente sem qualquer embasamento probatório;

i) que é impossível impor a responsabilidade tributária positivada no art. 135 do CTN por meio de supostos indícios ou presunções. É indispensável provas robustas e incisivas, cujo ônus recai ao fisco;

j) que não existe nenhuma indicação individualizada de práticas com excesso realizadas pelo Recorrente e muito menos provas trazendo o dolo

específico que justifique a conclusão responsabilidade positivada no art. 135 do CTN;

k) que, quanto à DHF, a “prova” estaria amparada num universo ínfimo, ou seja, a título das intimações para prestação de informações, efetivadas em apenas 0,54% dos fornecedores, em uma amostragem de quase 2.000 (dois mil), ou seja, num universo restrito e ínfimo, o que não tem nenhuma sustentação;

l) que, de acordo com a Fiscalização, a recorrente teve ingerência na consecução dos fatos autuados, porém pergunta-se: aonde está a prova desta ingerência? Nos autos não há indícios e muito menos prova. Trata-se de alegação solta;

m) que, de acordo com a Fiscalização, o fato de o Recorrente ser sócio da DHF, autuada, e da empresa RPL conduz à alguma ilegalidade? A resposta é negativa. Não existe lei que veda e o fisco tampouco trouxe qualquer fundamentação legal;

n) que o fisco sustenta que houve ação direta do Recorrente nas supostas operações contábeis e fiscais equivocadas/erradas, porém onde está a prova nos autos de que houve ação pessoal e direta? Onde está a prova de que o Recorrente teria agido direta e pessoalmente, tendo o domínio dos fatos alegados pela fiscalização? Inexiste;

o) que o art. 137 do CTN, dispositivo legal que muitas das vezes passa despercebido pelos juristas, praticamente positiva no Direito Tributário, claro que com adequações, importante instituto do Direito Penal: a individualização da pena ou individualização das sanções;

p) que, como não restou comprovada nenhuma ação lesiva ou negativa por parte do Recorrente. Por fim, numa linha de tese subsidiária, ao menos, as multas/sanções aplicadas, tendo em vista que ele em nada concorreu ou agiu para supostamente atrapalhar o fisco;

q) que o Acórdão inova ao assinalar que: a) Eustáquio Maia constitui sociedade de forma ficta; b) A entrega de recursos desta sociedade criada ficticiamente não foi comprovada; c) Ausência de entrega de documentação idônea provando a operação;

r) que as alegações do acórdão são incorretas, tendo em vista que não houve operação fictícia para fins de criação de SCP e/ou movimentação de recursos;

s) que durante a instrução do processo, o Recorrente não foi intimado para esclarecimentos e, caso isso tivesse ocorrido, tudo teria sido feito a tempo e modo, nos termos da lei;

t) que as “novas alegações” trazidas no acórdão são erradas, não correspondem a realidade e que essas “novas alegações” não possuem indícios e tampouco provas, até mesmo porque não correspondem a verdade;

u) que o Recorrente apresenta a sua tese de defesa, porém fica claramente limitado a trazer provas a seu favor, tendo em vista que: (i) a fase instrutória/fiscalização finalizou; (ii) impossível fazer prova negativa;

v) que, diante de todo o exposto, PEDE e REQUER o recebimento do presente Recurso Voluntário para que o Eg. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

1. Seja conhecido e provido o Recurso Voluntário e, por conseguinte, decrete seu integral provimento, para fins de julgar improcedente o lançamento tributário no que toca à pessoa física e afastar a responsabilização pessoal solidária perpetrada no presente caso. Em síntese, como exposto ao longo da peça, o Recorrente nega veementemente a prática de atos abusivos/ilegais e o fisco não exerceu o seu dever constitucional/legal de provar a ocorrência de tais atos;

2. Eventualmente, sendo mantida a responsabilidade tributária pessoal do Recorrente, o que se admite tão somente por argumentar, conforme tratado no item 2.1, subsidiariamente, seja excluída a responsabilidade com relação às infrações/multas/sanções, nos termos do art. 137 do CTN.

A fls. 3620, consta o seguinte despacho da CONTOF-CONTEC-06ªRF-VR:

“ Considerando os Recursos Voluntários apresentados pelo interessado e responsável solidário Eustáquio Soares Maia através de Termo de Solicitação de Juntada às fls. 3549/3631, encaminhamos o presente processo para análise e manifestação. Informamos ainda a existência de Recurso de Ofício interposto pela DRJ/BSB/DF.”

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

I – DO RECURSO DE OFÍCIO

Por força do disposto na Súmula CARF n. 103, voto por não conhecer do recurso de ofício, já que o valor exonerado pela DRJ ficou abaixo do estabelecido na Portaria MF n. 2, de 2023.

II – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Os recursos voluntários interpostos pela contribuinte e pelo responsável tributário são tempestivos e foram subscritos por mandatários com poderes para tal, conforme procurações a fls. 3.329 destes autos e a fls. 25 do PAF n. 10680.724365/2014-89 (em apenso), razão pela qual deles conheço.

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

A primeira nulidade suscitada pela contribuinte, DHF, reside na sua alegação de que fere disposições do ordenamento jurídico a mera indicação do número do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e de código de acesso via internet supriria a necessidade de sua presença no bojo do processo tributário administrativo.

De plano, há que se afastar a nulidade suscitada, pois, como dispõe a Súmula CARF n. 171, a irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Além disso, o MPF foi criado por portaria do Secretário da Receita Federal, dentro do objetivo de planejamento das atividades fiscais e estabelecimento de normas para a execução das fiscalizações, ou seja, trata-se de norma interna de controle, sendo que os atos que a instituíram preveem expressamente que ela será expedida exclusivamente na forma eletrônica, se não vejamos como dispõe o § 3º do art. 4º da Portaria RFB n. 1.687/14 (vigente à época da lavratura do Termo de Início a fls. 255):

§ 3º O TDPF será expedido exclusivamente na forma eletrônica, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

Ou seja, não houve qualquer irregularidade na emissão do MPF e, caso tivesse havido, não implicaria na nulidade dos lançamentos, razão pela qual voto por afastar essa primeira preliminar de nulidade suscitada.

A segunda preliminar de nulidade reside na alegação de que o Procedimento fiscal não observou prazo de 60 dias para finalização dos trabalhos e não realizou ato administrativo motivado explicitando a necessidade de dilação do prazo, conforme inteligência do artigo 7º do Decreto n. 70.235/72.

Da mesma forma, há que se afastar a segunda nulidade suscitada em razão do que dispõe a Súmula CARF n. 171, acima já abordada, pois irregularidades na prorrogação do MPF não levaria a nulidade dos lançamentos.

Todavia, vale salientar que a recorrente comete um equívoco ao interpretar o art. 7º do Decreto n. 70.235/72, pois o transcurso do prazo ali estabelecido de 60 dias do Termo de Início tem como consequência apenas a reaquisição da espontaneidade do Fiscalizado, caso evidentemente não haja a prorrogação nos termos ali propostos. Ademais, note-se que o § 2º do art. 7º dispõe a prorrogação se dará por **“qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos”**, ou seja, sequer é necessário um ato específico para a prorrogação, pois qualquer intimação para qualquer fim relacionado á investigação já prorroga automaticamente o procedimento.

Ademais, como bem pontuou a decisão de piso, o MPF (de fls. 3211 e 3212) foi prorrogado uma única vez com validade até 06 de fevereiro de 2015, ou seja, o encerramento da ação fiscal operou dentro do prazo de validade do MPF.

A terceira nulidade suscitada pela recorrente afirma que houve vício/falta de motivação do ato administrativo quando a fiscalização não observou a indispensabilidade de proceder ao arbitramento quando do lançamento tributário, violando, portanto, o disposto no art. 148 CTN c/c art. 47 da Lei n. 8.981/95.

Os vícios, incorreções e omissões pontuais da contabilidade não justificam o arbitramento, mormente quando a autuação de cada uma das infrações pode recompor as bases tributáveis, incluindo as parcelas que deixaram de ser espontaneamente incluídas pela contribuinte, seja por prova direta ou indireta (presunção). Ora, essa questão deverá ficar mais clara ao se adentrar no mérito e nos aprofundarmos na matéria tributária lançada. Por ora, afasto a preliminar de nulidade, pois a questão importa na análise do mérito do lançamento.

A recorrente ainda alega que é impossível concluir pela omissão de receita – art. 281 do RIR – e calcular o tributo supostamente devido de forma desvinculada ou diferente do que determina o art. 284 do mesmo diploma legal.

Tal alegação da recorrente revela um certo desconhecimento sobre as normas que regem o IRPJ e que vale aqui explicar, para que não lhe reste dúvida. O art. 284 do RIR/99 não trata de “arbitramento do lucro”, modalidade de apuração do IRPJ, mas de “arbitramento de receita”, ou seja, trata-se de um método de se apurar a receita (não o lucro) quando houver indícios de omissão, método ao qual vulgarmente denominou-se de “ponto fixo”, pois a autoridade fiscal ficava por um certo dias no estabelecimento do contribuinte verificando as receitas auferidas, para, com base nesse levantamento, arbitrar a receita, não o lucro (vide § 1º do art. 284). No presente caso não houve o procedimento do “ponto fixo”, razão pela qual é totalmente impertinente a alegação da recorrente.

A quarta nulidade suscitada sustenta que seja anulado total ou, na eventualidade, parcialmente, o Auto de Infração, tendo em vista que a fiscalização deixou de indicar o dispositivo legal que teria sido servido de sustentáculo para aplicação da multa isolada.

Conforme já tinha sido apontado na decisão de piso, o auto de infração traz a fundamentação legal da multa isolada a fls. 8 dos autos, em especial, o art. 44, II, alínea b, da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 11.488/07.

Por essas razões, voto por afastar as preliminares nulidades suscitadas pela recorrente-contribuinte.

DO MÉRITO

1. Do Suprimento de caixa

Primeiramente, há que se salientar que a presunção de omissão de receitas com base em suprimento de caixa fornecido por sócio pode ser afastada quando o contribuinte e seu sócio provam a entrega e origem dos recursos, conforme dispõe a Súmula CARF n. 95, cujo verbete assim dispõe:

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.

Todavia, note-se que a mera demonstração de que o sócio tem patrimônio que pudesse suportar os suprimentos não é suficiente para elidir a presunção, pois deve ser provada a origem dos recursos bem como a sua entrega em data e valores coincidentes com as entradas no caixa da contribuinte. Não o fazendo, a lei permite que se presuma que os recursos eram da contribuinte e estavam à margem de sua contabilidade da contribuinte (caixa dois).

Saliente-se que, conforme consta dos autos, o suprimento de caixa foi realizado por meio de uma sociedade de conta de participação, cujo contrato foi celebrado pela contribuinte, DHF, como sócia ostensiva; e por Eustáquio Soares Maia, como sócio contribuinte (cf. contrato transcrito a fls. 100). Ocorre que Eustáquio Soares Maia, detentor de 99% do capital da DHF, assinou o contrato como sócio contribuinte e como representante legal da sócia ostensiva - DHF.

No presente caso, há uma questão preliminar que se coloca, qual seja, a entrega dos recursos por meio de uma sociedade em conta de participação afastaria a presunção com base em suprimento de caixa estabelecida no § 3º do art. 12 do DL 1.598/77 (base do art. 282 do RIR/99)? Isso porque o enquadramento no aludido art. 12, § 3º, só se dá quando o suprimento é feito por: “administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia”.

Ora, no caso em tela, os recursos que ingressaram no caixa da contribuinte eram supostamente (digo supostamente, pois temos que enfrentar mais a frente se foi demonstrada a origem e a entrega) do sócio Eustáquio Soares Maia, mesmo porque a sociedade em conta de participação não tem personalidade jurídica e se estabelece uma relação unicamente entre seus sócios, já que perante terceiros, só responde o sócio ostensivo.

Por sua vez, se foi Eustáquio Soares Maia quem fez o aporte de R\$ 3,2 milhões na SCP, para que essa os transferisse para a contribuinte, não há dúvida que o suprimento foi realizado pelo sócio da DHF (que detém 99% do capital social da contribuinte), razão pela qual é passível de aplicação, ao presente caso, o art. 282 do RIR/99.

Assim, ultrapassada essa questão, a utilização da SCP para esses aportes de capital na contribuinte deverá ser objeto de análise quando enfrentarmos mais a frente a qualificação da multa de ofício, ou seja, ao se verificar se houve dolo na conduta dos sujeitos passivos, pois, por ora, importa saber se eles demonstraram a origem e a entrega dos recursos que ingressaram no caixa da DHF.

Neste ponto, vale a transcrição do seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal (TVF):

“O Sr. EUSTÁQUIO pretende justificar a origem de recursos utilizados nos meses de setembro e dezembro de 2010 com operações que teriam ocorrido no ano de 2009, tais operações não são coincidentes no quesito data e valores, além do que segundo informações prestadas tanto pela FISCALIZADA, como pelo Sr. Eustáquio, **tanto as operações de venda de gado, quanto os recursos utilizados na constituição da SCP teriam sido transacionados na forma de dinheiro em espécie dificultando a comprovação das referidas operações.** Difícil imaginar transações com elevados valores sem a utilização de instituições financeiras. A AUSÊNCIA de comprovação, quer da origem dos recursos utilizados na transferência de valores financeiros do Sr. EUSTÁQUIO para o CAIXA da empresa FISCALIZADA, quer da efetividade da entrega desses valores à empresa, evidencia desvio de receitas da contabilidade.”.

Conforme se verifica do trecho acima, não houve comprovação nem da origem nem da entrega dos recursos, pois não é razoável que operações que montam R\$ 3,2 milhões sejam feitas em papel moeda, sem qualquer passagem pelo sistema bancário.

No seu recurso voluntário, a recorrente não traz qualquer demonstração da origem e entrega dos recursos, se não vejamos o seguinte trecho do recurso voluntário:

"A Recorrente imagina que seja de prévio conhecimento da RFB de que o Sr. Eustáquio tinha patrimônio suficiente para fazer o referido investimento.

Para tanto, basta fazer simples análise comparativa da DIPF 09/10 para DIPF 10/11, que inclusive já sofreu homologação, ainda que tácita.

Chama-se atenção para variação patrimonial no período:

Bens	2008	2009	2010	Resultado
gado apacentado	R\$ 956.327,00	R\$ 956.237,00	R\$ 580.389,19	R\$ 375.847,81
valores em espécie	R\$ 290.000,00	R\$ 2.067.290,00	R\$ 608.308,08	R\$ 1.458.982,00
SCP - REPOL	R\$ 6.160.094,16	R\$ 6.160.094,16	R\$ 6.704.586,27	- R\$ 544.492,10
SCP - REPOL	R\$ 982.500,00	R\$ 982.500,00	R\$ 745.966,78	R\$ 236.533,22
Gado	R\$ 366.168,55	R\$ 466.904,55	R\$ 466.904,55	- R\$ 100.736,00
SCP - REPOL	R\$ -	R\$ 536.099,40	R\$ -	R\$ 536.099,40
SCP - REPOL	R\$ -	R\$ 1.472.500,00	R\$ -	R\$ 1.472.500,00
Empréstimo feito	R\$ -	R\$ 438.750,00	R\$ -	R\$ 438.750,00
SCP - DHF	R\$ -	R\$ -	R\$ 3.200.000,00	- R\$ 3.200.000,00

	Venda de gado mencionado durante a fiscalização
--	---

Considerando a variação patrimonial entre 2008 a 2010, é inconteste que, de acordo com as operações praticadas no período, resta evidenciado que Eustáquio Maia teve disponível, até 31/12/2010, a importância de R\$ 4.518.712,43 – gado, valores em espécie, retornos de SCPs, Empréstimo. Isso sem levar

em conta a riqueza nova (rendimentos tributáveis) nos anos de 2009 e 2010, respectivamente, R\$ 114.747,04 e R\$ 1.062.678,17. Por outro lado, houve aplicação de recursos em bens e direitos no total de R\$ 3.845.228,10, sendo certo que R\$ 3.200.000,00 foram destinados à SCP – DHF. Assim, não pode a fiscalização alegar a falta de demonstração patrimonial do sócio oculto da SCP a partir tão somente das operações de compra e venda de gado em 2009.”.

A recorrente não demonstra a origem dos recursos, pois, como já dito anteriormente, não basta provar que tinha patrimônio que pudesse suportar os suprimentos, mas deveria demonstrar a origem e a entrega dos recursos, por exemplo, os R\$ 3,2 milhões aportados na SCP em 2010, conforme tabela acima, se originaram de onde? Originaram-se de venda de gado? Quem pagou? Quando pagou? Em que conta bancária os recursos foram depositados? Quando os recursos foram retirados da conta bancária para serem aportados na SCP? Quais os documentos que provam toda essa movimentação?

A respostas a essas questões é que levariam a prova da origem e entrega dos recursos, porém, a recorrente, em resposta a intimações da RFB (a fls. 1195) tenta provar a origem apenas com um contrato de venda de gado celebrado em 2009 (a fls. 1237), ou seja, um ano antes dos aportes feitos na SCP e sem comprovar qualquer movimentação financeira, nem de entrada na conta bancária do sócio, nem de saídas da conta bancária do sócio e de entrada na conta bancária da DHF, coincidentes em datas e valores.

Em suma, os sujeitos passivos não lograram comprovar a origem e entrega dos suprimentos de caixa, razão pela qual voto por manter a autuação fundada na omissão de receitas com base na presunção prevista no art. 282 do RIR/99.

2. Do Passivo Fictício

No que toca a este ponto da autuação, vale a transcrição do seguinte excerto do TVF, *in verbis*:

Baseado nos fatos constantes do item “4.1” fornecedor COSSISA, identificamos omissão de receita ao confrontarmos as informações prestadas pela FISCALIZADA (razão conta fornecedor Cossisa, livro registro de entrada fls.06/07) com as informações prestadas pelo referido fornecedor (NF, comprovante de pagamento e etc). As NF’s relacionadas abaixo permanecem em aberto em 31/12/2010, já tendo sido liquidadas anteriormente conforme informação prestada pelo fornecedor.

INFORMAÇÃO PRESTADA PELO FORNECEDOR							RAZÃO CONTA FORNECEDOR	OPERAÇÃO
NF	DATA EMISSÃO	DATA VCTO	VALOR R\$	DATA LIQUIDAÇÃO	VALOR RECEBIDO R\$	FORMA DE RECEBIMENTO		
4152	07/06/2010	17/06/2010	26.607,60	30/06/2010	26.607,60	BOLETO	NF permanece em aberto em 31/12	PASSIVO FICTÍCIO
5005	25/09/2010	11/10/2010	36.428,00	11/10/2010	36.428,00	BOLETO	NF permanece em aberto em 31/12	PASSIVO FICTÍCIO

No recurso voluntário, a recorrente assim se defende:

“Destaque-se que, tendo em vista milhares de notas fiscais emitidas durante o exercício de 2010, identificar eventual equívoco – o que não existe! – em menos de 10 (dez) operações/notas fiscais, é quase insignificante e, portanto, não pode servir de parâmetro para arrematar: existência de passivo fictício.

É impossível sustentar a presença de passivo fictício por mera amostragem que não chega a 1% do movimento.

Muito pelo contrário, inexistente passivo fictício. Mais uma vez, reportando-se à sistemática acima explanada que se refere à movimentação financeira, não se pode olvidar que observando-se restritivamente CONTAS BANCO e CAIXA, o fluxo financeiro e a operação contábil estão corretas.”

Ora, a recorrente não nega a existência do passivo fictício, mas, ao que parece, tenta apenas negar que tenha sido uma conduta dolosa. Ocorre que a presunção de omissão de receitas com base em passivo fictício não depende da comprovação de uma conduta dolosa, basta apenas provar o indício – existência no passivo de obrigações inexistentes ou já liquidadas, que a lei determina que se presuma a existência de omissão de receitas.

No caso em tela, restou demonstrada a existência de passivo fictício, razão pela qual voto por manter a autuação com base no art. 281, III, do RIR/99.

3. Saldo Credor de Caixa

Com relação a esse tópico, é importante trazer inicialmente, o seguinte trecho do TVF que bem resume como a recorrente escriturava sua conta caixa:

Já no TERMO DE INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL 243/2014, a FISCALIZADA foi intimada a:

“(...) 7. Na análise da conta CAIXA, observamos que a **FISCALIZADA adota a sistemática de registrar o movimento financeiro pela Conta Caixa, ou seja, todo cheque compensado na conta bancária da pessoa jurídica corresponde a um registro de débito no mesmo valor ou soma equivalente na conta caixa (entrada de recursos no caixa da empresa)**, na situação em análise é imprescindível que seja registrado imediatamente o pagamento da despesa que efetivamente foi liquidada com o recurso disponibilizado pela compensação do CH, ou seja, registrada a saída do recurso do caixa quando do pagamento das duplicatas anulando-se assim a transferência de recursos para o CAIXA, que de fato não ocorreu, caso não seja possível identificar a respectiva vinculação, fica justificada a glosa dos ingressos.

A emissão de cheques lançados a débito da conta “Caixa”, mesmo destinados a pagamentos de encargos da empresa, mas não lançados a crédito desta conta, configura hipótese de omissão de receitas, uma vez que o Caixa acrescido ficticiamente foi utilizado para fazer face a compromissos da empresa.

Os cheques emitidos e contabilizados como ingresso de recursos na conta CAIXA, bem como o suprimento de caixa com recursos originários da conta BANCO devem estar devidamente acompanhados de documentação comprobatória das despesas efetivamente foram pagas com os referidos recursos financeiros disponibilizados à FISCALIZADA. **Os cheques cujas cópias e cujos comprovantes de despesas não forem fornecidos a essa fiscalização serão excluídos da conta caixa, tendo em vista o fato de não terem sido fornecidos os elementos necessários e indispensáveis à identificação dos beneficiários e, em consequência, a operação ou a causa dos referidos pagamentos.** A não comprovação do efetivo titular de recursos movimentados poderá implicar na recomposição do saldo da conta Caixa com tributação a título de saldo credor de caixa (artigos 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do Regulamento do Imposto de Renda).

Assim, a Fiscalização intimou a recorrente a apresentar planilha eletrônica e em papel que vinculasse de forma individualizada os pagamentos realizados (saída do caixa) com os

recursos financeiros que em tese seriam destinados à entrada de recursos no caixa conforme escrituração realizada pela própria recorrente, seguindo o seguinte modelo:

Entrada de recursos no caixa (Lançamentos a débito da conta caixa)			Saída de recursos do caixa (Lançamentos a crédito da conta caixa)			
Data	Valor	Histórico	Data	fornecedor	nº NF	VALOR
04/01/20210	61.200,76	VR. CHEQUE EMITIDO Nº 000104				

A recorrente não apresentou a planilha e se limitou a sustentar que os comprovantes de pagamentos podem ser devidamente confrontados entre os livros fiscais e os extratos bancários do período, que estão sendo apresentados (...)", não tendo apresentado qualquer documento adicional que comprovasse as operações.

Após a Fiscalização confrontar os extratos bancários apresentados pela recorrente com sua conta caixa, tornou a intimar a recorrente a identificar individualizadamente os efetivos beneficiários de todos os cheques emitidos, inclusive dos SUPRIMENTOS DE CAIXA cujos recursos são oriundos das contas bancárias movimentadas junto às instituições financeiras no ano-calendário de 2010 relacionados no "ANEXO A" do TIF n. 335/14,

A recorrente respondeu da mesma forma como agora argumenta no seu recurso voluntário, se não vejamos o seguinte trecho do Recurso Voluntário:

Conforme se pode observar, NÃO há a emissão de um cheque para o pagamento de uma única despesa correspondente, mas sim a emissão, para maior praticidade, de um único cheque para que um funcionário possa sacar o valor inteiro, transformar em dinheiro na maioria das vezes, e efetuar o pagamento individualizado de diversas despesas.

Fica evidente na resposta da recorrente que ela cria óbices inexistentes, para não atender ao que lhe foi requerido, pois nada impede que ela vincule um cheque sacado a várias despesas, ou mesmo, dois ou mais cheques sacados a várias despesas, desde que em valor e datas compatíveis.

A recorrente continua sua argumentação, mas na tentativa vã de criar óbices para o atendimento do que lhe foi solicitado e que era a forma de ela desconstituir a presunção de omissão de receitas que lhe estava sendo imputada.

Note-se que tem razão a Fiscalização, quando afirma que se os valores dos cheques sacados na "boca do caixa" para pagamento de despesas eram debitados à conta caixa, era obrigatório que houvesse o registro também na conta caixa das saídas referentes às despesas pagas, pois, em não existindo, o que temos é ingressos que nunca ocorreram na conta caixa. Ou seja, só justificava considerar ingressado na conta caixa o dinheiro na posse do "funcionário" que sacava o cheque na "boca do caixa", se restasse provado que ele efetivamente utilizou para pagar despesas e que essas despesas foram creditadas na conta caixa. Sem isso, o que temos é um ingresso fictício na conta caixa e que deve efetivamente ser glosado, para fins de apuração da existência de saldo credor de caixa.

Como a recorrente não logrou comprovar, com documentos idôneos, que os débitos na conta caixa referentes a cheques sacados na “boca do caixa” por seu “funcionário” tinha correspondência com valores saídos da conta caixa referente a pagamento de despesas, voto por manter a autuação baseada na presunção de omissão de receita decorrente de saldo credor de caixa.

4. Da Multa de Ofício de 75% - saldo credor de caixa e passivo fictício

Com relação à multa de ofício, o primeiro ponto da defesa reside em alegar que a DRJ/BSB acertou em afastar a multa qualificada (150%), mas incorreu em grave equívoco ao aplicarem a multa de 75%, pois uma vez formalizado lançamento fiscal maculado com vícios materiais, principalmente no que tange à motivação das penalidades, se mostra impossível sua retificação/aperfeiçoamento por qualquer outra autoridade administrativa, sob pena de invasão de competência e tredestinação [sic].

A recorrente comete rotundo equívoco, pois basta a leitura atenta do art. 44 da Lei n. 9.430/96, na redação vigente à época, para restar claro de que não houve qualquer inovação do lançamento, salvo a desqualificação da multa, se não vejamos:

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

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

(...)

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

Observe-se que o base legal da multa qualificada não é somente o § 1º do art. 44, mas a combinação do inciso I do caput (regra geral) com o § 1º (qualificadora). Assim, o julgamento que afasta apenas a aplicação do § 1º do art. 44 (qualificadora), não afasta a aplicação do inciso I do caput, pois ele é a regra geral em lançamento de ofício, que independe de dolo na conduta.

No caso do direito tributário, a situação ainda é mais tranquila, pois, afora as hipóteses legais de aplicação de multa qualificada em que se exige a comprovação do dolo, a responsabilidade do contribuinte por infração é objetiva (art. 136 do CTN), de tal sorte que não há lançamento de ofício de crédito tributário sem o acréscimo de multa de ofício, mesmo que não haja qualquer acusação de conduta dolosa.

5. Da Multa de Ofício Qualificada 150% - suprimimento de caixa

Neste ponto, a recorrente se insurge contra a qualificação da multa na parte do lançamento referente à presunção de omissão decorrente de suprimento de caixa não comprovado.

Primeiramente, vale trazer à colação as razões pelas quais a DRJ/BSB não deu o mesmo tratamento a presunção de omissão de receita decorrente de suprimento de caixa que deu as presunções com base em saldo credor de caixa e passivo fictício, no tocante à multa de ofício aplicável, se não vejamos:

No caso dos autos, o sócio quotista da Impugnante, Sr. Eustáquio Soares Maia, constituiu fictamente uma Sociedade em Conta de Participação com o intuito de justificar e comprovar a transferência de recursos para o caixa da empresa fiscalizada. Recursos cuja origem e também a efetiva entrega do sócio para a empresa não foram comprovados, tanto pela falta de elementos comprobatórios da posse desses recursos pelo sócio, como também pela falta de documentação hábil e idônea que comprovasse a efetiva transferência dos recursos.

Tal fato ensejou, em conformidade com o disposto no artigo 282 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 29/03/99), o lançamento dos valores correspondentes aos suprimentos de numerário contabilizados a título de empréstimos do sócio que não tiveram sua origem e efetiva entrega comprovadas, caracterizando omissão de receitas.

Ou seja, em relação à infração 03 (omissão de receitas por presunção legal – suprimento de caixa por sócios e administradores) entendo que o procedimento levado a cabo pela contribuinte revela o ajuste doloso com o intuito de sonegação e fraude visando encobrir a verdadeira origem dos recursos necessários para o suprimento de caixa.

(...)

Nas demais infrações (saldo credor de caixa e passivo fictício) entendo que a intenção da contribuinte se amolda apenas ao tipo tributário sendo tão somente uma simples apuração de omissão de receita que, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, mormente, não há comprovação do dolo específico.

A decisão da DRJ/BSB encontra amparo na Súmula CARF n. 25, cujo verbete assim dispõe:

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

Assim, a questão gira em saber se constituição da SCP visou efetivamente visou retardar ou impossibilitar o conhecimento do Fisco da existência de suprimentos de caixa que vieram a se mostrar não comprovados (origem e entrega).

No recurso voluntário, a recorrente alega o seguinte:

- “1) inexistente impedimento legal para que a SCP seja formada entre a “DHF” e Eustáquio Maia, ainda que a primeira tenha como sócios o próprio Eustáquio Maia e a empresa RPL;
- 2) a Recorrente enfrentava grave dificuldade financeira no período fiscalizado (2010);
- 3) o desenho da operação se deu dessa forma exatamente porque, para atender questões de mercado (inexistia o interesse de dar publicidade de que os recursos de Eustáquio Maia estavam sendo inseridos na DHF, ainda que por empréstimo ou mútuo). De toda forma, todas essas informações eram de pleno conhecimento do Fisco Federal;
- 4) o Sr. Eustáquio Soares Maia tinha patrimônio suficiente para fazer o referido investimento, conforme DIPF apresentadas e homologadas;
- 5) o propósito da operação não era vender gado para investir na DHF; o propósito era investir na DHF, tendo em vista a necessidade evidenciada;
- 6) inexistente qualquer tentativa de simulação ou dissimulação, tendo em vista que a operação de formação patrimonial ocorreu um ano antes da SCP;
- 7) com ênfase, registre-se que a legislação societária restou totalmente omissa quanto ao objeto que deve ter uma SCP, o que, por conseguinte, abre espaço para que toda e qualquer finalidade seja adotada, desde que legal;
- 8) em relação aos lançamentos contábeis e apuração de tributos eventualmente devidos pela Sociedade em Conta de Participação não existia, à época, regulamento próprio descrevendo detalhadamente como devem ser feitos;
- 9) a Recorrente, enquanto sócia ostensiva da Sociedade em Conta de Participação, optou por registrar e calcular os tributos da Sociedade em Conta de Participação em sua escrituração própria;
- 10) não há que se falar em cálculo e demonstrativo segregados da SCP e “DHF”, pelo simples fato de não se ter nada a ser contabilizado e aferição de resultado.”

Vejamos o seguinte:

a) não há qualquer impedimento que sócio de pessoa jurídica constitua SCP com essa pessoa jurídica, porém, não havia um interesse comum dos sócios da SCP em tela, pois ela se prestou simplesmente para transferir recursos do sócio “contribuinte” para o sócio ostensivo, pois a própria recorrente justifica a transferência porque estava em dificuldade financeira;

b) o contrato de celebração da SCP decorreu apenas da vontade de Eustáquio Soares Maia, detentor de 99% do capital da DHF, já que assinou como sócio participante e como representante legal da sócia ostensiva;

c) a SCP não tinha objeto de exploração específico, pois seu contrato dizia que ela serviria para que o sócio “contribuinte” aportasse recursos nos investimentos da sócia ostensiva (DHF), contrariamente ao que sustentou a recorrente, ou seja, que os recursos viam em socorro de caixa em razão da difícil situação financeira por qual estava passando, assim, a SCP, no mínimo, estava dissimulando um empréstimo, isso se restasse provado que os recursos eram efetivamente da pessoa física do sócio;

d) se a Recorrente enfrentava grave dificuldade financeira no período fiscalizado, por que o Eustáquio Soares Maia, detentor de 99% do capital da DHF, não fez simplesmente um aporte no capital na recorrente e, preferiu fazer um aporte por meio de SCP? As justificativas dadas não convencem, pois o aumento do capital social é meio normal de sócios capitalizarem as suas empresas;

e) a transferência de recursos para a recorrente por meio de uma SCP serviu para retardar o conhecimento do Fisco dos suprimentos de caixa não comprovados, pois, na contabilidade, não ficava registrado que os suprimentos teriam sido feitos por sócio da recorrente, mas que seriam de uma SCP.

Assim, voto por manter a incidência da multa qualificada sobre os créditos tributários lançados sobre receitas omitidas decorrentes de suprimentos de caixa não comprovados.

Por outro lado, reduzo o percentual de multa qualificada de 150% para 100%, em razão do disposto no art. 106, II, c, do CTN, já que a Lei n. 14.689/23 alterou o inciso VI do § 1º do art. 44 da Lei n. 9430/96, para estabelecer o percentual de multa de ofício de 100% nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

6. Da Multa Isolada por Falta de Recolhimento das Estimativas

Com relação à multa isolada, a recorrente pede seja afastada a multa isolada aplicada.

A recorrente não tem razão, se não vejamos o que se segue.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (assim como o extinto Conselho de Contribuintes) firmou, ao longo do tempo, diferentes posições sobre o tema, se não vejamos:

a) que não se aplica a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois, a partir desse momento, só caberia a multa de ofício sobre o imposto de renda devido sobre o lucro real, já que não se pode penalizar duas vezes pela mesma infração;

b) que só se aplica a multa isolada sobre o valor que o montante do imposto sobre as bases estimadas superarem o imposto de renda sobre o lucro real devido ao final do ano;

c) que, até a entrada em vigor da redação dada pela Lei 11.488/07, a literalidade da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96 impunha que a multa isolada só fosse devida quando a pessoa jurídica deixasse de pagar o IRPJ e a CSLL e que os valores calculados sobre a base estimada são meras antecipações, logo não se confundem com tais tributos;

d) que a multa isolada não é devida juntamente com a multa de ofício por ser aplicável o instituto do Direito Penal da “consunção”.

Em 08/12/2014, foi aprovada a Súmula CARF nº 105, cujo verbete assim dispõe:

“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.”.

O teor da Súmula CARF nº 105 deixa claro, para mim, que o Pleno deste Colegiado adotou a posição segundo a qual a multa isolada só pode ser cumulada com a multa de ofício a partir da entrada em vigor da MPv nº 351/2007 (que se converteu na Lei 11.488/07), a qual alterou o art. 44 da Lei 9.430/96, tanto que faz constar expressamente em seu verbete que só era inaplicável a cumulação de multas, quando a multa isolada fosse fundamentada no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96. Logo, como os lançamentos das multas isoladas em tela se fundamentaram no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei 9.430/96, é inaplicável, na espécie, a Súmula CARF nº 105.

No entanto, mesmo que assim não fosse, a literalidade da Súmula CARF n. 105 só permite concluir que a cobrança concomitante das multas isoladas e de ofício só está vedada no período em que o fundamento legal da multa isolada era o **art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996**.

Trata-se assim de questão de amplo conhecimento desta Turma julgadora, razão pela qual, peço vênha aos meus pares para reproduzir voto proferido em outras assentadas, no qual enfrentei cada uma dessas posições.

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção.

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

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto

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

Das condutas infracionais diferentes.

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

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 na sua redação originária já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas *sub examine*: a decorrente da combinação do inciso I do *caput* com o inciso I do § 1º - aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do *caput* com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do *caput* com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do *caput* com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe

qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, consequentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

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

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

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

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o *bis in idem* só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. Por sua vez, a multa de ofício corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se

são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas *ad valorem* que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um *bis in idem*, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada nesse ou naquele caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado à instância administrativa de julgamento.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto e a contribuição calculados sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Por último, saliento que tudo quanto antes sustentado acerca da multa isolada por falta de recolhimento do IR sobre a base estimada aplica-se, *mutatis mutandi*, à multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada.

Por essas razões, voto por manter os lançamentos das multas isoladas por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre as bases estimadas mensais.

7. Da Responsabilidade Tributária de Eustáquio Soares Maia

Tanto o auto de infração como o TVF assim fundamentam a responsabilização tributária do sócio **Eustáquio Soares Maia**:

O próprio CTN, no mesmo Livro Segundo, que dispõe sobre as normas gerais de direito tributário, em seu título II, sobre a “Obrigação Tributária”, no Capítulo V, Seção III, define a responsabilidade de terceiros nos casos em que menciona. A fiscalização, no presente caso, determina-se pela aplicação do seguinte dispositivo:

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

(...)

III- os administradores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (...)”

Destaca-se a participação direta do sócio quotista abaixo identificado, na qualidade de administrador que teve ingerência na consecução dos fatos que resultaram na apuração das infrações descritas neste relatório:

EUSTÁQUIO SOARES MAIA, CPF 134.376.746-68, CI M-624.955, sócio administrador e quotista majoritário das empresas DHF PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA (fiscalizada) e RPL EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (faz parte do quadro societário da fiscalizada), residente na rua Tomaz Gonzaga, nº 401/1.601 – Bairro Lourdes.

Diante de todos os fatos apresentados no presente TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL fica evidente que a FISCALIZADA interagiu nesse contexto sob as ordens de seu sócio administrador, que comprovadamente foi o autor direto das operações que ora são esmiuçadas e consideradas como fatos geradores de imposto e contribuições federais, convertendo-se em matéria tributável, e cujas receitas foram mantidas a margem da tributação de forma sistemática no período fiscalizado.

A forma na qual a fiscalização lhe imputa a responsabilidade é a prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional, inciso I. Repisamos que a fiscalização entende que houve a prática de fraude, configurando-se, inclusive, a ativa participação do sócio nos fatos que deram origem ao surgimento dos fatos geradores que redundaram na constituição do crédito tributário, conforme está disposto no item 7) do presente TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL. Sendo o objetivo maior das operações relatadas a SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS.

Inicialmente, saliente-se que não restou demonstrado nos autos de que houvesse uma confusão patrimonial entre a DHF e Eustáquio Maia, em outras palavras, de que os ganhos indevidos obtidos com as infrações perpetradas pela recorrente fossem repartidos com Eustáquio Maia, ou seja, não há elementos de prova que sustentem o interesse comum entre eles. Vale ressaltar que o fato de ele ser titular de 99% da recorrente não o torna, só por isso, responsável tributário, nem muito menos caracteriza, só por isso, interesse comum dele com os fatos geradores dos lançamentos em tela. Assim, voto por afastar a responsabilidade de Eustáquio Maia com base no art. 124, I, do CTN.

Da mesma forma, voto por afastar a responsabilidade de Eustáquio Maia com base no art. 135, III, do CTN especificamente no que tange às infrações saldo credor de caixa e passivo fictício, pois, não restando demonstrada nenhuma conduta dolosa quanto a tais infrações, não há como sustentar a sua responsabilidade tributária. Por óbvio, também voto por afastar a responsabilidade de Eustáquio Maia quanto às multas isoladas por falta de recolhimento de IRPJ/Estimativa e CSLL/Estimativa.

Por último, no que tange à responsabilidade tributária em relação ao suprimento de caixa não comprovado, voto por manter a responsabilidade tributária de Eustáquio Soares Maia, pelas mesmas razões por que votei pela qualificação da multa.

Ora, ao contrário do que alega Eustáquio Maia, restou caracterizado ato ilícito por ele praticado dolosamente, qual seja, o contrato de SCP, assinado unicamente por ele e que serviu, como já dito, para dissimular suprimentos de caixa não comprovados.

Por essas razões voto por manter a responsabilidade tributária de Eustáquio Soares Maia, com base no art. 135, III, do CTN, apenas com relação aos créditos tributários decorrentes da omissão de receitas por suprimentos de caixa não comprovados.

Por último, vale salientar que restou claro, nestes autos, que a recorrente estava equivocada, pois não era cabível o arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, já que as omissões foram pontuais e não comprometem a contabilidade da recorrente, nem a apuração do lucro real e da base ajustada.

DA CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por:

a) **NÃO CONHECER do Recurso de Ofício;**

b) **DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário da contribuinte,** para reduzir, de ofício, o percentual de multa de qualificada de 150% para 100% incidente sobre créditos tributários decorrentes da presunção de omissão de receitas com base em suprimento de caixa não comprovados; e

c) **DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário de Eustáquio Soares Maia,** para manter a sua responsabilidade tributária, com base no art. 135, III, do CTN, apenas com

relação aos créditos tributários decorrentes da omissão de receitas por suprimentos de caixa não comprovados.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Henrique Nimer Chamas, redator designado

Não obstante o substancioso voto do relator, redijo as razões pelas quais a divergência inaugurada foi vencedora com relação à concomitância entre a aplicação de multa isolada e multa de ofício nos autos de infração.

Concomitância de multa de ofício e multa isolada pelo não pagamento de estimativas

A recorrente defende a ilegalidade de cobrança de multa de ofício em conjunto com multa isolada, decorrente do não pagamento de estimativas, matéria também impugnada e afastada pelo acórdão recorrido.

A matéria a ser analisada é objeto de uma série de questionamentos perante este Conselho. A análise histórico-sistemática da evolução interpretativa sobre a matéria é relevante para fundamentar o entendimento adotado.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que comina multas aplicáveis a infrações tributárias, passou por inúmeras alterações desde a sua edição, gerando dúvidas sobre a materialidade das penalidades prescritas. Dois momentos são relevantes para verificar o contexto histórico-normativo: o momento anterior e posterior à alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007.

Em sua redação original, assim prescreveu o legislador pátrio:

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

(...)

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

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

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

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

O *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação original, mencionava a materialidade atingida pela multa isolada, isto é, a *totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*.

Ao normatizar que a multa isolada se referiria à totalidade de tributo ou contribuição, a dúvida interpretativa é se a norma buscou atingir o valor do ajuste anual ou apenas “parte” da totalidade que se refere à estimativa mensal apurada. Aparentemente, tendo em vista que as antecipações de estimativas em nada se relacionam com a *totalidade de tributo ou contribuição*, a referência normativa se reporta ao valor devido no ajuste anual.

Contudo, alguns problemas de ordem prática são evidenciados, caso se interprete o termo *totalidade* como o devido no ajuste anual. Inicialmente, enquanto não há o ajuste anual, não haveria possibilidade de se verificar a ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário. Em segundo lugar, a interpretação esvaziaria o permissivo do inciso IV, porquanto não seria possível cobrar a multa isolada quando o valor devido no ajuste anual constituísse efetivamente prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Em ambos os casos, inexistiria base de cálculo para a multa isolada, impedindo sua aplicação.

As dúvidas deram azo a longos debates na jurisprudência administrativa deste CARF, sobre a possibilidade de cobrança concomitante da multa de ofício e da multa isolada, o que motivou a edição da Súmula CARF nº 105, assim disposta:

Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

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

Acórdãos Precedentes:

9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

O conteúdo sumular é claro ao impedir a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, devendo prevalecer esta última.

Contudo, a Medida Provisória nº 303/2006, que perdeu sua eficácia, e a Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, modificou o texto legal do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, retirando do *caput* a indicação da base de cálculo das multas. O dispositivo passou a vigorar com a seguinte redação:

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.

A norma prescrita constituiu importante evolução na matéria das sanções tributárias, sobretudo, porque deu fim à discussão sobre qual sera a base impositiva para multa no caso das estimativas mensal devida e não paga.

Mas os embates relacionados às sanções punitivas continuam. A nova redação do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996 esclarece ser a base de cálculo da multa isolada o valor do pagamento mensal. Sua interpretação deve se dar em conjunto com o teor da Súmula CARF nº 82:

Súmula CARF nº 82

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-96353, de 17/10/2007 Acórdão nº 105-16808, de 05/12/2007 Acórdão nº 108-08933, de 27/07/2006 Acórdão nº 107-09125, de 12/09/2007 Acórdão nº 103-

22842, de 24/01/2007 Acórdão nº 101-96683, de 17/04/2008 Acórdão nº 105-17057, de 30/05/2008.

O conteúdo sumulado consolidou o entendimento de que as estimativas consistem em mera antecipação do tributo devido, tornando-as inexigíveis após o término do ano-calendário, a partir do qual o próprio tributo é apurado e devido.

Compreende-se as estimativas como sendo uma técnica de arrecadação imposta aos optantes pelo regime anual de apuração do lucro real e, caso seja autuado o contribuinte, sofrendo a exigência do recolhimento das estimativas no curso do ano-calendário ao qual correspondem, não se exige a multa isolada, mas multa de ofício de 75%. Isso significa que se impõe ao contribuinte a penalidade, para que cumpra sua obrigação de antecipar recursos aos cofres públicos, independentemente de, ao final do ano-calendário, apurar ou não saldo de tributo a pagar.

Entender de forma contrária implicaria o esvaziamento da norma sancionatória imposta àquele que deixa de antecipar o devido tributo, instituindo prazo decadencial inferior a um ano, o que não é suportado pela previsão do Código Tributário Nacional.

A conduta penalizada é distinta: inicialmente, ao contribuinte é imputado o dever de antecipar as parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais); após, surge o dever de pagar esse mesmo tributo apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual). São duas situações distintas, as quais seguem regimes jurídicos também diferentes.

As duas condutas, a bem da verdade, são independentes. É possível apurar as estimativas mensais e não apurar o ajuste anual, bem como é possível que o contribuinte apure o ajuste anual, ainda que não tenha realizado a mensuração das estimativas mensais. Ao cabo, o que se busca é o pagamento do tributo pelo sujeito passivo, mas os bens jurídicos tutelados não são os mesmos: as estimativas se voltam à manutenção do fluxo de caixa do governo durante o ano, a fim de que a arrecadação do IRPJ apurado pelo Lucro Real anual não implique em um único pagamento (inclusive, que poderia impactar a adimplência fiscal); por outro lado, o ajuste anual tem a finalidade de que o sujeito passivo pague o que de fato é devido, em respeito aos princípios aplicáveis à relação jurídico-tributária – tanto é que existe a figura do saldo negativo, para os contribuintes que antecipem tributo a maior no decorrer do ano.

É por isso que as condutas envolvem penalidades específicas para cada caso. Estimativas não pagas são penalizadas com multa isolada de 50%, ao passo que o ajuste anual devido é penalizado à razão de 75%.

Após o ano de 2007, com a alteração legislativa da Lei nº 11.488/2007, portanto, a aplicação da Súmula CARF nº 105 foi esvaziada.

Contudo, tratando-se de lançamento concomitante de multa isolada e de ofício, isto é, quando não se trata de um simples lançamento de multa de ofício, cobrada em razão de o

contribuinte não ter atuado em prol de antecipar o tributo devido apurado mensalmente no lucro real por estimativa, a situação torna-se mais complexa.

Os lançamentos conjuntos em que se exige a multa de ofício pelo não pagamento dos tributos apurados sob a sistemática do lucro real anual em conjunto com a multa isolada afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins, no REsp nº 1.496.354-PR (DJE 24/03/2015):

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

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

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

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

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende 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.

Mais recentemente, os Ministros da 2ª Turma do STJ, por unanimidade de votos, reiteraram esse posicionamento, conforme atesta a ementa do julgamento proferido no **REsp 1.708.819/RS**, de 16/11/2023. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido.

Este CARF, conforme esposado no voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, firmou o seguinte entendimento:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas 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 nº 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 inoccorrência 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 nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 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 nº 105):

(...)

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 (Teoria da Proibição de *Bis in Idem* no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462).

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 nº 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 fatos geradores colhidos no lançamento de ofício.

(...)

Ora a questão que é insuperável é a seguinte: como a contribuinte poderia se manter adimplente com as estimativas se a sua apuração não refletia a necessidade do recolhimento e nem sequer permitiria o pagamento do tributo? A estimativa somente surgiu após o lançamento de ofício e até então a contribuinte cumpriu adequadamente suas obrigações acessórias e principal. É desarrazoado exigir que a contribuinte mantivesse duas formas de apuração do IRPJ (uma que fosse fiel ao seu entendimento e outra com um *potencial* entendimento distinto do Fisco brasileiro).

Nesse sentido, **dou provimento** ao Recurso Voluntário, para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas