



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13984.000831/2007-81
ACÓRDÃO	1301-007.594 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROBERTO TEALDI TRANSPORTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

INDENIZAÇÃO DE SEGURO. LUCRO PRESUMIDO.

Os valores a título de indenização pagos por empresa seguradora pela perda em bens do ativo permanente deverão ser acrescentados A. base de cálculo do Lucro Presumido pelo ganho de capital apurado, decorrente do confronto entre a verba indenizatória e o valor contábil dos bens.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGENS. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITA.

Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS TRAZIDA NA FASE DA IMPUGNAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA CAUSA OU NATUREZA DOS DEPÓSITOS E DA EVENTUAL TRIBUTAÇÃO DESSES VALORES.

Caso o contribuinte faça a prova da origem dos depósitos após a fase da autuação, ou seja, na impugnação, a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, somente será afastada se o contribuinte comprovar que os depósitos não deveriam ser ordinariamente tributados, haja vista que na fase recursal, a autoridade autuante não poderá efetuar a reclassificação dos rendimentos, como determinado pelo art. 42, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA VINCULADA. CONCOMITÂNCIA.

O art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, da prevê duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares. Quanto ao mérito, acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Relator, José Eduardo Dornelas Souza, e Eduardo Monteiro Cardoso, que lhe davam provimento parcial para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida a multa de ofício aplicada. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

IÁGARO JUNG MARTINS – Redator designado

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Eduarda Lacerda Kanieski.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 07-29.313, proferido pela 3ª Turma da DRJ/FNS que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Impugnação, para manter parcialmente o crédito tributário originalmente constituído.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

A pessoa jurídica acima qualificada foi submetida a procedimento fiscal do qual resultou formalizada exigência a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ (fls. 1189 a 1205), relativa a fatos geradores ocorridos nos anos de 2002, 2003 e 2004, no valor de R\$ 695.213,75, acrescida de juros de mora devidos à época do pagamento, e de multa de ofício ordinária de 75%.

No curso do procedimento fiscal, a autoridade autuante constatou a falta de recolhimento do imposto incidente sobre o ganho de capital percebido pela contribuinte na alienação de bens de seu ativo imobilizado. Além disso, com base no que dispõe o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, foi apurada omissão de receitas em face de a Contribuinte, regularmente intimada, não ter comprovado a origem de recursos utilizados em depósitos bancários efetuados em contas de sua titularidade.

A autoridade autuante observou o regime de tributação eleito pela contribuinte, de modo que no lançamento referente aos fatos ocorridos em 2002 e 2004 o imposto foi calculado segundo as regras do Lucro Presumido, enquanto que no lançamento referente aos fatos ocorridos em 2003, o imposto foi calculado segundo as regras do Lucro Real Anual.

Do referido Auto de Infração consta, ainda, a exigência de multa de ofício isolada de 50%, no valor de R\$ 40.109,46, em razão da falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ no ano-calendário de 2003. A demonstração do cálculo da multa isolada encontra-se à fl. 1253.

Em consequência dos fatos acima mencionados, foram lavrados Autos de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 1229 a 1241), e de multa de ofício isolada de 50% em razão da falta de recolhimento de estimativas mensais da CSLL no ano de 2003 (fls. 1185 a 1188).

Em vista da omissão de receitas foram lavrados Autos de Infração a título de Contribuição para o PIS/Pasep (fls. 1206 a 1217), e de Cofins (fls. 1218 a 1228).

São também exigidos juros de mora devidos à época do pagamento, nos termos do § 3º do art. 61 da Lei no 9.430, de 1996.

As conclusões da autoridade fiscal encontram-se registradas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1254 a 1264).

O crédito tributário lançado encontra-se abaixo discriminado:

EXAÇÃO	PRINCIPAL (R\$)	MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL (R\$)
Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ	695.213,75	521.410,28
Multa Isolada (50%) - Falta de recolhimento de estimativas IRPJ	40.109,46	-
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL	275.717,25	206.787,91
Multa Isolada (50%) - Falta de recolhimento de estimativas CSLL	19.754,36	-
Contribuição para o PIS/Pasep	77.899,08	58.424,18
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins	270.121,17	202.590,73
Total	1.378.815,07	989.213,10

Do lançamento fiscal a Contribuinte teve ciência em 27 de junho de 2007.

Irresignada, em 27 de julho de 2007 apresentou impugnação de fls. 1272 a 1299, mais anexos, na qual alega:

- preliminarmente, a falta de habilitação técnica da autoridade fiscal para desclassificar a escrita contábil;
- a inoportunidade de ganho de capital na venda de bens do ativo imobilizado e na ocorrência de sinistros;
- falta de previsão legal para a presunção de omissão de receitas utilizada;
- inoportunidade das hipóteses eleitas para a desclassificação da conta caixa;
- inexistência de depósitos bancários sem comprovação de origem;
- exigência indevida de multa isolada com base em estimativas dos meses de abril e julho de 2003;
- exigência indevida de duas penas para a mesma conduta;
- indevida desconsideração de créditos na apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

Naquela oportunidade, a r. Turma Julgadora entendeu pela procedência parcial da Impugnação, nos termos do acórdão a seguir ementado:

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

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

INDENIZAÇÃO DE SEGURO. LUCRO PRESUMIDO.

Os valores a título de indenização pagos por empresa seguradora pela perda em bens do ativo permanente deverão ser acrescentados A. base de cálculo do Lucro Presumido pelo ganho de capital apurado, decorrente do confronto entre a verba indenizatória e o valor contábil dos bens.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGENS. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITA.

Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS TRAZIDA NA FASE DA IMPUGNAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA CAUSA OU NATUREZA DOS DEPÓSITOS E DA EVENTUAL TRIBUTAÇÃO DESSES VALORES.

Caso o contribuinte faça a prova da origem dos depósitos após a fase da autuação, ou sei a, na impugnação, a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, somente será afastada se o contribuinte comprovar que os depósitos não deveriam ser ordinariamente tributados, haja vista que na fase recursal, a autoridade autuante não poderá efetuar a reclassificação dos rendimentos, como determinado pelo art. 42, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996. Em outras palavras, transcorrida a fase da autuação, a Contribuinte somente poderá afastar a presunção de omissão de receita se ficar comprovado, indubitavelmente, que os depósitos bancários têm origem em eventos situados fora do campo de incidência do imposto de renda ou, caso estejam abrangidos pela hipótese legal de incidência, que já sofreram a devida tributação.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO.

Contribuintes que deixarem de recolher, no curso do ano-calendário, as parcelas devidas a título de antecipação (estimativa) do IRPJ sujeitam-se multa de ofício de cinquenta por cento, aplicada isoladamente, calculada sobre os valores de antecipação não pagos.

Esta multa de ofício não se confunde com aquela aplicada sobre o IRPJ apurado no ajuste anual, não pago no vencimento, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação. Em vista disso, o lançamento da multa isolada é compatível com a exigência de tributo apurado ao final do ano-calendário, acompanhado da correspondente multa de ofício.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, reiterando as razões de defesa apresentadas.

Numa primeira apreciação, por meio da Resolução nº 1301-001.091, esta Turma de Julgamento resolveu converter o julgamento em diligência, para que a autoridade preparadora adotasse as seguintes providências:

i) intimar o Contribuinte para que, com base no documento de fls. 1260 e 1270 (onde se encontram listados os depósitos bancários que a fiscalização considerou carentes de comprovação de origem), faça prova individualizada dos valores lá

mencionados, podendo, para tanto, fazer uso dos registros relativos à conta Caixa, inclusive suas contrapartidas e os respectivos documentos que lhes dão suporte, sejam eles documentos contábeis, extracontábeis ou fiscais. Na oportunidade, deve apresentar planilhas fazendo conexão entre os valores depositados e os respectivos documentos, independentemente dos valores terem sido oferecidos à tributação. Caso os valores terem sido oferecidos à tributação, individualizá-los, apresentando a documentação hábil e idônea necessária.

ii) Após, a autoridade fiscal deverá elaborar relatório conclusivo das verificações efetuadas, com base nas documentações e planilhas apresentadas.

iii) Em seguida, o contribuinte deverá ser cientificado do seu resultado, facultando-lhe a oportunidade de se manifestar nos autos sobre suas conclusões, no prazo de 30 dias, em conformidade com o parágrafo único, art. 35, do Decreto 7.574/2011.

iv) Na sequência, o processo deverá retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento, sendo distribuído a este Conselheiro independentemente de sorteio.

Em atendimento, foi confeccionado o documento denominado de Relatório de Diligência Fiscal, que concluiu:

Concluo que o razão da conta caixa apresentado não conseguiu suprir a carência de comprovação de origem do depósitos bancários listados no documento de fls. 1260 e 1270 isto é, não se presta a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações e desse modo, fica o contribuinte ciente deste encerramento e que se quiser poderá se manifestar nos autos sobre suas conclusões, no prazo de 30 dias, em conformidade com o parágrafo único, art. 35, do Decreto 7.574/2011.

Cientificado da diligência, o contribuinte discorda do teor da diligência, pugna pelo retorno dos autos à Autoridade preparadora para o efetivo cumprimento da diligência antes solicitada, e, alternativamente, pelo provimento integral do seu recurso.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Preliminar: Falta de Habilitação Técnica para Desclassificar a Escrita.

A Recorrente alega a falta de habilitação técnica da Autoridade Fiscal para desclassificar a escrita. Aduz que a discussão é pertinente à desconsideração da escrita contábil da Contribuinte e não mero exame da escrita fiscal, o que, por isso, equivocou-se a DRJ quando invocou a Súmula CARF 8, pois ela não pode ser aplicada.

Não prosperam seus argumentos.

Primeiro, não houve a desclassificação da escrita contábil, o que, já por ai, cai por terra sua alegação.

Segundo, a alegação é antiga e há muito sedimentou-se no CARF o entendimento de que o Auditor Fiscal da Receita Federal possui sim competência para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica e daí tirar as conclusões que entender pertinentes, desde que motivadas, obviamente. Neste sentido é a súmula CARF nº 8:

Súmula CARF nº 8: O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

Logo, rejeita-se a preliminar suscitada.

Infração: Ganho de Capital na Venda de Bens do Ativo Imobilizado e na Ocorrência de Sinistros

No tópico, alega a Interessada que é totalmente indevida tal pretensão fiscal, e apresenta seus argumentos nos seguintes termos:

De acordo com o Fisco, a Recorrente teria auferido ganho de capital em relação aos seguintes bens constantes de seu ativo imobilizado:

- a) Scania T113 4x2, chassi 9BSTH4X2ZP3247995, alienado em 16/05/2002, pelo valor de R\$ 65.000,00, com custo contábil de R\$ 14.841,70, resultando no suposto ganho de capital de R\$ 50.158,30;
- b) Scania T 113H 4x2, chassi 9BSTH4X2ZP3261675, alienado em 13/12/2002, pelo valor de R\$ 83.000,00, com custo contábil de R\$ 22.462,93, resultando no suposto ganho de capital de R\$ 60.537,07;
- c) Scania 113, chassi 9BSTH4X2ZR3251405, em relação ao qual a Impugnante recebeu o valor correspondente ao sinistro de R\$ 64.234,00, em 17/04/2002, com custo contábil de R\$ 21.798,07, resultando no suposto ganho de capital de R\$ 42.435,93.

Ocorre, no entanto, que na espécie não ocorreu efetivamente ganho de capital. Em relação aos bens alienados, o Fisco considerou o custo contábil defasado do bem e, em relação ao bem sinistrado, não há como se falar em ganho de capital, mas tão somente em indenização, que ao contrário do entendimento das Autoridades Julgadoras, não é tributada pelo IRPJ e CSLL.

Em relação aos bens alienados, a atualização monetária do custo dos bens alienados não representa acréscimo patrimonial, mas tão somente a atualização do seu valor que sofre os efeitos da infração.

O Fisco deveria ter considerado o custo corrigido dos respectivos bens para apurar se efetivamente houve ganho de capital, base de cálculo da exigência fiscal, o que não ocorreu, maculando a exigência fiscal com a eiva da nulidade absoluta.

[...]

Já em relação ao bem sinistrado, o montante recebido pela Recorrente não constitui ganho de capital eis que não há operação de venda e não existe lucro. Trata-se de indenização.

A justa indenização em dinheiro representa simplesmente a restauração do patrimônio da Recorrente, desfalcado pelo sinistro, sem que se verifica a ocorrência de qualquer acréscimo patrimonial representativo de riqueza.

Ocorre apenas retribuição em razão de um dano sofrido, prevista no art. 5º, XXIV, da Constituição Federal.

Por justa indenização entende-se não só a cobertura do valor real e atual dos bens sinistrados à data do pagamento, como também os lucros cessantes e os danos emergentes do proprietário, decorrentes do despojamento do seu patrimônio.

Os pagamentos efetuados pela seguradora foram absolutamente consentâneos e proporcionais às perdas geradas com o sinistro. Mesmo que a indenização recebida pela Recorrida supere o valor contábil do bem sinistrado, permanece sua natureza reparatória.

Sendo a justa indenização paga pela seguradora mera reposição do patrimônio da Recorrente, forçoso será concluir que não ocorre qualquer acréscimo de valor ou qualquer ganho de capital, não tendo cabida e nem respaldo legal pretender-se tributá-las pelo Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro calculadas pelo lucro presumido.

[...]

Em face do exposto, é totalmente indevida a pretensão fiscal, eis que não ocorreu ganho de capital na venda de bens do ativo imobilizado e na ocorrência de sinistros, merecendo desde já o seu cancelamento.

A DRJ se manifestou sobre esses argumentos, como se verifica a seguir:

Em análise ao arguido, de se concluir que não assiste razão à Impugnante.

Para as pessoas jurídicas optantes do lucro presumido (caso da Contribuinte no ano-calendário de 2002), o ganho de capital tem a seguinte disciplina na legislação tributária, mais especificamente no Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99 — Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999):

CAPÍTULO II

GANHOS DE CAPITAL E OUTRAS RECEITAS

Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

§ 1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá a diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor

(...)

E o custo contábil (referência legal para aferição do ganho de capital) corresponde ao valor de aquisição diminuído dos encargos de depreciação. Tal determinação está expressa no art. 4º, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, e em perfeita consonância com o art. 25, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

Como visto, a Impugnante defende que "o Fisco deveria ter considerado o custo corrigido dos respectivos bens". No entanto, é amplamente conhecido o fato de que a correção monetária foi extinta pela Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

Art. 4º Fica revogada a correção monetária das demonstrações financeiras de que tratam a Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, e o art. 1º da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991.

Parágrafo único. Fica vedada a utilização de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras, inclusive para fins societários.

(...)

Art. 35. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996.

Merece destaque o fato de que, em verdade, à luz do que dispõe o parágrafo único do art. 4º da Lei nº 9.249, de 1995, a correção monetária não apenas foi revogada, mas foi expressamente proibida sua utilização.

Diante dos dispositivos acima reproduzidos, fica evidente a razão para a disciplina que se encontra nos incisos do art. 522 do RIR/99:

Art. 522. Para os fins de apuração do ganho de capital, as pessoas jurídicas de que trata este Subtítulo observarão os seguintes procedimentos (Lei nº 9.249, de 1995, art. 17):

I - tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser atualizado monetariamente até 31 de dezembro desse ano, não se lhe aplicando qualquer atualização monetária a partir dessa data; II - tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer atualização monetária

(...) (destaques acrescidos)

Portanto, quanto à reclamada correção monetária do custo contábil dos bens da Impugnante, trata-se de uma pretensão que a partir de 1º de janeiro de 1996 não apenas deixou de ser amparada pelo ordenamento jurídico, como também passou — a partir da mesma data — a ser expressamente vedada pela Lei.

Neste momento, impende consignar que a Contribuinte adquiriu dois dos bens acima identificados em data posterior à extinção da correção monetária. Conforme a própria Contribuinte afirmou em comunicação dirigida à autoridade fiscal (fl. 689), os bens (chassis 47995 e 61675) foram adquiridos em 15/12/1998 e 22/12/1999, respectivamente.

Quanto ao outro bem (chassis 51405), não há nos autos informação relativa A data de aquisição do mesmo. Há, no entanto, documento informando que o bem foi fabricado no ano de 1994 e adquirido de outra transportadora (fl. 704). Mesmo admitindo a remota possibilidade de este bem ter sido adquirido antes de 31 de dezembro de 1995, tratando-se de alienação que ocorreu no ano de 2002, é de se esperar que na data da alienação, no custo contábil do referido bem (valor de que se valeu a autoridade fiscal para fazer o lançamento), estivesse computada a correção monetária que até o final de 1995 era possível de ser apropriada pela Contribuinte. Após 31 de dezembro de 1995, como visto, a correção monetária é expressamente vedada pela Lei.

Ante o exposto, no presente caso é improcedente a pretensão relativa à correção monetária do custo contábil dos bens alienados no ano de 2002 pela Impugnante.

Quanto à percepção de ganho de capital por ocasião do recebimento de indenização em face de sinistro de bem objeto de contrato de seguro, a Contribuinte contesta a conclusão da autoridade lançadora sob o fundamento de que o montante recebido não constituiria ganho de capital, e visaria tão somente a reposição do valor do bem sinistrado.

Ora, se a referência legalmente eleita para fins de aferição da existência de ganho de capital (o custo contábil), no específico caso do bem identificado pela Contribuinte (chassis 51405), era de R\$ 21.798,07, a indenização no montante de R\$ 64.234,00 obviamente não se prestou a apenas repor o valor do bem sinistrado. Aqui não podemos confundir reposição do bem pelo seu valor de mercado (obrigação assumida pela seguradora), com reposição do valor do bem, como pretende a Contribuinte.

Na essência, para fins de apuração do ganho de capital, é indiferente o fato de a alienação ser decorrente de compra e venda ou em face de sinistro. Em ambos os casos haverá ganho de capital sempre que o valor recebido pelo alienante for superior ao custo contábil do bem alienado.

Portanto, as indenizações destinadas a reparar danos patrimoniais compõem a base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas jurídicas tributadas segundo as regras do Lucro Presumido somente pelo ganho de capital eventualmente apurado, decorrente do confronto da verba indenizatória com o valor contábil do bem, exatamente como fez a autoridade fiscal.

Quanto à alegação de que permanece a natureza reparatória da indenização mesmo que o valor pago pela seguradora supere o valor contábil do bem sinistrado, de se fazer que esse fato não é incompatível com a tributação do

ganho de capital. Sim, porque a indenização sempre terá natureza reparatória. E no caso dos contratos de seguro geralmente ela é fixada de acordo com o valor de mercado do bem sinistrado, justamente para permitir sua reposição. No entanto, se o valor de mercado (referência da indenização) é superior ao custo contábil (referência para o cálculo de eventual ganho de capital), haverá incidência do Imposto de Renda sobre a parcela excedente. Em outras palavras, sempre que o valor pactuado para reposição de bem sinistrado é maior que o valor patrimonial do mesmo bem (custo contábil), haverá ganho de capital e, conseqüentemente, incidirá o Imposto de Renda.

Em síntese, pode-se afirmar que toda indenização tem natureza reparatória, mas nem toda indenização se limita a apenas recompor o valor do patrimônio objeto do dano. Isso fica evidente no presente caso, afinal, em relação ao bem identificado pela Impugnante (chassis 51405), a reparação consubstanciada pela indenização (R\$ 64.234,00) superou, e muito, o valor patrimonial do bem sinistrado (R\$ 21.798,07).

É preciso afastar a equivocada e muito difundida ideia de que não incide Imposto de Renda sobre verbas indenizatórias. Sempre que a indenização provocar um acréscimo patrimonial, exatamente como se verifica no presente caso, estará presente o pressuposto fático suficiente para justificar a incidência do Imposto de Renda.

Ante o exposto, quanto ao combatido lançamento fiscal relativo ao ganho de capital percebido no ano de 2002 pela Contribuinte, nenhum reparo há que se fazer no feito fiscal.

Compreendo que os fundamentos antes transcritos utilizados pela DRJ para refutar as alegações da Interessada, no tópico, devem prevalecer, e por isso, utilizo-os como razões de decidir neste voto.

Infração: Omissão de Receitas Apurada a partir dos Depósitos Bancários Cerceamento ao Direito de Defesa

Neste tópico, alega a Recorrente que a decisão recorrida cerceou seu direito de defesa. Aduz que a Autoridade julgadora reconheceu a comprovação da origem dos depósitos por ela efetuados, especialmente os de nº 90 e nº 370 da planilha da fiscalização, porém, ao invés de cancelar as exigências fiscais, modificou o evento tributável e o fundamento legal da exigência fiscal. A irresignação da Recorrente reporta-se aos seguintes parágrafos do voto-condutor da DRJ:

No entanto, ainda que comprovada a origem dos recursos utilizados nos depósitos em exame, a Contribuinte não demonstrou que tenha oferecido tais valores oportunamente A tributação. Essa constatação é importante haja vista que, para fins de afastar a presunção legal de que a Contribuinte omitiu receitas, é imprescindível a comprovação de que os valores identificados pela fiscalização

não constituem receita tributável ou, se constituem, que foram oportunamente oferecidos A tributação.

Como se nota, a Contribuinte apenas comprovou que os depósitos têm origem em sua atividade econômica, mas não trouxe elementos suficientes para que se afirme com certeza que os valores correspondentes, tributáveis como restou esclarecido, foram espontânea e oportunamente oferecidos à tributação.

Embora em outra oportunidade, tenha me manifestado de forma diferente ao entendimento que apresentarei na sequência, aproximando da tese defensiva, numa melhor reflexão sobre a matéria, compreendi que a decisão recorrida não merece reparos no ponto.

Com efeito, para afastar a presunção em referência, após o transcurso da fase de autuação, o Contribuinte, além de comprovar a origem dos depósitos, deve também comprovar que tais valores ou estão fora do campo de incidência do imposto de renda ou se estiverem dentro deste campo, revestindo-se, portanto, de natureza tributável, comprovar que estes valores já sofreram a devida tributação. Ora, de fato, no transcorrer do processo administrativo, a Autoridade autuante não poderá mais efetuar a reclassificação dos rendimentos, como determinado pelo art. 42, §2, da Lei nº 9.430, de 1996, que assim se expressa:

§2º Os valores cuja origem houve sido comprovados, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específica, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

Logo, correto o entendimento de que após a fase da autuação, o Contribuinte somente poderá afastar a presunção de omissão de receita se ficar comprovado, indubitavelmente, que os valores depositados possuem origem ou em eventos situados fora do campo de incidência do imposto de renda, ou, caso estejam abrangidos pela hipótese legal de incidência, que já sofreram a devida tributação.

Não há que se falar que tal entendimento violaria ou cercearia o direito de defesa do Contribuinte por modificar o evento tributável e o fundamento legal da exigência fiscal, pois o citado parágrafo 2º do art. 42, da Lei 9.430/96 é direcionado ao Auditor Fiscal, que deverá exigir o crédito tributário decorrente de omissão de receita por aferição direta e não mais por presunção legal, na hipótese de comprovação da origem naquela fase, mas identificado que os valores foram mesmo omitidos da tributação.

Ultrapassada esta fase, aplica-se o caput do art. 42 da Lei nº 9.430/96, que assim dispõe:

Art. 42. Caracterizam -se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A propósito, o referido dispositivo, inclusive, teve sua constitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, em julgamento sujeito à repercussão geral:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. LEI 9.430/1996, ART. 42. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

1. Trata-se de Recurso Extraordinário, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 842), em que se discute a Incidência de Imposto de Renda sobre os depósitos bancários considerados como omissão de receita ou de rendimento, em face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996. Sustenta o recorrente que o 42 da Lei 9.430/1996 teria usurpado a norma contida no artigo 43 do Código Tributário Nacional, ampliando o fato gerador da obrigação tributária.

2. O artigo 42 da Lei 9.430/1996 estabelece que caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

3. Consoante o art. 43 do CTN, o aspecto material da regra matriz de incidência do Imposto de Renda é a aquisição ou disponibilidade de renda ou acréscimos patrimoniais.

4. Diversamente do apontado pelo recorrente, o artigo 42 da Lei 9.430/1996 não ampliou o fato gerador do tributo; ao contrário, trouxe apenas a possibilidade de se impor a exação quando o contribuinte, embora intimado, não conseguir comprovar a origem de seus rendimentos.

5. Para se furtar da obrigação de pagar o tributo e impedir que o Fisco procedesse ao lançamento tributário, bastaria que o contribuinte fizesse mera alegação de que os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração. Isso impediria a tributação de rendas auferidas, cuja origem não foi comprovada, na contramão de todo o sistema tributário nacional, em violação, ainda, aos princípios da igualdade e da isonomia.

6. A omissão de receita resulta na dificuldade de o Fisco auferir a origem dos depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte, bem como o valor exato das receitas/rendimentos tributáveis, o que também justifica atribuir o ônus da prova ao correntista omissor. Dessa forma, é constitucional a tributação de todas as receitas depositadas em conta, cuja origem não foi comprovada pelo titular.

7. Recurso Extraordinário a que se nega provimento.

Tema 842, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional". (RE 855649, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 03/05/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-091 DIVULG 12-05-2021 PUBLIC 13-05-2021)

Com efeito, tal dispositivo legal estabeleceu uma presunção de omissão de receitas, autorizando a exigência de imposto de renda e de contribuições correspondentes, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

Há de se esclarecer que não se está tributando o depósito bancário ou que este seja o fato gerador do imposto de renda. O que se está tributando é uma importância financeira de propriedade da fiscalizada que, pelo fato de não estar justificada, deve ser considerada receita omitida, segundo a legislação acima reproduzida, presumindo-se que este montante na verdade se origina de receita tributável auferida.

Logo, há de se rejeitar a alegação de cerceamento de defesa.

Da Diligência Fiscal Realizada

Como relatado, por meio da Resolução nº 1301-001.091, esta Turma de Julgamento resolveu converter o julgamento em diligência, para que a autoridade preparadora adotasse as seguintes providências:

- i) intimar o Contribuinte para que, com base no documento de fls. 1260 e 1270 (onde se encontram listados os depósitos bancários que a fiscalização considerou carentes de comprovação de origem), faça prova individualizada dos valores lá mencionados, podendo, para tanto, fazer uso dos registros relativos à conta Caixa, inclusive suas contrapartidas e os respectivos documentos que lhes dão suporte, sejam eles documentos contábeis, extracontábeis ou fiscais. Na oportunidade, deve apresentar planilhas fazendo conexão entre os valores depositados e os respectivos documentos, independentemente dos valores terem sido oferecidos à tributação. Caso os valores terem sido oferecidos à tributação, individualizá-los, apresentando a documentação hábil e idônea necessária.
- ii) Após, a autoridade fiscal deverá elaborar relatório conclusivo das verificações efetuadas, com base nas documentações e planilhas apresentadas.
- iii) Em seguida, o contribuinte deverá ser cientificado do seu resultado, facultando-lhe a oportunidade de se manifestar nos autos sobre suas conclusões, no prazo de 30 dias, em conformidade com o parágrafo único, art. 35, do Decreto 7.574/2011.
- iv) Na sequência, o processo deverá retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento, sendo distribuído a este Conselheiro independentemente de sorteio.

Pelo que se vê dos seus termos da proposta, deu-se uma nova oportunidade para que a Interessada fizesse prova da origem dos valores depositados em sua conta.

Em atendimento, foi confeccionado o documento denominado de Relatório de Diligência Fiscal, que concluiu:

Livro Diário Eletrônico da Contribuinte entregue à RFB, e, além disso, o saque dos valores pode ser confirmado nos extratos bancários acostados ao processo.

Quanto ao depósito nº 1019 da planilha da RFB, no valor de R\$ 80.000,00, diz que na data de 14/12/2004, realizou o saque de cheques do Banco Mercantil e Unibanco, cujos recursos posteriormente foram depositados na conta do Bradesco, e reclama que todas estas informações foram ignoradas pelo Auditor Fiscal, que preferiu encerrar a diligência de forma inconclusiva.

Pois bem.

Apesar de reconhecer o esforço da Recorrente em explicar os lançamentos contábeis relacionados à conta Caixa, este esforço não se traduz no cumprimento do que estabelece o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, pois o seu exame, de fato, é prescindível.

Em procedimento de diligência, deu-se nova oportunidade ao Contribuinte para esclarecer a origem dos recursos utilizados em depósitos individualmente identificados pela fiscalização, mas este preferiu insistir no debate em torno das conclusões da Autoridade Fiscal acerca de sua escrituração contábil, apesar de alertado pela DRJ que tal debate seria irrelevante para o deslinde da querela (e-fls. 1726/1727).

De fato, restou esclarecido pela DRJ, de que a iniciativa do Auditor de identificar na contabilidade do contribuinte razões para a discrepância entre suas movimentações financeiras e as receitas por ela declaradas, não resultou qualquer consequência jurídica para o caso em exame, e que teve o propósito apenas de identificar possíveis alternativas à aplicação pura e simples da presunção legal contida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Em outras palavras, ao analisar a escrituração da conta “Caixa”, a fiscalização apenas procurou entender os procedimentos adotados pela Contribuinte antes de lhe impor o ônus de comprovar a origem dos recursos utilizados em depósitos efetuados em conta bancária de sua titularidade, sob pena de considerá-los receita omitida.

Não era exigido esse procedimento da fiscalização, na hipótese, como do caso dos autos, da aplicação da presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto à arguição se a conta-Caixa, efetivamente, comprovou a origem dos recursos depositados em conta corrente, é de se aplicar a conclusão da diligência, quando concluiu que o detalhamento da escrituração do livro *razão da conta caixa não conseguiu suprir a carência de comprovação de origem dos depósitos bancários listados no documento de fls. 1260 a 1270*, isto é, não se prestou a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE PAGAMENTO DAS ESTIMATIVAS RELATIVAS AOS MESES DE ABRIL E JULHO DE 2003

Neste tópico, o Contribuinte se insurge contra o fato de a fiscalização ter desconsiderado a apuração das estimativas do IRPJ e da CSLL relativas aos meses de competência abril e julho/2003, calculadas com base em balancetes de suspensão ou redução. O motivo da desconsideração, apontado pela fiscalização, seria o fato da Recorrente ter realizado a transcrição dos referidos balancetes no Livro Razão e não no Livro Diário.

Contra a constatação da Autoridade Fiscal, a Contribuinte alega que o *“simples fato da Recorrente ter se equivocado e transcrito os balancetes de suspensão no livro razão e não no livro diário não pode ser motivo para desconsideração do que os documentos revelam”*. Nesse sentido, a Contribuinte argumenta o seguinte:

No presente caso, de fato, os documentos revelam que o IRPJ e a CSLL dos meses em questão podiam ser suspensos, não havendo qualquer razão para que a empresa se submetesse ao pagamento da estimativa mensal.

A pretensão fiscal vai o art. 230 do Regulamento do Imposto de Renda que possibilita a suspensão do tributo por meio de balancete:

‘Art. 230. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso (Lei nº 8.981, de 1995, e art. 35, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º)’.

Diante disso, como há balancetes de suspensão e pagamento de IRPJ e CSLL devidos não pode ser aplicada a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Em face do exposto, merece ser cancelada a exigência fiscal relativa a multa de isolada, eis que houve recolhimento do IRPJ e CSLL com base em balancetes de suspensão.

Sobre a matéria, a DRJ assim se manifestou:

[...] a autoridade fiscal relatou a falta de transcrição, no Livro Diário, dos balancetes de suspensão ou redução dos meses de abril e julho de 2003, e inclusive fez referência à penalidade que considerou aplicável. Entretanto, compulsando-se os autos, verifica-se que a autoridade fiscal não deu consequência para esse fato, razão pela qual não tem objeto a contestação da Contribuinte, conforme passo a explicar.

Em razão da omissão de receitas e da falta de tributação do ganho de capital (fatos já apreciados neste voto), a autoridade fiscal já se encontrava obrigada a recalculer o valor das estimativas devidas no ano de 2003 (como de fato o fez - fl. 1253), com vista a. apuração da multa isolada já referida. E quando se observa, com o devido cuidado, a planilha elaborada para esse fim, nota-se que, quanto aos meses objeto da contestação (abril e julho de 2003), a autoridade fiscal considerou os valores declarados pela própria Contribuinte na DIPJ.

Mês	Tributo	Valor da estimativa declarada na DIPJ		Valor da estimativa considerada no cálculo da multa isolada (fl. 1253)
		Valor	Fl.	Valor
Abril/2003	IRPJ	RS 572,25	fl. 1095	RS 572,25
	CSLL	RS 557,02	fl. 1100	RS 557,02
Julho/2003	IRPJ	RS 560,69	fl. 1096	RS 560,69
	CSLL	RS 395,14	fl. 1101	RS 395,14

Portanto, conforme restou demonstrado na tabela acima, diferentemente do que deu a entender que faria, no cálculo da multa isolada, a autoridade fiscal não desconsiderou os valores declarados pela Impugnante a título de estimativa mensal do IRPJ e da CSLL de abril e julho de 2003.

Analisando a planilha elaborada para fins de aplicação da multa isolada, de fato, observa-se, quanto aos meses de abril e julho de 2003 (lembrando que ano-calendário de 2003, o Contribuinte submeteu-se ao lucro real), a Autoridade lançadora considerou os valores declarados pelo próprio Contribuinte na DIPJ.

Portanto, diferentemente do que deu a entender que faria, no cálculo da multa isolada, a autoridade fiscal não desconsiderou os valores declarados pela Recorrente a título de estimativa mensal do IRPJ e da CSLL de abril e julho de 2003, razão pela qual rejeita-se a alegação neste ponto do contribuinte.

DA MULTA ISOLADA SOBRE INSUFICIÊNCIA DAS ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL

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

A decisão recorrida manifestou-se sobre o tema nos seguintes termos:

Como forma de dar efetividade à obrigação imposta à contribuinte, de recolher mensalmente as estimativas, a lei prevê a imposição de penalidade quando de seu inadimplemento.

Por sinal, se não houvesse previsão para imposição de multa isolada, a exigência dos recolhimentos por estimativa estaria ameaçada. A norma legal que determina a antecipação mensal por estimativa tornar-se-ia letra morta, pois seria sempre mais vantajoso aos contribuintes optantes pela apuração anual esperar até o encerramento do período, para levantar o montante do tributo definitivamente devido e só então recolhê-lo. Obviamente, a Fazenda Pública seria financeiramente lesada, e sofreriam concorrência desleal os contribuintes que cumprissem rigorosamente as prescrições legais.

Esclarecida a sistemática envolvida pela apuração anual do imposto, podese afirmar, com segurança que, no caso em exame, uma coisa é o lançamento fiscal do tributo, que se reporta ao fato gerador encerrado em 31/12/2003, e outra,

bem diferente, é o lançamento das multas isoladas aplicadas em razão do pagamento insuficiente das estimativas mensais.

...

.... infere-se que, uma vez constatada falta de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada. Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto ou contribuição devidos com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício proporcional e juros.

...

De modo que, restando claro que as referidas multas não têm a mesma hipótese de incidência, não há nada que impeça a imposição concomitante da multa isolada e da multa de ofício proporcional.

Ante o exposto, correta a aplicação concomitante da multa de ofício genérica e da aplicada isoladamente.

Neste ponto, assiste razão à Recorrente.

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

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

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

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

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

Além de inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual, a exigência da multa isolada deve ser afastada pelo princípio da

consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pela hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estar-se-ia a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

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

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

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

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

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

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

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

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".
4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº

11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

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

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

Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

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

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

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

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

Lançamentos Conexos

O decidido acima aplica-se igualmente aos lançamentos conexos decorrentes do IRPJ, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

CONCLUSÃO

Do exposto, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida a multa de ofício aplicada.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, redator designado.

Em que pese a respeitável posição do i. Relator pela manutenção do lançamento quanto à infração principal, que foi acompanhado de forma unânime pela Turma, o mesmo não ocorreu em relação à aplicação da multa isolada em concomitância a multa vinculada, em que o colegiado, pelo voto de qualidade, decidiu pela possibilidade de cumulação das multas de ofício e isolada, quando presentes as condutas previstas em lei para as respectivas sanções.

Sobre esse ponto, entendeu o i. Relator, com base no princípio da consunção, não ser cabível a multa pelo não recolhimento da estimativa mensal, por ser essa uma etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, que foi sancionado com multa de ofício vinculada.

A Ainda que se compreenda o argumento de natureza econômica sobre a impossibilidade de incidência cumulativa das duas multas exigidas em decorrência de omissão de tributo, uma vinculada ao tributo lançado e outra isolada, incidente sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão da omissão identificada pela Fiscalização (denominado princípio da concomitância), a solução do tema deve ser jurídica.

Assim, dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

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: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (g.n.)

Note-se que embora a antiga e a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pareçam similares, elas têm conteúdo distintos. A redação anterior previa multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, fato que permitia concluir que as estimativas estariam contidas no tributo apurado ao final do período. A nova redação, contudo, tem redação mais clara e objetiva, distinguindo as duas condutas típicas, que têm consequências jurídicas distintas.

O lançamento foi efetuado com a imputação da multa isolada de 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007, portanto a Súmula CARF nº 105 não se aplica ao presente caso, pois editada em precedentes que analisaram lançamentos efetuados com base em legislação revogada à época do presente lançamento.

Há, portanto, duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incurrendo, portanto, o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista para cada uma delas.

Nessa linha, destaca-se o seguinte precedente deste CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro 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 que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

(Acórdão nº 1302-001.080, sessão de 07.05.0213, relator Conselheiro Alberto Pinto)

Pela profunda análise do tema, destacam-se os seguintes excertos do voto:

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, 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 vigente à época do lançamento) 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, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem 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, se não vejamos.

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. A multa de ofício, in casu, 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 em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

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 ou 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.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênia aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais comezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei nº 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expresso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2

Dispositivo

Nesse sentido, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, isto é, para também manter a exigência da multa isolada sobre a estimativa não recolhida.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins