



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

**Processo nº** 15586.000752/2007-99  
**Recurso nº** 508.137 De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **1401-00.701 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 24 de novembro de 2011  
**Matéria** Omissão de receitas - AI IRPJ e reflexos  
**Recorrentes** SS SUPREMO VITÓRIA COMERCIAL LTDA  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, caracterizam-se como omissão de receitas.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL, PIS E COFINS.

O decidido no lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ é aplicável aos autos de infração reflexos, em face da íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

MULTA DE OFÍCIO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. NÃO CARACTERIZAÇÃO. PERCENTUAL APLICÁVEL.

Não caracterizado pela fiscalização o evidente intuito de fraude, exigido pela redação do art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, vigente à época dos fatos geradores, a multa de ofício deve ser reduzida ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento). Incide na espécie a Súmula CARF nº 14 (“*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*”).

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela

falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Relator e Antonio Bezerra Neto. Designada a Conselheira Karem Jureidini Dias para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Eduardo Martins Neiva Monteiro - Relator

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva, Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias e Eduardo Martins Neiva Monteiro.

## Relatório

Trata-se de autos de infração referentes a exigências de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins (fls.743/782), decorrentes de “*omissão de receita operacional caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários*”, ano-calendário **2003**, sobre as quais incidem juros de mora e multa de ofício, aplicada no percentual de 150%. Também foram constituídos créditos tributários de multas isoladas por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas.

A ciência do contribuinte efetivou-se em **31/10/2007** (fl.783).

No “**Termo de Verificação de Infração**” (fls.743/751) a autoridade fiscal consignou, em síntese:

- a) em atenção ao Termo de Início de Fiscalização, o contribuinte apresentou livros fiscais e contábeis, bem como extratos de contas bancárias mantidas no Unibanco S/A, Banco do Brasil S/A e BicBanco S/A;
- b) devidamente intimado em mais de uma oportunidade a apresentar “*documentação hábil e idônea comprobatória da origem dos créditos individualizados*”, o contribuinte não disponibilizou tais documentos;
- c) o montante dos depósitos bancários seria “*muito acima do declarado*”;
- d) constatada a recusa em comprovar a origem dos depósitos, incidiria o art.42 da Lei nº 9.430/96, de forma a se considerar como omissão de receitas a “*diferença apurada entre os depósitos bancários e as receitas declaradas*”;
- e) foram excluídas as transferências bancárias do mesmo titular;
- f) “*Considerando os depósitos como não comprovados (omissão de receitas), verifica-se que o contribuinte deveria ter recolhido o Imposto de Renda e a Contribuição Social por Estimativa a partir da Base de Cálculo na tabela abaixo. Como o contribuinte não efetuou tais recolhimentos por estimativa, cabe a cobrança da multa isolada sobre os tributos (50% de multa sobre tributo apurado)*”;
- g) manteve-se a apuração com base no lucro real.

A qualificação da multa de ofício foi assim fundamentada, *in verbis*:

*“Os fatos apurados caracterizam a intenção fraudulenta do contribuinte em se eximir dos tributos devidos. O contribuinte ESCRITUROU SEUS LIVROS COM INFORMAÇÕES FALSAS, isto é, escriutou registros contábeis inverídicos em seus Livros Diário e Razão, de modo a simular movimentação financeira compatível. O contribuinte também omitiu de forma contumaz suas receitas.”*

*Quanto à qualificação das multas de ofício, a Lei nº 9.430/96, alterada pela Lei nº 11.488/2007, que dispõe sobre a Legislação Tributária Federal, estabelece:*

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

*(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*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 7.713/1988, que deixar de ser efetuado, ainda que 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.*

*§1 - 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 4.502/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis". (Grifou-se).*

*Os artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, definem sonegação e fraude fiscal:*

*"Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente" (Grifou-se).*

*"Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento."*

Na seara penal, o artigo 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, assim expressa:

"Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributos, ou contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal".

Considerando a presença de crime contra ordem tributária e ainda a figura da sonegação (falsidade de documentos fiscais e omissão reiterada de receitas), está demonstrado o intuito fraudulento do contribuinte em se eximir do recolhimento tributário cabível, o que implicou a qualificação da multa em 150%, como previstos no art. 957, inciso II do RIR/99, Decreto 3.000/99, e no art. 13, da Lei nº 11.488/2007, incidente sobre o IRPJ, CSLL, COFINS e PIS."

A Quinta Turma da DRJ – Rio de Janeiro I considerou **procedentes em parte** os lançamentos (fls.1.017/1.030). Na ocasião, decidiu-se pela redução do percentual da multa de ofício para 75% (setenta e cinco por cento) e da importância de R\$11.500,00 (onze mil e quinhentos reais) das bases de cálculo tributárias, a título de transferência entre contas correntes do contribuinte, tendo havido interposição de recurso de ofício.

Devidamente intimado da decisão de primeira instância em 17/06/09 (fl.1.090), o autuado apresentou **Recurso Voluntário** em 16/07/09 (fls.1.092/1.103), em que basicamente sustenta:

a) "A decisão de primeira instância, não pode ser mantida, pois conforme esclarecido quando da auditoria contábil fiscal, no ano de 2004, a empresa foi vendida e os novos proprietários contrataram contador diferente da pessoa que vinha fazendo a escrita contábil. Devido à transição, não só do quadro societário como também do profissional responsável pela escrita contábil e fiscal, os documentos internos onde demonstram com clareza os lançamentos feitos, bem como a referida conciliação bancária, não foram localizados, e devido ao grande volume de transações e o longo período decorrido entre os anos da ocorrência do fato gerador (2003) e o da fiscalização (2007), tornou-se quase impossível refazê-la";

b) não foi possível atender à intimação realizada quando da diligência, "pois todos os documentos e livros que haviam sido entregues ao autuante, Sr. Luciano, foram furtados do interior do veículo do sócio Sr. Hermínio, na cidade do Rio de Janeiro, quando este voltava de Vitória para Barra Mansa, tão logo acabara o procedimento fiscal, levado a efeito na recorrente. O fato foi noticiado à Polícia, que lavrou o Boletim de Ocorrência anexo aos autos. Entretanto, o sócio Sr. Hermínio, ao entregar à fiscalização o Boletim de Ocorrência,

---

*não atentou para a importância em discriminar detalhadamente todos os livros e documentos que transportava à autoridade policial”;*

c) não teria havido omissão de receitas, vez que uma mesma importância pode circular por diversas contas correntes bancárias, de forma que *“Um único ingresso de numerário, pode se transformar em diversos ingressos, de valores menores, em datas diferentes e com isso, criar-se moeda”;*

d) a integralidade da receita operacional fora escriturada e oferecida à tributação quando da entrega da DIPJ 2004;

e) todos os documentos fiscais e contábeis teriam sido entregues à fiscalização;

f) com relação valor de R\$691.366,83, também deveria ser excluído da tributação, por se tratar de crédito oriundo da conta contábil “Clientes”, recebido no ano-calendário 2003. *“Na hipótese, caso permaneça a tributação sobre o saldo de clientes existente em 31/12/2002, recebido em 2003, haverá a dupla tributação sobre o mesmo fato gerador, uma vez que os valores representados pela conta clientes, já compuseram a base de cálculo do imposto de renda e contribuições sociais do ano de sua competência”;*

g) decisões do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais afirmariam que a existência de depósitos bancários em montante incompatível com as receitas declaradas não poderiam ser tomada como fato gerador;

h) seria incabível, nos termos de julgados do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a exigência concomitante, após o encerramento do ano-calendário, da multa isolada com a multa de ofício proporcional, sob pena de evidenciar dupla penalidade, além de ferir os princípios da proporcionalidade, vedação ao confisco, propriedade e liberdade de exercício de atividade econômica.

É o que importa relatar.

**Voto Vencido**

Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

**DO RECURSO DE OFÍCIO**

Na decisão *a quo* foi excluído das bases de cálculo o depósito de R\$11.500,00, relativo a valor transferido entre contas correntes do autuado.

De fato, no extrato da conta mantida no Unibanco (fl.435) há um registro, no dia 07/01/2003, a título de “*transferência para o mesmo titular*” naquele mesmo valor, que, ao contrário do que indicou a fiscalização na planilha de fl.679, representa um débito, razão pela qual realmente não deveria ter sido levado em consideração pela fiscalização.

Com relação à qualificação da multa de ofício, apesar de a fiscalização afirmar que “*o contribuinte também omitiu de forma contumaz suas receitas*”, é inegável, da leitura do “Termo de Verificação de Infração”, que foi essencialmente fundamentada, conforme antecipado no relatório supra, na conclusão de ter havido escrituração não condizente com a realidade fática. No dizer da fiscalização, *in verbis*:

“*Como exemplo da falsidade dos registros contábeis, reproduzimos os seguintes lançamentos e suas respectivas movimentações bancárias:*”

<i>Data</i>	<i>Histórico</i>	<i>Conta</i>	<i>Débito</i>	<i>Crédito</i>	<i>Fls.</i>
02/01/03	Transferência entre contas	Caixa		14.000,00	82
		Banco do Brasil	14.000,00		208

<i>Data</i>	<i>Histórico</i>	<i>Documento</i>	<i>Valor</i>	<i>Fls.</i>
02/01/03	Depósito Bloqueado 4 dias úteis	046900	14.000,00	296

*Obs: Não existe a transferência entre bancos conforme histórico contábil, e sim um depósito bancário conforme extrato do Banco do Brasil.*

<i>Data</i>	<i>Histórico</i>	<i>Conta</i>	<i>Débito</i>	<i>Crédito</i>	<i>Fls.</i>
07/01/03	Depósito em dinheiro	Caixa		11.651,61	82
		Banco do Brasil	11.651,61		209

<i>Data</i>	<i>Histórico</i>	<i>Documento</i>	<i>Valor</i>	<i>Fls.</i>
07/01/03	Depósito Compensado	850023	11.651,61	296

*Obs: Não existe o depósito em dinheiro conforme histórico contábil, e sim um depósito compensado conforme extrato do banco do Brasil.*

<i>Data</i>	<i>Histórico</i>	<i>Conta</i>	<i>Débito</i>	<i>Crédito</i>	<i>Fls.</i>
02/08/2001					

23/01/03	Cheque n. 11001 p/suprim. caixa	Caixa	48.900,00		84
		Banco Bicbanco		48.900,00	247

Data	Histórico	Documento	Valor	Fls.
23/01/03	Compensação Local	0011001	48.900,00	297

Obs: Não existe o saque em dinheiro, relativo ao cheque n. 11001, para suprimimento de caixa conforme histórico contábil, e sim uma compensação bancária conforme extrato do Bicbanco.

Data	Histórico	Conta	Débito	Crédito	Fls.
30/01/03	Saque para suprimimento de caixa	Caixa	35.000,00		85
		Banco Bicbanco		35.000,00	247

Data	Histórico	Documento	Valor	Fls.
23/01/03	TED-E 08 Diferente titularidade	0103162	35.000,00	297

Obs: Não existe o saque em dinheiro para suprimimento de caixa, conforme histórico contábil, e sim uma transferência eletrônica para outra titularidade, conforme extrato do Bicbanco.

(...)

Conforme exemplos acima descritos, verificamos que o contribuinte realizou uma ação dolosa (fraude) na escrituração de seus Livros Diário e Razão, de modo a justificar sua movimentação financeira. Diante do exposto, a multa regulamentar será qualificada (percentual de 150%), havendo Representação Fiscal para Fins Penais.”

Na verdade, o que a autoridade fazendária caracteriza com tais exemplos é, no máximo, uma falsidade atinente a quatro lançamentos contábeis em janeiro, desprovida de força suficiente para levar a um juízo de certeza sobre a presença dos requisitos necessários à qualificação da multa de ofício, que, entenda-se, relaciona-se a valores apurados a título de omissão de receitas no decorrer de todo o ano-calendário 2003.

O evidente intuito de fraude, exigência do art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, à época dos fatos geradores, deveria ter sido comprovado de maneira incontestada pela fiscalização, nos termos da Súmula CARF nº 14 (“A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”). Acrescente-se que tal requisito legal não pode simplesmente ser presumido da indicação, em tese, de uma conduta criminosa, constituindo-se o dolo em elemento a ser averiguado durante o processo penal.

Por tais razões, à vista da acusação fiscal nega-se provimento ao recurso de ofício, devendo, portanto, ser mantida a decisão de primeira instância com relação a tais matérias.

### DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inicialmente, esclareça-se que a situação fática tratada nos autos não atrai a incidência do art.62-A do Regulamento Interno do CARF, que impõe o sobrestamento do julgamento sempre que houver o reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal de

repercussão geral de questão constitucional versada em recurso extraordinário (art.543-A do Código de Processo Civil).

No caso sob exame, **os extratos bancários foram fornecidos pelo próprio contribuinte**. Ao revés, no recurso extraordinário nº 601.314, discute-se a constitucionalidade da possibilidade de o Fisco obter diretamente das instituições financeiras, sem prévia autorização judicial, os dados bancários. A respectiva ementa é esclarecedora:

*CONSTITUCIONAL. SIGILO BANCÁRIO. FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA DE CONTRIBUINTES, PELAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS, DIRETAMENTE AO FISCO, SEM PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL (LEI COMPLEMENTAR 105/2001). POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA LEI 10.174/2001 PARA APURAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A EXERCÍCIOS ANTERIORES AO DE SUA VIGÊNCIA. RELEVÂNCIA JURÍDICA DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.*

Como visto no relatório, o contribuinte, mesmo após ter sido regularmente intimado, deixou de comprovar a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias, fato que levou a fiscalização a concluir acertadamente pela omissão de receitas, haja vista a presunção estabelecida no art.42 da Lei nº 9.430/96:

*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.*

*§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.*

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

*§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:*

*I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;*

*II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-*

*calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Lei nº 9.481, de 1997)*

*§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.*

*§5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*§6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

Em se tratando desta presunção, ao Fisco basta identificar os depósitos bancários e intimar a pessoa sob fiscalização a comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Apesar de o recorrente ter apontado decisões judiciais e administrativas que corroborariam a tese de que os valores depositados não poderiam ser considerados como omissão de receitas, a verdade é que a atual e firme jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aponta em outro sentido. Vejamos:

*IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Presume-se a omissão de rendimentos sempre que o titular de conta bancária, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em suas contas de depósito ou de investimento (art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996). Recurso especial negado. (CSRF, 3ª Turma, Acórdão nº 40400329, de 27/09/2006)*

*“(…) OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. ÔNUS DA PROVA. Por presunção legal contida no artigo 42 da lei nº 9.430, de 27/12/1996, os depósitos efetuados em conta bancária cuja origem dos recursos depositados não tenha sido comprovada pela contribuinte mediante apresentação de documentação hábil e idônea, caracterizam omissão de receita. Subsistindo o lançamento principal, na seara do imposto sobre a renda de pessoa jurídica, igual sorte colhe os lançamentos que tenham sido formalizados em legislação que toma por empréstimo a sistemática de apuração daquele (CSLL) ou que define o evento comum, no caso a apuração de receita auferida pela pessoa*

*jurídica, como fato gerador das contribuições incidentes sobre o faturamento (Cofins e PIS) (1ªSJ, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1102-00.334, de 11/11/2010)*

*“OMISSÃO DE RECEITAS, DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PROCEDÊNCIA. Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações. (1ªSJ, 1ª Turma Especial, Acórdão nº 1801-00.115, de 03/11/2009)*

*“OMISSÕES DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Aplica-se a presunção legal estabelecida pelo artigo 42 da lei nº 9430/1996, ficando o contribuinte incumbido de comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos recursos ingressados em sua conta-corrente bancária. Não logrando o contribuinte afastar a presunção legal levantada baseada em movimentação bancária à margem da escrituração contábil e em valores superiores à média das receitas declaradas nos períodos fiscalizados, remanescendo, assim, valores injustificados, consubstanciando válida e eficaz a imputação legal de omissão de receitas na conduta sobre os mesmos (...)” (1ª SJ, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1202-00.379, de 31/08/2010)*

*“(…) OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. COMPROVAÇÃO - IRPJ SIMPLES. Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em 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 (...) (1ªSJ, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1401-00.370, de 12/11/2010)*

Enunciados da Súmula de jurisprudência dominante no CARF, abaixo transcritos, de obediência obrigatória por seus membros consoante art.72 do Anexo II do Regimento Interno, confirmam a validade desta presunção relativa, sendo desnecessário perquirir-se, por exemplo, se tais valores subsumem-se ao conceito de renda tributável:

*Nº 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.*

*nº 29: Todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento.*

*nº 30: Na tributação da omissão de rendimentos ou receitas caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, os depósitos de um mês não servem para comprovar a origem de depósitos havidos em meses subsequentes.*

*nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.*

*nº 38: O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.*

O argumento de defesa, de que todos os comprovantes teriam sido furtados, não merece credibilidade. Primeiro, que o fato noticiado à autoridade policial (“furto no interior de veículo”), conforme “Registro de Ocorrência nº 040-00364/2008” (fls.967/968) teria acontecido em 30/01/2008, quando já encerrada a ação fiscal. Segundo, que teriam sido furtados “dois sacos de laranja, um saco de roupa e documentos diversos”, não tendo o declarante especificado minimamente quais seriam aqueles documentos.

Quanto à mudança do profissional de contabilidade, cabe dizer que não serve de escusa ao cumprimento de obrigações previstas na legislação tributária. É sabido por todos que cabe à pessoa jurídica manter em boa ordem e guarda os documentos contábeis e fiscais, conforme os seguintes dispositivos:

Lei nº 9.430/96

*Art.37.Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.*

Regulamento do Imposto de Renda – RIR 99

*Art.264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).*

*§1º Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10).*

§2º A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observado o disposto no parágrafo anterior (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10, parágrafo único).

§3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37).

Percebe-se que relativamente ao que importa para que a autuação possa ser infirmada - repita-se, a comprovação da origem dos recursos depositados em suas contas bancárias - o recorrente valeu-se de meras alegações, inclusive quanto ao suposto oferecimento integral de suas receitas à tributação, razão pela qual não podem ser acolhidas.

Especificamente com relação ao valor de R\$691.366,83, que no entender do recorrente já teria sido tributado ao final de 2002, igualmente deixou de comprovar tal informação. Em decorrência de diligência realizada por determinação da DRJ – Rio de Janeiro I, o Auditor-Fiscal assim observou:

*“(...) Os créditos alegados pelo contribuinte como sendo referentes à "cobrança oriunda de vendas a crédito, conforme consta do balanço levantado em 31/12/2002, representada pela conta clientes, no valor de R\$ 691.366,83”, foram desconsiderados pois não foram apresentados documentos comprobatórios que discriminassem tais cobranças e respectivos créditos;”*

Mesmo diante de inúmeras oportunidades, o recorrente sequer se preocupou em comprovar que tal importância realmente foi recebida de seus clientes no ano-calendário 2003, com relação a transações ocorridas em 2002, ou em apontar quais os correspondentes depósitos, tendo se limitado a embasar suas considerações em uma suposta “prática” comercial, como se depreende da seguinte passagem:

*“Quanto o saldo da conta clientes no valor de R\$691.366,83, registrada na conta contábil - "clientes”, que muito embora não tenham sido apresentados os documentos hábeis e idôneos para comprovação de seu recebimento, a prática adotada pela recorrente, era conceder aos clientes, prazo para pagamento de até 90 (noventa) dias.”*

A respeito da **multa isolada** por falta/insuficiência do pagamento de estimativas, a defesa assevera que o ordenamento jurídico, mormente alguns princípios constitucionais, vedaria a sua exigência com a multa de ofício proporcional.

Em que pese tal argumento de defesa, e com a devida licença a fundamentados entendimentos contrários, há previsão legal expressa a albergar o lançamento das duas penalidades. A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, reserva, à multa proporcional e à multa por insuficiência/falta de recolhimento de estimativas, hipóteses de incidência distintas, não excludentes. 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;*

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

....

*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.*

Há vários julgados administrativos neste sentido, inclusive já proferidos por colegiados do CARF, como por exemplo:

*“(...) MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA PROPORCIONAL, CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA - Não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência quando resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas (...)” (1ª SJ, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1302-00.083, de 29/09/09).*

*“(...) MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS - CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO. Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). Por isso, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro, além disso, não há no direito tributário algo semelhante ao princípio da consunção (absorção) do direito penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas (...)” (1ª SJ, 2ª Turma Especial, Acórdão nº 1802-00.610, de 30/08/10)*

*“(...) INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. Em função de expressa previsão legal, deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração” (1º CC, 3ª Câmara, Acórdão nº 103-23510, Rel. Leonardo de Andrade Couto, Sessão de 26/06/08).*

*“(...) CONCOMITÂNCIA ENTRE A MULTA ISOLADA E A MULTA VINCULADA AO TRIBUTO - Em virtude de se tratarem de infrações distintas, a multa de ofício aplicada isoladamente,*

*pela falta de recolhimento da CSLL apurada por estimativa, pode ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício, aplicada sobre a contribuição devida sobre a base cálculo anual da CSLL". (1º CC, 3ª Turma Especial, Acórdão nº 193-00017, Rel. Ester Marques Lins de Souza, Sessão de 13/10/08).*

Mantém-se portanto a exigência de tais multas nos moldes da decisão *a quo*.

Se há agressão à Constituição Federal, em especial a alguns de seus princípios, não é demasiado reforçar que na atividade de julgamento administrativo a lei vigente deve ser prestigiada, não podendo ser afastada sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do Decreto nº 70.235/72 e de entendimento já sumulado:

Decreto nº 70.235/72

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

Súmula CARF nº 2

*"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."*

A respeito das decisões judiciais e administrativas mencionadas no recurso voluntário, até mesmo na hipótese de seus termos terem sido mantidos nas instâncias superiores, cabe dizer que seus efeitos restringem-se às partes envolvidas nos respectivos litígios.

Por fim, o que foi decidido com relação ao lançamento do IRPJ estende-se aos lançamentos reflexos, em virtude da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Pelo exposto, VOTO no sentido de NEGAR PROVIMENTO aos recursos de ofício e voluntário.

(assinado digitalmente)  
Eduardo Martins Neiva Monteiro

## Voto Vencedor

Conselheira Karem Jureidini Dias, Redatora Designada.

Inicialmente, esclareço que fui designada para redigir o voto vencedor apenas no tocante à alegada concomitância entre multa isolada e multa de ofício.

Neste passo, para que se firme o adequado entendimento da questão que ora se coloca, faz-se necessário ponderar a natureza das penalidades e os critérios para a aplicação da multa.

### ESTRUTURA E NATUREZA DA SANÇÃO

A sanção é instrumento jurídico utilizado pelo Estado para desestimular diretamente um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe. Significa dizer que a desobediência de um dever estabelecido por uma norma jurídica corresponde a um ilícito – negativa da observância da relação jurídica prevista no consequente da norma primária dispositiva - que, por sua vez, é a razão da imposição de sanção (consequência jurídica). Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho “os ilícitos correspondem às hipóteses de incidência das sanções” (*in* Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária).

A norma jurídica que estabelece a sanção contém no antecedente um fato jurídico correspondente ao evento ilícito que se pretende desestimular. No consequente da norma primária sancionadora está a própria sanção, com as indicações precisas dos sujeitos vinculados em razão do ilícito, e da forma de cálculo da penalidade a ser imputada ou, na hipótese de aplicação de sanção não pecuniária, a determinação do dever a que estará obrigado aquele que cometeu o ilícito.

A natureza jurídica da sanção está diretamente relacionada com a natureza jurídica da norma de comportamento desobedecida, já que a sanção é consequência jurídica da desobediência da relação jurídica prevista na norma primária dispositiva.

### SANÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória - obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

*“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”*

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza **(i)** tributária principal - quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; **(ii)** administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda **(iii)** penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, *verbis*:

*“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos*

*excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.*

*O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)*

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

#### A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:<sup>1</sup>

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

*(...)*

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

*(...)*

*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 prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

*“Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês,*

<sup>1</sup> Redação Original:

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:

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.

determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC - Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006 p. 277)

*“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO -CSSL - APURAÇÃO POR ESTIMATIVA - PAGAMENTO ANTECIPADO - OPÇÃO DO CONTRIBUINTE - LEI N. 9430/96.*

*É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”*

*(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/0139718-0 Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341)*

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

*“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na*

*confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.*

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado. A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo – IRPJ e CSLL – apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

- i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.
- ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não

obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênia para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105-139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

*“(...) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(...)”*

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa nº 93/97, *verbis*:

*“Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.”*

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

*“(...) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação*

*provisório de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”. (In: “Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).*

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, anteriormente capitulado no § 1º do citado artigo.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.383/91, *verbis*:

*“Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:*

*(...)*

*§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(...)”*

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Portanto, se a legislação possibilita o não recolhimento de antecipação, desde que apresentado o balancete mensal que comprove que as antecipações recolhidas superam o valor do tributo até aquele momento apurado, então é evidente que a multa instituída pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 não é devida em casos de prejuízo fiscal ou base negativa, sendo aplicável, somente, se não houver a apresentação do referido balancete.

Significa dizer que a multa isolada deve ser aplicada em casos de apuração negativa e prejuízo fiscal desde que, no próprio ano-calendário, o contribuinte não faça prova de que, mensalmente, inexistente tributo devido, o que se realiza através da apresentação dos balancetes mensais e desde que, ainda, inexistente o balanço final do período.

Se a multa é de natureza tributária e, portanto, tem por base o tributo devido, o balanço final do exercício é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de

recolhimento da estimativa, no caso de apuração de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, bem como, para determinar o limite da multa – cuja base não pode ultrapassar o valor do tributo, quando devido - sob pena de descaracterizar sua natureza de multa imputada em razão de descumprimento de obrigação principal.

#### CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Por tudo quanto exposto na interpretação da norma que dispõe sobre a multa isolada em razão do não pagamento, ou pagamento a menor de antecipações, conclui-se que esta é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. O mesmo ocorre com a multa de ofício que acompanha o lançamento referente à totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário.

Verifico identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias, pois ambas alcançam o contribuinte - sujeito passivo - e têm por critério material o descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido.

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excludente da outra.

Se o que prevalece para fins de quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração final, consolidada e definitiva do tributo – justamente porque as antecipações são apurações provisórias do mesmo tributo – também assim deve ser em relação a aplicação das penalidades: prevalece a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração definitiva.

Além disso, é inegável que no caso em análise a aplicação da multa isolada é mera penalização de conduta meio de deixar de recolher tributo, uma vez que, por meio do mesmo lançamento, foi constituída, também, multa de ofício pelo não recolhimento de tributo apurado quando da consolidação da obrigação principal devida no exercício e não constituída/recolhida pelo contribuinte.

Neste ponto vale destacar outro trecho do bem elaborado voto proferido pelo Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, em julgamento já referido, realizado nesta mesma Turma, a respeito da matéria ora sob análise, tratando do princípio da consunção da conduta-meio pela conduta-fim, *verbis*:

*“Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.*

*No caso sob exame, 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.*

*Com efeito, 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. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”. (Recurso do Procurador nº 105-139.794 – Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Marcos Vinicius Neder de Lima – Sessão de 04/12/2006)*

Adicionalmente, vale notar que é possível valorar as duas penalidades e estabelecer qual delas deve ser aplicável porque, em casos como o ora analisado, senão em razão da identidade de critérios pessoal e material das duas penalidades, ou por força da impossibilidade de se apenar conduta meio e conduta fim, também porque a lei que estabelece as referidas multas não determina expressamente que deve haver concomitância.

A lei não estabelece concomitância, não se tratando *in casu* de contradição. E como não há determinação legal de que ambas sejam aplicadas, o que vemos é um caso de aparente contrariedade. Ou seja, há aplicação normativa por excludência, segundo o que se determina a aplicação de uma ou de outra penalidade, a depender do caso, da valoração do bem maior a ser protegido, e das condutas incorridas pelo contribuinte. Se somente houve falta de recolhimento das antecipações esta é a conduta fim. Se, por outro lado, o contribuinte além de não recolher as antecipações, também deixou de constituir/recolher o tributo devido conforme a apuração definitiva, ocorrida após o encerramento do ano-calendário, então aquela é conduta-meio desta que é a conduta-fim.

No mesmo sentido, é o entendimento outrora pacificado nesta Câmara Superior, conforme se demonstra por meio dos julgados abaixo transcritos:

*“PENALIDADE – MULTA ISOLADA – LANÇAMENTO DE OFÍCIO FALTA DE RECOLHIMENTO – PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a multa de lançamento de ofício, ambas calculadas sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.” (Recurso n.º : RD/101-134.520 Sessão de : 18/09/2006, Acórdão n.º : CSRF/01-05.503).*

*“CSLL – MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – TRIBUTO APURADO INFERIOR AO VALOR CALCULADO POR ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa de ofício seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza*

*que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. Na apuração do lucro real anual, o tributo devido pelo contribuinte só é conhecido ao final do período de apuração quando ocorre a aquisição de renda pelo contribuinte - fato gerador do Imposto sobre a Renda. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício.*

*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”. (Recurso n.º: 105-139794, Sessão: 04/12/2006, Acórdão n.º : CSRF/01-05.552).*

*“PENALIDADE – MULTA ISOLADA – LANÇAMENTO DE OFÍCIO FALTA DE RECOLHIMENTO – PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a multa de lançamento de ofício, ambas calculadas sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal. Não pode ser base de cálculo valor que não integra a base de cálculo do tributo que deveria ser calculado por estimativa.” (Recurso n.º : 107-139.896 - Sessão : 11/06/2007. - Acórdão n.º : CSRF/01-05.675)*

Assim, no presente caso não pode prosperar a multa isolada em razão de insuficiência nos recolhimentos mensais de IRPJ e CSLL, pois foi também imputada multa de ofício em razão do lançamento para a constituição do fato jurídico tributário. Se assim é, não subsiste qualquer multa isolada em razão da concomitância com a multa de ofício.

São estes os fundamentos do voto vencedor que fui designada a redigir, **PROVENDO PARCIALMENTE** ao Recurso Voluntário, para excluir a multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas.

(assinado digitalmente)  
Karem Jureidini Dias

Processo nº 15586.000752/2007-99  
Acórdão n.º **1401-00.701**

**S1-C4T1**

Fl. 1.141

---

CÓPIA