



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

**Processo n°** 19515.007562/2008-78  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.390 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de junho de 2013  
**Matéria** IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - LUCRO ARBITRADO - MULTA ISOLADA  
**Recorrente** OBJETO ATUAL COMÉRCIO DE PRESENTES FINOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS. LEI 9.430/96, ART. 42.

A partir de 01 de janeiro de 1997, presume-se omissão de receitas, os valores depositados e/ou creditados em conta de instituição financeira, quando a pessoa jurídica, regularmente intimada, não comprova, com documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

LUCRO REAL. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA INCOMPATÍVEL. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL. INVIABILIDADE DE ARBITRAMENTO.

Ainda que apurada omissão de receitas em proporção relevante em relação às receitas escrituradas e declaradas ao Fisco, havendo possibilidade de apuração do lucro real, não se mostra necessário o arbitramento do lucro. Somente seria cogente a desclassificação da escrita se restasse caracterizado que o imposto de renda estivesse incidindo sobre a receita, e não sobre o lucro. Havendo custos e despesas não escriturados, caberia ao contribuinte carrear aos autos os documentos comprobatórios.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA.

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos a ensejar decisão diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a multa de ofício isolada. Vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Leonardo de Andrade Couto que negavam provimento integralmente. Designado o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar para redigir o voto vencedor.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo de Andrade Couto e Paulo Roberto Cortez e Sandra Maria Dias Nunes. Ausente o Conselheiro Carlos Pelá.

Sala de Sessões, 11 de junho de 2013.

*(assinado digitalmente)*  
Leonardo de Andrade Couto  
Conselheiro Presidente

*(assinado digitalmente)*  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto  
Conselheiro - Relator

*(assinado digitalmente)*  
Frederico Augusto Gomes de Alencar  
Conselheiro – Redator do voto vencedor

## Relatório

O litígio diz respeito, em resumo, às seguintes infrações:

a. Depósitos bancários de origem não comprovada – o contribuinte, devidamente intimado, apresentou à Fiscalização seus extratos bancários. Constatada divergência entre a movimentação financeira e a escrituração do contribuinte, este foi intimado a comprovar a origem dos recursos movimentados em suas contas bancárias, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/96. O contribuinte não angariou elementos que demonstrassem a origem dos depósitos bancários. Lavrou-se auto de infração mantendo a opção do contribuinte pela tributação com base no lucro real anual. O contribuinte alega que, além de depósitos bancários não configurarem renda, houve desrespeito ao princípio da capacidade contributiva, pois seus resultados deveriam ter sido arbitrados diante da exigência de tributos sobre receita supostamente omitida equivalente a 100% da receita já oferecida ao crivo da tributação;

b. Falta de recolhimento de estimativas mensais – em razão da omissão de receita, a Fiscalização aplicou, além da multa de ofício de 75%, também a multa isolada de 50%, ambas previstas no art. 44, incisos I e II, da Lei nº 9.430/96, respectivamente, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007. O contribuinte argumentou sobre a impossibilidade da concomitância de ambas as penalidades, citando jurisprudência do CARF a respeito do tema;

c. Em relação aos lançamentos reflexos, alega que não há base legal para exigência de PIS e Cofins a partir da aplicação de presunções legais, pois não haveria comprovação de que os valores apontados pelo Fisco se configurariam como faturamento. Entende que houve erro na aplicação das alíquotas dessas contribuições, uma vez que, a seu ver, o lucro deveria ter sido arbitrado, o que obrigaria ao cálculo de PIS e Cofins na sistemática cumulativa, aplicando-se alíquotas de 0,65% e 3,00%, respectivamente, em vez de 1,65% e 7,6% utilizados pelo Fisco (sistemática não cumulativa).

Requeru, ao final, a desconstituição dos créditos tributários contestados.

A impugnação foi considerada improcedente, ficando o julgado com a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2004

### **DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS.**

Correto o lançamento com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96, uma vez que o contribuinte não comprovou a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias, apesar de regularmente notificado.

### **LUCRO REAL. NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DE LUCROS.**

A desclassificação da escrita contábil para se afastar a apuração pelo Lucro Real e efetuar-se o arbitramento de lucros apenas pode ser realizada quando a desproporção entre a receita contabilizada e a omitida revela-se de tal modo flagrante que, sem sombra de dúvidas, o que se está tributando é a receita, e não o lucro. Não sendo este o caso, cabe ao

sujeito passivo demonstrar que incorreu em custos e despesas não declaradas e que modificariam significativamente o valor dos tributos apurados, o que não foi feito.

**MULTA ISOLADA PELO NÃO PAGAMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA VINCULADA AO IMPOSTO ANUAL.**

A legislação prevê a incidência da multa isolada pela falta de recolhimento da estimativa mensal concomitantemente com a multa vinculada ao imposto anual, uma vez que o ordenamento jurídico protege, com a multa isolada, o fluxo financeiro advindo do pagamento mensal das estimativas. Sem ela, não haveria como obrigar o contribuinte a antecipar o tributo, e o pagamento das estimativas acabaria por se tornar mera faculdade do contribuinte, retirando da norma a sua força cogente, o que não faz nenhum sentido.

**LANÇAMENTOS DECORRENTES.**

Aplicam-se aos lançamentos de CSLL, PIS e COFINS as mesmas conclusões e razões de decidir consideradas para o lançamento do IRPJ, por serem comuns os seus fundamentos fáticos e jurídicos, exceto no que se refere a aspectos peculiares àqueles tributos.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2004

**FUNDAMENTO LEGAL PARA EXIGÊNCIA DA COFINS NO CASO DE PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. ALÍQUOTA APLICÁVEL.**

Apurada omissão de receita, ainda que por presunção, o fundamento legal para o lançamento da COFINS é o artigo 24, §2º da Lei nº 9.249/95. Mantida a apuração do IRPJ pelo Lucro Real, a alíquota aplicável é a correspondente ao regime da não cumulatividade, forma de apuração a que está sujeito o contribuinte.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2004

**FUNDAMENTO LEGAL PARA EXIGÊNCIA DO PIS NO CASO DE PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. ALÍQUOTA APLICÁVEL.**

Apurada omissão de receita, ainda que por presunção, o fundamento legal para o lançamento do PIS é o artigo 24, §2º da Lei nº 9.249/95. Mantida a apuração do IRPJ pelo Lucro Real, a alíquota aplicável é a correspondente ao regime da não cumulatividade, forma de apuração a que está sujeito o contribuinte.

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 26/01/2013 (fl. 1330) e apresentou Recurso Voluntário em 22 de fevereiro de 2013 (fl. 1332 a 1336), alegando, em síntese:

Processo nº 19515.007562/2008-78  
Acórdão n.º **1402-001.390**

**S1-C4T2**  
Fl. 1.355

---

I. Ineficácia jurídica do procedimento fiscal em razão de o auto de infração ter sido lavrado fora do estabelecimento fiscal;

II. Ausência de acréscimo patrimonial decorrente de lucro, pois teria havido tributação da receita para fins de IRPJ e CSLL. Deveria ter ocorrido o arbitramento dos lucros;

III. Ilegalidade da exigência das multas isoladas por não recolhimento de estimativas mensais.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Inobstante as veementes alegações da peça recursal, a decisão recorrida é irretocável e não merece o menor reparo, devendo ser integralmente confirmada pelas razões a seguir expendidas.

### 1. DO LOCAL DA LAVRATURA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

No que tange à pretensa ineficácia do procedimento fiscal em razão de o auto de infração não ter sido lavrado no estabelecimento da Recorrente, trata-se de matéria já pacificada e contrária ao argumento da defesa. Aplica-se ao caso o enunciado nº 6 da Súmula do CARF, assim vazado: “*É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.*”

### 2. DEPÓSITOS BANCÁRIOS

Em relação aos depósitos bancários, em que pese a ausência de contestação expressa em sua peça recursal, entendo que, ao menos indiretamente, o litígio permanece em razão da irresignação do contribuinte relativamente à suposta transgressão à capacidade contributiva e ausência de acréscimo patrimonial. Sobre o tema, também não há mais controvérsia no âmbito do CARF, uma vez que o verbete 26 de sua Súmula reza que: “*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.*”

### 3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E ARBITRAMENTO DE LUCRO

No tocante à possível ofensa à capacidade contributiva e da necessidade de arbitramento do lucro, adoto as razões de decidir do voto condutor do aresto atacado, transcritas a seguir:

*O contribuinte entende que o lançamento é nulo por ofensa ao princípio da capacidade contributiva, por corresponder a quase vinte vezes o seu patrimônio líquido.*

*Não vejo mácula ao mencionado princípio, uma vez que a capacidade contributiva se evidencia, no caso, exatamente com o montante de receitas omitidas – se auferiu receitas de elevado valor, a sua conseqüente tributação, seja diretamente (PIS e COFINS), seja em função do lucro delas decorrente (IRPJ e CSLL), ao retirar pequena parcela daquelas mesmas receitas auferidas, revela-se condizente com a capacidade econômica do contribuinte.*

[...]

*O contribuinte se insurge contra a apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real, por entender que a omissão de receitas correspondente a duas vezes as receitas declaradas torna imprestável a sua escrita contábil, e que em nenhuma hipótese tal valor pode ser considerado como lucro. Daí afirmar ser necessária a apuração do lucro arbitrado, citando precedentes do CARF, com base no artigo 47, inciso II da Lei nº 8.981/95:*

*Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:*

*(...)*

*II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:*

*(...)*

*b) determinar o lucro real.*

*(...)*

*Cabe então indagar se a omissão de receitas em valor correspondente ao dobro daquelas declaradas é motivo suficiente para considerar a escrita imprestável para fins de apuração do lucro real.*

*Creio que tal dispositivo apenas pode ser aplicado, sem maior investigação por parte do julgador, quando a desproporção revela-se de tal modo flagrante que, sem sombra de dúvidas, o que se está tributando é a receita, e não o lucro, o que não entendo ser o caso, até porque o Auditor-Fiscal recompôs a base de cálculo do imposto, aproveitando o prejuízo declarado pelo contribuinte – ou seja, admitindo os custos e despesas declarados.*

*Caberia, portanto, ao sujeito passivo demonstrar que incorreu em custos e despesas não declaradas e que modificariam significativamente o valor dos tributos apurados, o que não foi feito.*

Desse modo, voto por manter a exigência de IRPJ e CSSL.

#### **4. DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS**

Embora também não haja irresignação expressa quanto à exigência dos tributos reflexos, entendo que, dada a relação de causa e efeito, deve-se considerá-la também em litígio.

Os lançamentos do Programa de Integração Social, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Lucro Arbitrado) foram lavrados em decorrência da omissão de receita apurada.

Assim, como a omissão de receita foi mantida e não tendo fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa, é de se manter essas exigências, ante a íntima relação e causa e efeito.

Há disposição legal expressa de que a receita omitida seja incluída na base de cálculo da CSLL, PIS e COFINS, conforme dispões o § 2º do art. 24 da Lei nº 9.249/1995, que assim dispõe:

*Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.*

(...)

*§ 2º. O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.*

Diante do exposto, os lançamentos reflexos devem ser mantidos.

## **5. DAS MULTAS ISOLADAS POR NÃO PAGAMENTO DE ESTIMATIVA**

Em razão da omissão de receitas, o Recorrente deixou de recolher valores a título de estimativas de IRPJ e CSLL, ensejando a exigência de multas isoladas.

No presente caso, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Confira-se o texto:

*“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:*

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

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

*[...]*

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral. Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (“*serão aplicadas as seguintes multas*”, “*I...II*”): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de “*de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”. Essa penalidade está valorada em 75% “*sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*”; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas.

Alega a Recorrente que a aplicação da penalidade isolada, tal qual perpetrada no auto de infração, viola o princípio da legalidade. Aduz ainda que não se poderia aplicá-la após o encerramento do exercício, tampouco em concomitância com a multa de ofício de 75%. Cita diversos acórdãos do CARF que dariam guarida a sua tese.

Não merecem prosperar os argumentos de defesa. Vejamos.

Em primeiro lugar, conforme já transcrito, a penalidade isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais está prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da legalidade. Nesse sentido, também, não há ofensa ao art. 97, V, do CTN, uma vez que a multa em discussão foi instituída por lei.

Em relação a não aplicabilidade das multas isoladas após o encerramento do exercício, implicaria ofensa à literalidade do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, dispositivo que

prevê, de forma expressa, a aplicação da penalidade isolada “*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”. Ora, se a própria norma prevê sua aplicação ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, pressupõe-se, por óbvio, que o exercício já tenha sido encerrado, sem o que não se poderia falar em apuração do resultado do exercício.

Pode-se concluir que o ordenamento jurídico protege, com a multa isolada, o fluxo financeiro advindo do pagamento mensal das estimativas. Ora, inexistindo penalidade pelo seu não recolhimento não haveria como obrigar o contribuinte a antecipar o tributo, e o pagamento das estimativas acabaria por se tornar mera faculdade do contribuinte, retirando da norma a sua força cogente, o que não se mostra razoável.

Em relação às decisões colacionadas pela Recorrente, frise-se que se baseiam na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96. **Em que pese minha particular discordância com a interpretação do referido dispositivo dada pelos acórdãos em questão, não se pode olvidar que os argumentos utilizados não se amoldam a novel redação dada ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.** Vejamos.

Ao se comparar a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, constata-se que se buscou adequar o dispositivo à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, que atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (“*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*”), e também o fato da ocorrência de *bis in idem*, pois a “mesma” multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520). Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo (“*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*”), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A referência à multa isolada agora é tratada em dispositivo específico (inciso II), com multa em percentual distinto da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

De qualquer modo, quer pela redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96, quer pela atual, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva, haja vista se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas.

## 6. CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as arguições de nulidade e negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a integralidade do crédito tributário exigido.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto  
Conselheiro - Relator

## Voto Vencedor

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/04/2014 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente

em 29/04/2014 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 03/05/2014 por FERNA

NDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 09/05/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 15/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar – Redator designado

Conforme relatado, há concomitância das multas de ofício isoladas e proporcionais. Com a devida vênia, ousou discordar do i. Conselheiro Relator.

Quanto a essa matéria, este Colegiado possui entendimento sedimentado, apesar de não unânime, no sentido de sua inaplicabilidade. Nesse sentido, cito, dentre outros, o acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa elucidada:

*MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.*

Transcrevo agora excertos do voto condutor daquele julgado:

“(...) No que tange a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ ou CSLL sobre estimativas, após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

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

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de **falta de pagamento** ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;”*

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

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

*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;” (Grifei)*

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

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

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 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, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

*“Art. 35. 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.*

*§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:*

*a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;*

*b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)"*

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, 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.

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”.*

*(...)"*

Reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas, mesmo após a vigência das alterações da Lei 11.488/2007.

Isso porque, é sabido que um dos fatores que levou a mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que a época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

*“(..."*

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

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

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

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

(...)” Grifei.

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto a impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual. Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir no parágrafo §1º, exceceu a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência. Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Portanto, as multas de ofício isoladas, concomitante às multas proporcionais, devem ser exoneradas.

*(assinado digitalmente)*

Frederico Augusto Gomes de Alencar – Redator designado