



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

Processo n° 10945.000373/2011-35
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.288 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de fevereiro de 2014
Matéria IRPJ e decorrentes.
Recorrente AUTO POSTO OESTE VERDE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE CAIXA. ERRO NA TIPIFICAÇÃO. Deve ser cancelado o lançamento sobre presunção de omissão de receita com base em suprimentos de caixa, se eles não foram realizados por uma daquelas pessoas indicadas no art. 282 do RIR/99.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

Pelo regime de competência, não se constitui em despesa do exercício, valor já computado no custo da mercadoria vendida de período anterior, ainda que o passivo seja agora objeto de Contrato de Confissão de Dívida.

IRPJ. CSLL. DUPLICIDADE DE DESPESAS. BASE DE CÁLCULO. Se os custos foram contabilizados em duplicidade (200% do seu real valor), 100% do seu valor deve ser adicionado ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base ajustada da CSLL.

GANHO DE CAPITAL. FALTA DE DECLARAÇÃO. Mantém-se a autuação sobre ganhos de capital omitidos, se resta evidente que foi oferecido à tributação valores inferiores aos realmente praticados na venda dos bens alienados.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. À míngua de outro elemento de prova que efetivamente vincule a saída de caixa em dezembro de 2007 a cheques descontados entre fevereiro e março de 2006, não é razoável que se considere como comprovada tanto a causa como o beneficiário do pagamento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. PIS

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, aos lançamentos da CSLL, COFINS e Contribuição para o PIS.

MULTA ISOLADA

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por maioria, em dar provimento parcial ao recurso voluntário nos pontos relativos aos lançamentos de IRPJ, CSLL, Cofins e Contribuição para o PIS, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator, vencido o Conselheiro Eduardo que mantinha a autuação com base em presunção de omissão de receitas - suprimento de caixa; e b) por qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, especificamente, com relação ao lançamento das multas isoladas, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator, vencidos neste ponto, os Conselheiros Hélio Araújo, Marcelo Guerra e Guilherme Pollastri, que cancelavam o lançamento das multas isoladas.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto S. Jr., Waldir Rocha, Eduardo Andrade, Marcelo Guerra, Guilherme Silva e Hélio Araújo.

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 0636.783 da 2ª Turma da DRJ/CTA, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DESCRIÇÃO. BASE LEGAL. DEMONSTRAÇÃO. TOTAL DA EXIGÊNCIA. TERMOS DE ENCERRAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Descabe o pleito de nulidade dos autos, ao argumento de cerceamento no direito de defesa porque as descrições das autuações seriam incompreensíveis, as bases legais incompletas, as exigências não demonstradas, a autuação de multa isolada em separado dos demais autos, e em cada grupo um termo de encerramento em separado, se a autuação foi lavrada por pessoa competente e a análise de cada uma dessas reclamações revelou serem improcedentes, tendo sido mantida a autuação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA.

É aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixe de ser recolhido, ainda que o contribuinte, optante pelo regime do lucro real anual com recolhimentos de estimativas mensais apuradas sobre a receita bruta e acréscimos, tenha apurado prejuízo fiscal e base de cálculo, no ano-calendário correspondente.

ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. APURAÇÃO ANUAL. LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. A hipótese legal de aplicação da multa isolada não se confunde com a da multa de

ofício, pois esta é cabível nos casos de falta de pagamento do valor devido de IRPJ e CSLL apurados ao término do exercício; portanto, ambas devem ser aplicadas ao contribuinte.

SUPRIMENTO DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITAS. Para afastar a presunção legal de omissão de receitas relativamente a suprimento de caixa atribuídos a pessoa jurídica ligada, o contribuinte deve provar com documentação hábil e idônea a efetividade da entrega e a origem externa desses recursos.

AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. DUPLICIDADE. PIS. COFINS. CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA. GLOSA.

O valor da glosa de compras de combustíveis para revenda, cuja contabilização em duplicidade o contribuinte não contestou, foi adicionada ao lucro para apuração do IRPJ e da CSLL devidos, porém não teve implicações no que tange à apuração do PIS e da Cofins, porque estes são recolhidos a alíquotas diferenciadas concentradas, pelos produtores, importadores e refinarias de petróleo, não dando direito a crédito ao comerciante varejista, mesmo na incidência não cumulativa.

AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMO. NÃO É DESPESA.

Desembolsos para quitação de parcelamento de débitos de aquisições de combustível obtido junto ao fornecedor, reduzem o valor desse passivo do contribuinte e não podem ser contabilizados com despesas de vendas nem como custos de mercadorias vendidas.

IRPJ. CSLL. DUPLICIDADE DE DESPESAS. BASE DE CÁLCULO. 35%.

Não há previsão legal para que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurado seja 35% do valor de despesas glosadas, no regime do lucro real anual.

GANHO DE CAPITAL. FALTA DE DECLARAÇÃO.

Mantém-se a autuação sobre ganhos de capital omitidos decorrentes de contabilização a valores inferiores aos realmente praticados dos valores de venda de bens alienados, que o litigante não contestou, se o custo destes bens, contestado, foi apurado pelo autuante na contabilidade do contribuinte e o litigante não logrou comprovar que fosse maior que este.

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DO BEM. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPÇÃO DE COMPRA.

Exercida a opção de compra pelo arrendatário, o bem integrará o ativo fixo do adquirente pelo seu custo de aquisição, que é o preço pago pelo arrendatário ao arrendador pelo exercício da opção.

LANÇAMENTOS REFLEXOS: PIS, COFINS. CSLL.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplicase aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Data do fato gerador: 01/12/2007

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Mantém-se a exigência de IRRF devido no pagamentos a beneficiários não identificados, não esclarecidos pelos documentos e argumentação do impugnante.

IRRF. BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.

Correto o reajustamento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no pagamento efetuado pelo contribuinte a beneficiário não identificado, considerando-se que a alíquota de 35% deve ser cobrada exclusivamente na fonte e se o autuado não efetuou a devida retenção.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE

Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.

MULTA QUALIFICADA. DOLO.

Caracterizada a presença do dolo, elemento específico da sonegação, cabível a aplicação da multa qualificada nos termos de legislação em vigor.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PERCENTUAL. LEGALIDADE

O percentual de multa de ofício qualificada é o determinado expressamente em lei.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIACÃO. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.
Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

Cientificada do referido Acórdão em 18/05/2012 (sexta-feira), conforme AR a fls. 1242, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 18/06/2012, no qual alega as seguintes razões de defesa:

a) quanto à alegação de nulidade do auto de infração:

a.1) que a forma como foram lavrados os autos de infração não demonstram de forma cabal quais foram as bases para os valores a serem exigidos, apesar de estarem relatados os fatos no TVF de forma completa;

a.2) que, para que a impugnante venha a questionar os valores exigidos, deveria estar demonstrado os valores efetivos e detalhados por irregularidade supostamente existentes, como também o próprio enquadramento legal deveria ser feito de forma clara, detalhada e objetiva, e não da forma como apresentada ao contribuinte;

a.3) que, assim, não houve obediência ao que prescreve o artigo 10 do Decreto 70.235/72;

a.4) que o auditor lavrou o auto de infração a fls. 218, após o “Termo de Encerramento” de fls. 215 e 220;

a.5) que o ex-contador da recorrente estava com distúrbio emocional ou mental, e talvez por essa razão, não conseguiu atender as exigências do auditor atuante e dessa forma ocorreu a lavratura dos autos de infração;

a.6) que fica claro que pela forma como lavrado o auto de infração, que não permite que a recorrente possa fazer sua defesa de forma objetiva, deveria a relatora do processo tê-lo baixado em diligência, para que o agente e recorrente pudessem analisar os fundamentos da lavratura do auto de infração ora discutido;

b) quanto à omissão de receitas relativas a suprimento de recursos no caixa de origem e efetividade da entrega não comprovados:

b.1) reafirma que o lançamento a título de suprimento de caixa não pode ser considerado, pois está descrito de forma errada o título da conta e, na verdade, este lançamento refere-se a antecipação/liquidação de valores feitos entre as empresas, que são do mesmo grupo econômico, só que no montante de R\$ 150 mil, valor este que já estava apontado no saldo de 31/12/2006, lançados no livro razão da Transmatic, folha 160;

b.2) que a exigência do nobre auditor é improcedente nos valores relativos a suprimentos de caixa, pois não ocorreram os mesmos, mas sim ocorreram antecipações/devoluções feitas entre as empresas dos mesmos sócios, e, portanto indevidos os valores relativos a PIS, COFINS, IR e CSLL, haja vista não se tratarem de omissão de receita;

c) quanto ao suprimento de numerário por pessoa ligada, sem comprovação da origem e efetividade da entrega dos recursos (contabilizados como pagamentos recebidos de empréstimos a empresa coligada):

c.1) que o próprio agente atuante no relatório que deu base a lavratura do auto de infração no tópico 20.8, relata que: “Apresentou cópia da Fatura nº 0773/07, no valor de R\$ 468.436,85 e respectivos vales motoristas, incluindo um vale de R\$ 431.245,85 e outro de R\$ 32.000,00, ambos, aparentemente, assinados por Hermenigildo Francisco Gasparin (fls. 71/77)”... “Na impugnação, aleva os argumentos e afirma que a expressão suprimento de caixa foi utilizada de forma errada pelo contador, pois se tratam de pagamentos realizados pela Transmatic de saldos de débitos para com a atuante”;

c.2) que o atuante em seu relatório confirma as dívidas contraídas pela Transmatic junto ao Posto, em antecipação a seus motoristas, ou não foi isso que o Agente

relatou em seu tópico 20.8?

c.3) que fica claro que o valor foi pago pela Transmatic e não de empréstimo de pessoas ligadas;

c.4) que uma empresa, diariamente se depara com dificuldades para gerir seus negócios e é quase impossível que fique gerando documentos para dar suporte a sua contabilidade;

d) quando à glosa de compras de combustível:

d.1) que, como informado em sua DIPJ apresentada dentro do prazo legal, a empresa havia gerado um resultado negativo e que não haveria a necessidade de qualquer ajuste para gerar um prejuízo, pois este já existia e não precisaria ser maquiado em seus lançamentos;

d.2) que, pelo próprio quadro elaborado pela relatora do acórdão recorrido, verifica-se que a empresa não teria qualquer vantagem em lançar despesas em duplicidade, pois sem tais lançamentos já teria gerado prejuízos;

d.3) que do valor total glosado pelo agente autuante, R\$ 392.791,76, R\$ 351.777,30 são referentes a compras de combustíveis;

d.4) que, ainda se fosse intenção da impugnante em suprimir valores de impostos a serem recolhidos, o valor a ser adotado como base de cálculo deveria ser 35% sobre o valor citado acima para efeitos de imposto de renda e CSLL;

e) quanto à glosa de despesas com vendas não comprovadas:

e.1) que, do montante de R\$ 564.521,96, lançamentos nomeados como despesas com vendas e glosados pelo autuante, deve ser entendido que refere-se a pagamento de produtos (combustíveis) adquiridos da Cia. Ipiranga em exercícios anteriores e que foram liquidados junto aquela empresa por meio da Confissão de Dívida firmado em exercício anterior e pagos parcialmente em 2007, não podendo ser glosados pelo autuante;

f) quanto à glosa de outras despesas em geral, contabilizadas em duplicidade:

f.1) que a relatora do acórdão recorrido não levou em consideração os argumentos expendidos pela recorrente em sua impugnação, onde foi apresentado um quadro de pequenos valores lançados em duplicidade, em razão de migração de informação de um programa para outro, sendo que a grande maioria se referia à filial Guarapuava e, efetivamente, houve o lançamento em duplicidade pelo fato do contador não ter refeito a conciliação novamente após a migração das informações pelo contador à época dos fatos;

f.2) que, pelos pequenos valores lançados, não se configura a intenção posta pelo Auditor, de diminuição do valor do resultado do imposto;

f.3) que o valor ínfimo somente foi exposto, para deixar caracterizado que não houve má fé por parte da empresa, eis que em sua apuração não teria a empresa levado qualquer vantagem diante do procedimento;

g) quanto à falta de contabilização/declaração de ganho de capital na alienação/baixa de bem do ativo permanente:

g.1) que *“Muito estranha ainda a posição da Relatora, que mesmo considerando que pelo simples fato de não ter sido contestado ter sido a venda realizada por preço inferior ao praticado, não considerou a posição como favorável ao contribuinte, qual o motivo?”*

h) quanto aos lançamento da Contribuição para o PIS e da Cofins:

h.1) que, como apontado, a relatora do acórdão recorrido coloca a situação de

incidência de PIS e Cofins, sobre os combustíveis como se não fosse permitida a apropriação das diferenças de base de cálculo, esquecendo-se do princípio da não-cumulatividade;

i) quanto à multa isolada, que estas não podem prosperar com base na própria jurisprudência do CARF;

j) que o percentual de multa de ofício exigido deveria ser o de multa de mora (art. 61 da Lei 9.430/96);

l) que houve afronta aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, conceito de renda do art. 43 do CTN, moralidade pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

O recurso voluntário é tempestivo e foi subscrito por mandatário com poderes para tal, conforme procuração a fls. 1.139, razão pela qual dele conheço.

DAS PRELIMINARES

Não tem razão a recorrente quando alega que os autos de infração não demonstram de forma cabal quais foram às bases de cálculo dos valores exigidos. Ao se compulsar os autos de infração a fls. 186 e segs. e o Termo de Verificação Fiscal a fls. 148 e segs., verifica-se plenamente demonstrado as bases que ensejaram os lançamentos em tela, bem como o atendimento ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

Da mesma forma, o fato de ter sido lavrado dois termos de encerramento (fls. 232 e 237), sendo o segundo especificamente com relação ao lançamento da multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre as bases estimadas, não justifica a alegação de nulidade dos autos de infração em tela, seja porque todos os atos foram lavrado em 17/05/2011, seja porque foram dados ciência ao contribuinte por via postal no mesmo momento e, mais importante que tudo, porque nenhum prejuízo causou à defesa. Além disso, a nulidade absoluta, em processo administrativo fiscal, só ocorre quando o auto de infração é lavrado por autoridade incompetente, conforme se depreende do disposto nos arts. 59, I, e 60 do Decreto nº 70.235/72. No presente caso, a existência de dois termos de encerramento sequer enseja qualquer providencia saneatória, pelas razões acima expostas.

Por sua vez, é despicienda a alegação da recorrente de que as solicitações dos autuantes não foram atendidas em razão de problema de saúde enfrentado por seu contador à época. Sem fazer qualquer juízo de valor sobre os fatos alegados, cabe esclarecer que a responsabilidade da recorrente por infrações tributárias independe da sua intenção (dolo), nos termos do art. 136 do CTN, salvo nos casos dos lançamentos de multa qualificada (150%), em que a lei exige o dolo do agente, questão que enfrentaremos mais a frente. Ademais, fica claro se havia algum elemento de prova que desconstituíria as presunções de omissão de receita, houve, em momento posterior, tempo suficiente para a recorrente fazê-los juntar aos autos.

Quanto ao pedido de diligência, ele é despropositado, pois, segundo a recorrente, ele seria para que o agente público e a recorrente pudessem analisar os fundamentos da lavratura do auto de infração. Lógico, que a diligência não se presta para tal providência, sob pena de ofensa ao devido processo legal.

Assim, pelo exposto, voto por afastar as preliminares processuais suscitadas.

DA OMISSÃO DE RECEITAS (item 001 do auto de infração do IRPJ, fls. 001)

O item 001 do auto de infração do IRPJ (fls. 191), intitulado “Omissão de Receitas –, está dividido em dois subitens: a) Suprimento de Numerários sem Comprovação da Origem dos Recursos e b) Suprimentos de Numerários por Pessoas Ligadas, quando não comprovada a origem dos recursos.

O enquadramento legal dado às infrações apuradas foram: art. 24 da Lei 9.249/95 e arts. 249, II e parágrafo único, 279, 282 e 288 do RIR/99. Ora, o art. 24 da Lei 9.249/95 (base legal para o art. 288 do RIR/99) preceitua apenas que no lançamento de receitas omitidas seja respeitado o regime de tributação a que está sujeito o contribuinte infrator. O art. 249, II, do RIR/99 dispõe apenas sobre as adições ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real. O art. 279 do RIR/99 apenas define o conceito de receita bruta, para fins da legislação do IR. Resta, assim, que os autuantes enquadraram os dois subitens no art. 282 do RIR/99, o qual assim dispõe:

“Suprimentos de Caixa

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).” [grifo nosso]

Ensina Candido Dinamarco (Instituições de Direito Processual Civil. Vol. III, 4ª Edição, p. 113 e segs.) que o objetivo de todas as presunções relevantes para o Direito é a facilitação da prova, pois há situações em que, sendo particularmente difícil a prova direta, a lei facilita a demonstração do fato relevante, satisfazendo-se com a prova daquele fato que é mais fácil provar, pois a experiência demonstra que existem relações razoavelmente constantes entre a ocorrência deles e a dos fatos relevantes que se quer provar. Assim, define o ilustre processualista que “*Presunção é um processo racional do intelecto, pelo qual do conhecimento de um fato infere-se com razoável probabilidade a existência de outro ou o estado de uma pessoa ou coisa...O momento inicial desse processo psicológico é o conhecimento de um fato-base, ou indício revelador da presença de outro fato. Seu momento final, ou seu resultado, é a aceitação de um outro fato, sem dele ter um conhecimento direto*”.

Assim é que, para se aceitar a ocorrência de omissão de receita com base na presunção legal prevista no art. 282 do RIR/99 (Suprimentos de Caixa), há que restar demonstrado pela fiscalização que, na escrituração contábil do contribuinte infrator, consta o registro de suprimentos de caixa realizados por uma daquelas pessoas ali indicadas, quais sejam:

a) administradores,

- b) sócios da sociedade não anônima,
- c) titular da empresa individual, ou
- d) pelo acionista controlador da companhia.

Por sua vez, como se trata de uma presunção *iuris tantum*, cabe prova em contrário, a qual, in casu, é a comprovação da origem dos recursos e da sua efetiva entrega, o que desconstituiria a presunção de omissão de receita com base no art. 282 em tela.

Analisemos, então, primeiramente, o subitem “Suprimentos de Numerário sem Comprovação da Origem dos Recursos”, o qual está assim descrito no TVF (fls. 176):

“Devidamente intimada, a contribuinte alegou que o suprimento de caixa no valor de R\$ 175.836,94, contabilizado em 01/01/2007, teria como origem um empréstimo obtido conforme ‘Contrato de Confissão de Dívida’ (fls.791), assinado com a ‘Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga’...”

Conclui-se que a alegação da contribuinte não se sustenta. Por conseguinte, podemos afirmar que, devidamente intimada, a contribuinte não comprovou a origem do valor de R\$ 175.838,94, que fora contabilizado, em 01/01/2007, como suprimento da conta caixa (Anexo III – fls. 03), na conta nº 101010101 – Caixa – Foz.”

Ora, em nenhum momento a Autoridade lançadora indica que o suprimento de caixa em tela tenha sido feito por um sócio da recorrente ou por seu administrador, tanto que lavrou um outro subitem, neste mesmo item 001, para tratar de suprimentos de caixa por pessoas ligadas. Além disso, o registro contábil indicado na fl. 03 do Anexo III informa que o suprimento foi feito pela Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga, a qual não era sócia da recorrente.

Como se vê, o enquadramento legal dado pelos autuantes está equivocado, razão pela qual voto por excluir das bases tributáveis o valor de R\$ 175.838,94, referentes ao item 001 dos autos de infração do (a): IRPJ (a fls. 191); Contribuição para o PIS (a fls. 204); Cofins (a fls. 214) e item 002 do auto de infração da CSLL (a fls. 225).

Com relação ao subitem intitulado “Suprimentos de Numerários por Pessoas Ligadas”, melhor sorte também não tem o lançamento, pois o ingresso de recursos no caixa da recorrente teriam sido feitos pela Transmatic Transp. e Com. Ltda, pessoa jurídica que não era sócia da recorrente. Os autuantes enquadraram equivocadamente no art. 282 do RIR/99 em razão da constatação que, conforme doc. a fls. 1198/1200, a recorrente e a Transmatic tinham como sócio responsável o mesmo sócio majoritário que a autuada, e os mesmos sócios que a autuada, CPF nº 017.592.56900, Hermenegildo Francisco Gasparin, socio-administrador, incluído: 27/08/ 1998; e CPF nº 716.930.76934, Leni Regina Budel Gasparin, socio-administrador incluído: 27/08/1998. Ora, mesmo assim, não estamos diante da hipótese fática de que trata o art. 282 do RIR/99, pois a norma não prevê a presunção quando o suprimento é feito por pessoa jurídica que tenha o mesmo quadro societário, nem muito menos se pode confundir a pessoa do sócio-administrador com a pessoa jurídica administrada.

Por essas razões, voto também por excluir das bases tributáveis R\$ 1.500.000,00 referentes ao item 001 dos autos de infração do (a): IRPJ (a fls. 191); Contribuição para o PIS (a fls. 204); Cofins (a fls. 214) e item 002 do auto de infração da CSLL (a fls. 226).

Na verdade, se os suprimentos de caixa não foram feitos por uma das pessoas indicadas no art. 282 do RIR/99, uma vez constatado que a recorrente não conseguiu provar a

origem e o efetivo ingresso do recurso, deveria a autoridade glosá-los e verificar se isso importava em saldo credor de caixa, presunção de omissão de receita prevista no art. 281, I, do RIR/99, hipótese em que os valores tributáveis passariam a ser não o ingresso não-comprovado, mas o saldo credor de caixa apurado.

Assim sendo, voto por:

a) cancelar totalmente o lançamento referente ao item 001 do auto de infração do IRPJ (a fls. 191) e item 002 do auto de infração da CSLL (a fls. 225/226); e

b) excluir das bases tributáveis do item 001 dos autos de infração da Contribuição p/o PIS (a fls. 204) e da COFINS (a fls. 214) os valores referentes a omissão de receita no montante de R\$ 1.675.838,94.

DA GLOSA DE CUSTOS DA MERCADORIA VENDIDA, CONTABILIZADOS EM DUPLICIDADE (item 002 dos autos de infração do IRPJ e da CSLL e item).

Com relação a esse item da autuação, a recorrente não aduz qualquer argumento plausível que desconstitua as constatações da Autoridade lançadora de que houve lançamentos de custos em duplicidade (levantamento a fls. 151 e segs.), com a consequente redução das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL. Isso porque toda a alegação da recorrente é apenas no sentido de que a empresa não teria qualquer vantagem em lançar despesas em duplicidade, pois sem tais lançamentos já teria gerado prejuízo. Isso além de despiciendo é inverídico, pois os lançamentos em duplicidade dos custos em tela, independentemente dos outros itens lançados, fez com que a recorrente apurasse prejuízo fiscal, quando deveria, só levando em conta este item do lançamento, ter apurado lucro real, já que o prejuízo fiscal e a BC negativa da CSLL apurados eram no valor de R\$ 280.874,48 (a fls. 1185 e 1188), já o valor tributável referente a esta infração é de R\$ 392.791,76.

Por sua vez, incompreensível a alegação da recorrente de que o valor a ser adotado como base de cálculo deveria ser 35% sobre o valor citado acima para efeitos de imposto de renda e CSLL. Ora, se os custos foram contabilizados em duplicidade (200% do seu real valor), 100% dos custos em tela devem ser adicionados, ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base ajustada da CSLL.

Em face do exposto, voto por manter, nas bases tributáveis, o valor de R\$ 392.791,76, referente ao item 002 dos autos de infração do IRPJ (a fls. 192) e da CSLL (a fls. 223).

DA GLOSA DE DESPESAS COM VENDAS NÃO COMPROVADAS

Nesse ponto, a recorrente alega que o montante de R\$ 564.521,96, lançamentos nomeados como despesas com vendas e glosados pelo autuante, são relativos a pagamentos de produtos (combustíveis) adquiridos da Cia. Ipiranga em exercícios anteriores e que foram liquidados junto aquela empresa por meio da Confissão de Dívida firmado em exercício anterior e pagos parcialmente em 2007. Ora, como já bem explicado na decisão recorrida, tal valor jamais poderia se constituir em despesa desse exercício, uma vez que já foi computado no custo da mercadoria vendida do período em que o produto foi revendido. Assim, ao serem assinados os Contratos de Confissão de Dívida, deveriam ter sido gerados lançamentos meramente permutativo, em que a conta passiva “Fornecedores”deveria se converter num outro passivo, financeiro – Passivo Circulante (até 360 dias) e Não Circulante

(vencimento superior a esse prazo), sem qualquer impacto nas contas de resultado, salvo, logicamente, dos juros doravante incidentes sobre as novas contas passivas.

Além das parcelas do financiamento acima referidas, a contribuinte também contabilizou como despesas do exercício R\$ 4.329,92, os quais deveriam ser objeto de ajustes de exercícios anteriores.

Assim, entendo que não há reparos a serem feitos na decisão recorrida e, conseqüentemente, devem ser mantidos, nas bases tributáveis, os valores que montam R\$ 564.521,96, aos quais se refere o item 003 do auto de infração do IRPJ (a fls. 192/193) e o item 001 do auto de infração da CSLL (a fls. 223/224).

DA GLOSA DE OUTRAS DESPESAS EM GERAL CONTABILIZADAS EM DUPLICIDADE

Na sua peça recursal, a recorrente admite a contabilização em duplicidade de R\$ 4.831,33, mas sustenta, em sua defesa, que houve o lançamento em duplicidade pelo fato do contador não ter feito a conciliação novamente após a migração das informações para um novo sistema e que o valor ínfimo caracteriza que não houve má fé por parte da empresa, eis que em sua apuração não teria a empresa levado qualquer vantagem diante do procedimento.

Como já salientado anteriormente, a responsabilidade da recorrente por infrações tributárias independe da sua intenção, assim, uma vez reconhecido pela recorrente que ocorreram os lançamentos das despesas em duplicidade, deve ser mantida a glosa e os lançamentos dos tributos e multa de ofício de 75%.

DO GANHO DE CAPITAL OMITIDO

Nesse item, o recurso voluntário transcreve a decisão recorrida, para ao final fazer a seguinte indagação:

“Muito estranha ainda a posição da Relatora, que mesmo considerando que pelo simples fato de não ter sido contestado ter sido a venda realizada por preço inferior ao praticado, não considerou a posição como favorável ao contribuinte, qual o motivo?”

Ora, não há nada de estranho na posição da Relatora do acórdão recorrido, pois o que ela afirma é apenas que não há controvérsia em torno do valor da venda, mas apenas do custo de aquisição dos bens alienados, se não vejamos o seguinte excerto do acórdão recorrido:

“87. Consta do TVF que o contribuinte contabilizou R\$ 25.000,00, como o valor de alienação de cada um dos dois caminhões que vendeu em 03/10/2007, porém o preço de venda efetivamente, constante da documentação foi de R\$ 105.000,00 cada; por isso, refeitos os cálculos, apuraram-se ganhos de capital omitidos pelo autuado, tendo sido lavrada a correspondente autuação.

88. O litigante não contesta o preço de venda, porém, parte de outra vertente, argumentando que o custo dos bens foi maior que o considerado pelo autuante e afirmando que quitou o montante de R\$ 55.886,25 do saldo do arrendamento mercantil de cada um deles, após ter liquidado a 33ª parcela das 48 contratadas; requer que se considere adicionalmente R\$ 6.692,50 de VRG, resultando que o custo de aquisição de cada caminhão seria R\$ 62.578,75 e não os R\$ 27.660,17. registrados pelo contador considerados pelo autuante na planilha de apuração de pág. 157, na qual este partiu do valor registrado na contabilidade do contribuinte em 31/07/2007, em que os caminhões vendidos em 03/10/2007 constam com os valores de R\$ 27.660,17 e R\$ 27.608,51,

deduzindo ainda as depreciações de 08 e 09/2007.”.

Com efeito, a decisão recorrida está correta e muito bem fundamentada. Ela salienta que a recorrente não questiona o valor da venda dos bens, mas apenas o custo adotado pelos autuantes na apuração do ganho de capital. Ocorre que os bens foram adquiridos em arrendamento mercantil, sendo que o contrato só permitia a aquisição dos bens ao seu final. Concluiu, então, a Relatora que a aquisição dos bens, pela recorrente, foram pelo valor residual garantido (VRG) do contrato de arrendamento e não pelo total das prestações pagas mais o VRG, mesmo porque se o contrato de arrendamento mercantil foi executado até o seu termo final, as prestações pagas se constituíram em despesas dedutíveis das bases tributáveis. Logo, irreparável a decisão recorrida que manteve tanto o valor do custo de aquisição e o ganho de capital no montante de R\$ 160.000,00 (fato gerador 31/12/2007).

Mantenho também a qualificação da multa de ofício com relação a este item, pois estamos diante de prova direta de omissão de receita, sendo que a recorrente não aduz qualquer justificativa para ter oferecido à tributação apenas R\$ 25.000,00, como o valor de alienação de cada um dos dois caminhões que vendeu em 03/10/2007, quando o valor era efetivamente de R\$ 105.000,00 cada.

DA GLOSA DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS

Conforme informa o TVF a fls. 165, além dos lançamentos anteriormente já tratados, foram apurados valores de PIS e Cofins a pagar decorrentes de glosa dos seguintes créditos:

a) Glosa de créditos referentes a notas fiscais contabilizadas como compra de lubrificantes e graxa. Intimada a comprovar a compra de lubrificantes (item 4 da Intimação a fls. 47), a recorrente apresentou notas fiscais a fls. 98 a 106 (vide item 4 da resposta a fls. 52), sendo que, conforme resta claro algumas dessas notas se referem a compra de combustível (vide notas fiscais a fls. 99 a 106), a qual não gera crédito PIS e COFINS. Assim, a fiscalização elaborou planilha intitulada “Glosa de Crédito de PIs e Cofins – Compra de lubrificantes e graxas” (doc. a fls. 159), na qual ela detalha as glosas de créditos.

Com relação a esse subitem, a recorrente alega que:

“Como apontado, a relatora do acórdão recorrido coloca a situação de incidência de PIS e Cofins, sobre os combustíveis como se não fosse permitida a apropriação das diferenças de base de cálculo, esquecendo-se do princípio da não-cumulatividade.”.

Equivoca-se a recorrente, pois os art. 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 expressamente vedam o creditamento, respectivamente, da Contribuição para o PIS e da Cofins relativo a compras, para revenda, de combustíveis listados no § 1º do art. 2º das mesmas leis, quais sejam: gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural. Assim, deve ser mantida a glosa dos referidos créditos.

b) Glosa de créditos de PIS e COFINS relativa as despesas lançadas em duplicidade. Sobre tal item a recorrente nada alega na sua peça recursal que pudesse alterar a sorte do lançamento, razão pela qual há que se considerar correto o levantamento feito pela fiscalização dos créditos de PIS e Cofins apropriados em duplicidade em virtude do lançamento, também em duplicidade, de compras de mercadorias, exceto, logicamente,

combustíveis.

Assim, pelo exposto mantenho este item da autuação.

DO IRRF SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO

No item 11 da Intimação a fls. 42, a Fiscalização instou a recorrente a:

“11. Encaminhar contrato de empréstimo, ou mútuo, firmado com o Banco Bradesco S.A., cuja baixa do valor de R\$ 580.000,00 foi contabilizada como contrapartida da conta caixa em 01/12/2007. Apresentar a comprovação do pagamento para o Bradesco, para que não fique configurado eventual pagamento a beneficiário não identificado.”.

Em resposta a fls. 51, a recorrente afirmou que o lançamento de R\$ 580.000,00 na conta caixa no dia 01/12/2007 refere-se a descontos de duplicatas feitos junto ao Banco Bradesco e apresentou uma planilha resumo dos valores envolvidos a fls. a fls 72 , a qual a seguir reproduzo:

OPERAÇÃO DESCONTO DE TÍTULOS/CHEQUES			
DATA		VALOR EFETIVO	VALOR DESCONTO
10/02/06	CH	26.242,73	26.688,85
16/02/06	CH	23.161,25	23.508,67
17/02/06	CH	45.295,55	46.065,57
17/02/06	CH	77.182,36	78.494,46
21/02/06	CH	22.641,87	22.798,80
22/02/06	CH	33.810,36	34.418,95
23/02/06	CH	44.989,03	45.753,85
02/03/06	CH	53.783,53	54.590,28
07/03/06	CH	59.702,52	60.717,46 -
14/03/06	CH	48.328,24	49.198,15
17/03/06	CH	43.940,39	44.687,38
21/03/06	CH	75.630,19	76.991,54
22/03/06	CH	25.291,98	25.747,24
		580.000,00	

* Valor Desconto é o valor total dos título descontado.

A recorrente também apresentou os borderôs de descontos referentes aos lançamentos informados na planilha acima (doc. a fls. 73 a 85).

A Fiscalização também requisitou ao Banco Bradesco informações sobre as aludidas operações, sendo que a instituição financeira encaminhou, por meio da resposta a fls. 310, os borderôs de descontos a fls. 313 e segs.

Ao cotejar os borderôs apresentados pela recorrente com aqueles apresentados pelo Banco Bradesco, assim concluiu a Fiscalização no TVF a fls. 182, in verbis:

“Analisando “borderôs” semelhantes, encaminhados pelo Banco Bradesco S.A. (Anexo I – fls. 42 e 43), verifica-se que o prazo normalmente transcorrido entre a assinatura desses documentos e o vencimentos dos títulos ou cheques envolvidos é bastante pequeno, em torno de um mês ou menos.

Tais documentos se destinam a obter empréstimos bancários dando-se em garantia títulos com vencimento futuro ou cheques pré-datados. Nesta operação, a entrada de recursos para a empresa é imediata. Normalmente os juros e encargos são descontados antecipadamente, enquanto os pagamentos ocorrem na data de vencimento dos títulos ou cheques.

Assim, presume-se ser pouco provável que “Borderôs para Desconto” assinados entre fevereiro e março de 2006 fossem liquidados apenas em dezembro de 2007 ou seja um ano e nove memses após a

contratação dos mesmos. Além disso, o pagamento não consta dos extratos bancários daquela instituição.

Conquanto tenha sido devidamente intimada a contribuinte não apresentou qualquer documentação que comprovasse o pagamento para o Banco Bradesco S.A., na forma como contabilizado.”.

Realmente, à mingua de outro elemento de prova que efetivamente vincule a saída de caixa no valor de R\$ R\$ 580.000,00 em dezembro de 2007 a cheques descontados entre fevereiro e março de 2006, não é razoável que se considere como comprovada tanto a causa como o beneficiário do pagamento efetuado pela recorrente.

Na sua peça impugnatória, o único argumento de defesa apresentado pela recorrente reside em questionar porque um posto de gasolina faria uma pagamento dessa ordem a uma pessoa física. Ora, para a configuração da infração em tela é irrelevante se o pagamento foi realizado a pessoa física ou jurídica, pois o que a configura é a falta de identificação, com documentos idôneos, do beneficiário do rendimento.

Por essas razões, voto por manter o auto de infração do IRRF.

DA MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS SOBRE A BASE ESTIMADA

Inicialmente, já saliento que, ao se analisar a apuração de multas isoladas a fls. 158, conclui-se que os cálculos da fiscalização já merecem reparos, pois o adicional foi obtido pela aplicação de 10% sobre a base tributável mensal sem diminuí-la dos R\$ 20 mil previstos em lei.

Por sua vez, como informado no item 005 do auto de infração do IRPJ a fls. 194 e item 001 do auto de infração da CSLL a fls. 236, a multa isolada foi aplicada apenas sobre o acréscimo da base estimada em função de receitas omitidas e omissões de ganho de capital verificados na ação fiscal ora sub examine. Assim sendo, pelas razões antes expostas, de plano, já voto por cancelar a multa isolada aplicada sobre o acréscimo da base estimada em virtude da omissão de receitas.

Quanto à alegação da recorrente de que a multa isolada deve ser cancelada com base na própria jurisprudência do CARF, passo a analisar a questão.

Inicialmente, friso que este Colegiado tem firmado diferentes posições sobre o tema, se não vejamos:

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

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

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

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

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

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

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

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes

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

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

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

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

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

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

Das diferentes bases para cálculos das multas

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

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um *bis in idem*, pois, como

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

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF no 2.

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

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

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

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

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

Da negativa de vigência de lei federal

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

Alfim, ressalto que a autoridade lançadora já aplicou a multa no percentual de 50%, conforme previsto no art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Assim sendo, ao se refazer os cálculos de multas isoladas a fls. 158, para retificar o cálculo do adicional e excluir os acréscimos às bases estimadas decorrentes de receitas omitidas por suprimento de caixa, conclui-se que devem ser mantidas:

a) a multa isolada por falta de pagamento do IRPJ sobre a base estimada mensal de outubro de 2007, no valor de R\$ 19.000,00; e

b) a multa isolada por falta de pagamento da CSLL sobre a base estimada mensal de outubro de 2007, no valor de R\$ 7.200,00.

Em face do exposto, voto por afastar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para:

- a) cancelar o lançamento referente ao item 001 do auto de infração do IRPJ (a fls. 191) e item 002 do auto de infração da CSLL (a fls. 225/226); e
- b) excluir das bases tributáveis do item 001 dos autos de infração da Contribuição p/o PIS (a fls. 204) e da COFINS (a fls. 214) os valores referentes a omissão de receita no montante de R\$ 1.675.838,94;
- c) cancelar o lançamento das multas isolada por falta de pagamento do IRPJ sobre as bases estimadas mensais de janeiro e novembro de 2007, respectivamente, nos valores de R\$ 6.758,39 e R\$ 5.000,00;
- d) reduzir o valor da multa isolada por falta de pagamento do IRPJ sobre a base estimada do mês de outubro de 2007 para R\$ 19.000,00;
- e) cancelar o lançamento das multas isolada por falta de pagamento da CSLL sobre as bases estimadas mensais de janeiro e novembro de 2007, respectivamente, nos valores de R\$ 3.649,53 e R\$ 2.700,00; e
- f) reduzir o valor da multa isolada por falta de pagamento da CSLL sobre a base estimada do mês de outubro de 2007 para R\$ 7.200,00.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator