



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

**Processo nº** 11030.722153/2011-31  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-001.161 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de agosto de 2013  
**Matéria** Normas Gerais de Direito Tributário  
**Recorrentes** BIGOLIN MATERIAIS DE CONTRUÇÃO LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

**OMISSÃO DE RECEITAS. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO.**

Excluem-se da base de cálculo da autuação as receitas contabilizadas pelo contribuinte e já oferecidas à tributação.

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.**

É válido o auto de infração ainda que a base de cálculo empregada para a constituição de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS seja distinta da utilizada para as contribuições sociais, uma vez que a materialidade e a matéria de defesa de cada tributo são distintas.

**PROVA. PRODUÇÃO EM PROCESSO JUDICIAL. MEDIDA CAUTELAR. IMPOSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO EM SEDE ADMINISTRATIVA.**

Tendo sido a prova produzida em procedimento cautelar regularmente conduzido pelo Poder Judiciário, não cabe ao Poder Executivo, por meio de processo administrativo, discutir a legalidade da forma de produção da prova e nem a higidez de suas informações, sobretudo quando não há notícias de que estas provas foram invalidadas pela via judicial.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXONERAÇÃO EM INSTÂNCIA RECURSAL. POSSIBILIDADE.**

A exoneração de parcela do crédito tributário pela Delegacia de Julgamentos, após o oferecimento de esclarecimentos do agente fiscal, tem base no art. 18 e 29 do Dec. 70.235/72 e não pode ser considerado como alteração do critério jurídico. Não há novo lançamento, nem renovação do prazo decadencial ou ofensa à competência do órgão julgador

**OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO NÃO AFASTADA.**

Fica mantida a presunção de omissão de receitas em razão da falta de escrituração de pagamentos efetuados quando o contribuinte não logra êxito em demonstrar a origem dos recursos.

**OMISSÃO DE RECEITAS. DATA DA DISPONIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE DETERMINAÇÃO. DATA DO PAGAMENTO NÃO ESCRITURADO. CRITÉRIO BENÉFICO AO CONTRIBUINTE.**

É possível considerar como omitida a receita na data em que ocorreu o pagamento não escriturado, embora este se refira ao salário devido pela prestação de serviço do mês anterior, sobretudo pelo fato de que embora se saiba a data do pagamento não escriturado, é impossível determinar a data da disponibilidade da receita. Inexistência de novos argumentos em grau recursal.

**OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO. PAGAMENTOS DE SALÁRIOS. CUSTO. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DEVER DO AGENTE FISCAL.**

Estando as receitas omitidas diretamente vinculadas à um custo, que também foi omitido dentro do mesmo período de apuração, admite-se a dedução destes custos não contabilizados. É dever do agente fiscal determinar a matéria tributável, sendo indevida a tributação de um custo.

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. FRAUDE COMPROVADA.**

Aplica-se o art. 44, §1º, da Lei n. 9.430/96, quando comprovada a prática de fraude, conceituada pelo art. 72 da Lei n. 4.502/74, uma vez que não ficou configurada a situação prevista nas súmulas 14 e 25 deste Conselho.

**MULTA ISOLADA. CUMULATIVIDADE. INEXISTÊNCIA.**

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

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, 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 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; que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, a) por unanimidade, negar provimento ao recurso de ofício; b) por maioria, dar provimento parcial ao recurso para exonerar o crédito relativo a IRPJ e CSLL, vencido o conselheiro Eduardo de Andrade, que mantinha o lançamento; c) por voto de qualidade, manter a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os conselheiros Marcio Rodrigo Frizzo (Relator), Cristiane Silva Costa e Guilherme Pollastri Gomes da Silva. Designado redator o conselheiro Alberto Pinto Souza

*(assinado digitalmente)*

EDUARDO DE ANDRADE - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

MARCIO RODRIGO FRIZZO - Relator.

*(assinado digitalmente)*

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR - Redator designado.

EDITADO EM: 17/10/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: EDUARDO DE ANDRADE (Presidente em Exercício), MARCIO RODRIGO FRIZZO, CRISTIANE SILVA COSTA, LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário e de ofício (reexame necessário). Somente foram apresentadas apenas razões ao recurso voluntário por BIGOLIN MATERIAIS DE CONSTRUÇÕES LTDA, doravante denominada recorrente. Sem contrarrazões de qualquer das partes.

Na origem, foi lavrado auto de em razão da omissão de receita, para exigir IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, acrescido de multa de 150%, juros de mora, multa isolada do IRPJ e CSLL.

Os fatos e fundamentos lançados no Termo de Verificação Fiscal que levaram o Auditor Fiscal da Receita Federal, doravante denominado AFRFB, a lavrar a autuação são os seguintes (fl. 122 e ss.):

(i) O Ministério Público Federal de Erechim/RS comunicou a RFB a suposta prática de fatos ilícitos pela recorrente (procedimento investigatório criminal n. 1.29.018.000026/2010-75) (fl. 346). Foi realizada busca e apreensão na sede da empresa, com autorização judicial, quando se apreenderam comprovantes de “pagamentos de salários ‘por fora’”. (fl. 123);

(ii) Comparando a escrituração da recorrente com os documentos apreendidos, “*constatou-se insuficiência de recolhimento do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS nos anos de 2006 a 2010, pela omissão de receitas pelo pagamento através de falta de escrituração de pagamentos efetuados*” (fls. 123 – grifo não original);

- (iii) A partir dos recibos apreendidos em busca e apreensão, o AFRFB considerou que os pagamentos de salários “por fora” foram realizados com receitas omitidas (não contabilizadas). Em síntese, os comprovantes de pagamento “por fora” foram considerados como prova de pagamento de salário e como indício de omissão de receita;
- (iv) Para a constituição do crédito tributário, o AFRFB observou que, em 31/12/2005, havia prejuízo acumulado a ser compensado, de modo que houve a sua utilização no limite de 30% em 31/12/2006, 31/03/2007, 31/06/2006 e 31/09/2007. Havia também prejuízo fiscal em 31/12/2005, o que foi compensado, no limite de 30%, em 31/12/2009 e 31/03/2010. O mesmo foi feito em relação à base de cálculo negativa (CSLL);
- (v) Exigiu-se “a multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ e CSLL, sobre a base de cálculo mensal estimada no ano de 2006 (apuração pelo lucro real), relativamente à diferença das receitas omitidas”;
- (vi) O AFRFB entendeu que a conduta da recorrente caracterizou fraude (art. 72, Lei 4.502/64), razão pela qual se aplicou o prazo decadencial do art. 173, inc. I, CTN, e foi qualificada a multa de ofício (art. 44 da Lei 9.430/96).

Inconformada com a autuação fiscal, a recorrente apresentou impugnação sustentando os seguintes argumentos (fl. 7896 e ss.):

- (i) O mandado de busca e apreensão utilizou de força desnecessária para ter acesso a milhares de documentos, o que poderia ser feito por meio de requerimento de apresentação de documentos por agente fiscal. A partir desse momento, formou-se “versões insubsistentes e maliciosas” que influenciaram no lançamento fiscal (fl. 7900);
- (ii) Os recibos de pagamento por fora são, na verdade, “meros papeis de trabalho”, “simples memórias” onde eram provisoriamente anotados os mais variados eventos acontecidos durante o mês, passíveis ou não de serem consignados em folha (fl. 7901);
- (iii) Os recibos de pagamento por fora são apócrifos (de autor desconhecido) e, portanto, não têm “condição legal para embasar os lançamentos” (fl. 7901);
- (iv) Os recibos (papeis de trabalho), não podem servir como prova para o lançamento, ante a necessidade de identificação do seu autor (art. 368, 369 e 386, CPC) e o necessário respeito ao princípio da segurança jurídica (art. 2º, Lei 9784/99). Transcreve doutrina e jurisprudência;
- (v) Os recibos apreendidos representam meros indícios de prova, que demandariam outras provas (“provas subsidiárias”) para que se concluisse pela efetiva ocorrência dos fatos, as quais não foram produzidas;
- (vi) “(...) *O emprego de ilações, ou seja, a deficiente caracterização (evidenciação) fático-jurídica das operações tidas como irregulares evidenciam a carência de certeza dos ‘fatos descritos’ como passíveis de tributação*” (fl. 7906);

- (vii) A remuneração efetiva dos empregados não corresponde às somas mensais dos recibos (por fora) e do que consta na folha de pagamento, pois (i) a maior parte do que consta nos recibos foi transportada para a folha de pagamentos, (ii) acaso subtraído do valor líquido considerado pelos agentes fiscais como pagamento “por fora”, seria revelado que as diferenças negativas são maiores do que as diferenças positivas; se houvesse algo a tributar, seria menor que o valor considerado pelo fiscal; (iii) o valor efetivo do salário, considerado pelos agentes fiscais, é muito inferior ao piso das convenções coletivas de trabalho;
- (viii) Além de se ter somado os valores dos recibos, sem descontar os valores da folha de pagamento, há também falta de identificação precisa de quais as verbas e os critérios pessoais e legais de apuração dos “valores líquidos”;
- (ix) Não há que se falar em omissão de receita em razão da “falta de escrituração de pagamentos efetuados”. Na verdade, a recorrente realizava saques bancários em grande monta para arcar com esses pagamentos por fora. Em suma, o sustenta que o dinheiro que custeava os “pagamentos por fora” não decorrem de omissão de receita, mas sim com recursos contabilizados. Junta extratos (fls. 7911);
- (x) Ainda que procedente o lançamento, “caberia aos agentes fiscais apropriar os valores de custos/despesas correspondentes aos pretensos recibos de pagamentos por fora”, pois o imposto de renda incide apenas sobre o resultado (receitas menos custos/despesas) (fls. 7911);
- (xi) O AFRFB, ao considerar que houve omissão de receita no mês do pagamento do “salário por fora”, e não no mês da competência, acabou por desrespeitar o regime de competência (o art. 288 do RIR/99). Isso porque nos recibos de pagamentos “por fora” não consta a data dos pagamentos, mas apenas “a referência ao mês ao qual se reportam os respectivos dados provisórios” (ex. o salário de jan/2006 foi pago em fev/2006 – a omissão de receita foi contabilizada em fev/2006). Há ofensa ao princípio contábil do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis;
- (xii) Não subsiste a multa isolada, seja porque o IRPJ deve ser considerado indevido, como dito anteriormente, seja porque está sendo aplicada cumulativamente com a multa de ofício;
- (xiii) É inaplicável a multa qualificada de 150%, pois os recibos de pagamento por fora não autorizam a conclusão de que houve a intenção de suprimir ou reduzir tributo. Tratam-se de atos culposos;
- (xiv) Não havendo dolo, a multa imponível é de 75%, com a contagem da decadência a partir do fato gerador. Estão decaídos, portanto, os tributos entre 01/2006 a 10/2006, pois não se aplica o art. 173, inc. I, CTN, mas o art. 150 do CTN;
- (xv) Pede que os mesmos argumentos ventilados contra o lançamento do IRPJ sejam aplicados a CSLL, PIS, COFINS.

Em face dessas argumentações, a DRJ requereu diligências à delegacia de origem para que fosse esclarecido, com a juntada de provas, se os pagamentos “extrafolha” têm correspondência com os pagamentos contabilizados. Em caso positivo, que fosse recalculado o tributo e penalidades cabíveis (fl. 8499). Foram prestadas informações pela DRJ (fl. 8502) e juntados documentos (planilhas de cálculo, decisões trabalhistas e complementação ao termo de verificação fiscal – fls. 8507 a 8996).

A recorrente foi intimada a se manifestar sobre os novos documentos juntados aos autos. Na oportunidade, reafirmou o que consta na impugnação, acrescentando, em síntese, o seguinte (fl. 9002):

- (i) O fato de os recibos dos “pagamentos por fora” terem sido arquivados não demonstra a existência de controle paralelo. Existisse a prática de ilícitos, o lógico seria que não existisse o arquivo;
- (ii) O depoimento de ex-funcionário é inválido, pois o depoimento testemunhal tem força mínima; a testemunha procura se vingar da recorrente por ter sido demitida motivadamente; ofende o princípio da imparcialidade e verdade material;
- (iii) Nada de novo foi acrescentado pelas autoridades administrativas nesta oportunidade, sendo que os demonstrativos juntados são meras reproduções do que já consta nos autos.

Considerando os argumentos constantes nos autos, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento emanou acórdão cuja ementa segue adiante:

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

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2010*

*NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Possuindo o auto de infração todos os requisitos necessários à sua formalização, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, e se não forem verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo decreto, o lançamento não é nulo.*

*DEDUÇÃO. DESPESAS NÃO CONTABILIZADAS. Do valor apurado como omissão de receita não se cogita a dedução de despesas correspondentes, visto que estes somente poderão ser cotejados com a receita dentro de um regime regular de apuração do resultado, por meio da escrituração realizada com observância das leis comerciais e fiscais.*

*OMISSÃO DE RECEITAS. DESPESAS NÃO CONTABILIZADAS. A falta de escrituração de pagamentos efetuados leva a presunção de que eles foram suportados com recursos obtidos à margem da contabilidade, caracterizando a omissão de receitas.*

*OMISSÃO DE RECEITAS. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO.*  
*Excluem-se da base de cálculo da autuação as receitas contabilizadas pelo contribuinte e já oferecidas à tributação.*

*DECADÊNCIA. IRPJ. CSLL. PIS/PASEP. COFINS. A decadência dos tributos lançados por homologação, no caso de dolo, é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*MULTA DUPLICADA. A prática reiterada de omissão de receita, pela contribuinte, pelo pagamento de despesas não contabilizadas, com o objetivo de impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária justifica a aplicação da multa de ofício duplicada.*

*MULTA ISOLADA. LUCRO REAL. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. Inexiste previsão de duplicação da multa isolada sobre estimativas não recolhidas.*

*LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS. Aos lançamentos decorrentes aplica-se o decidido em relação à exigência principal, formalizada com base nos mesmos fatos e elementos de prova.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

A parte da impugnação que foi provida refere-se, portanto, à subtração dos salários contabilizados (“por dentro”) dos salários não contabilizados (“por fora”), uma vez que o valor constante dos salários “extrafolha” não eram na verdade “extrafolha” era na verdade a totalidade dos valores pagos, ou seja, o salário folha *mais* (+) o “extrafolha”. Assim o valor total constante dos recibos não representam a totalidade das receitas omitidas.

Inconformado com a decisão da DRJ, a recorrente apresentou recurso voluntário para contestar a fundamentação na parte em que foi sucumbente. Em resumo, além do que já havia argumentado em sua impugnação, argumentou os seguintes:

- (i) O pedido de diligências da DRJ revela a superficialidade do trabalho do AFRFB e o intuito de retificar/aperfeiçoar os lançamentos (fl. 9349);
- (ii) O lançamento do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS teve por base os valores dos pagamentos “por fora”, com exclusão de alguns valores não identificados. O lançamento das contribuições previdenciárias considerou esses pagamentos “por fora” em seu valor bruto. Essa inconsistência retira a certeza do lançamento. Nenhum dos lançamentos deve prosperar, por erro na base de cálculo, o que foi reconhecido pela DRJ;
- (iii) Repisa o que afirmou na impugnação relativamente à força probatória dos recibos apreendidos, sua natureza jurídica, e das presunções deles decorrentes;

- (iv) Sustenta que a DRJ, ao determinar a exclusão dos salários pagos e contabilizados pela recorrente da quantia que o AFRFB presumiu ser omissão de receita (pagamento extrafolha), acabou por inovar o lançamento, o que é impossível no processo tributário;
- (v) A DRJ não tem competência para ratificar/aperfeiçoar lançamentos equivocados, invadindo a “competência da autoridade lançadora (CTN, art. 142)” (fl. 9360), o que “materializa um claro desvio de função” (fl. 9361);
- (vi) As inovações promovidas pelo acórdão da DRJ acabaram por promover um novo lançamento, do qual a recorrente teve ciência em 15/10/2012, razão pela qual se operou a decadência em relação ao ano-calendário de 2006;
- (vii) Sustenta que a vasta argumentação do acórdão da DRJ, suprimindo a omissão dos agentes fiscais, representa a motivação do lançamento. Assim, por não terem motivação suficiente, carece o lançamento do requisito “descrição do fato” (art. 10, Dec. n. 70.23/72);
- (viii) Repisa a argumentação de que os pagamentos extrafolha eram realizados com receitas contabilizadas e sacadas dias antes da conta corrente da recorrente, o que afasta a incidência do art. 281, II, RIR/99. Ademais, a afirmativa da DRJ, de que os saques representam o “suficiente para honrar a folha de pagamentos devidamente contabilizada e declarada ao fisco, e esse valor não foi o motivo de sua autuação e nem do litígio por parte da contribuinte” (fl. 9323), exige, segundo o procedimento técnico adequado, a reconstituição do livro-caixa, o que não aconteceu;
- (ix) Reafirma que os pagamentos extrafolha são custos e devem ser deduzidos da receita presumida. Contesta a afirmação da DRJ de que não cabe aos agentes fiscais reconstituir a contabilidade comercial e fiscal da empresa, sob pena de configurar confisco ou lançamento com fim punitivo;
- (x) Concorda que não cabe ao agente fiscal reconstruir a contabilidade comercial. No entanto, é seu dever reconstruir a contabilidade fiscal (art. 845, III, RIR/99), sobretudo porque esta não foi considerada imprestável a ponto de dar causa ao arbitramento do lucro;
- (xi) Discorda da DRJ quanto à afirmação de que o IRPJ-CSLL deve incidir sobre a “omissão de receitas”. Defende que o correto é que a base de cálculo corresponda “à soma algébrica das receitas diminuído dos custos” (fl. 9366);
- (xii) Repisa o argumento relativo ao regime de competência, com a transcrição das razões da impugnação;
- (xiii) Repete a argumentação relativa à multa isolada;
- (xiv) Repete a argumentação contra a qualificação da multa de ofício.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e apresenta todos os requisitos de admissibilidade, então dele conheço.

**1. Do Recurso de Ofício – Da exoneração de parcela do Crédito Tributário.**

O recurso de ofício (reexame necessário) tem lugar em razão da exoneração do crédito tributário em valor superior a R\$ 1 milhão (art. 34, Dec. 70.235/72; Portaria MF n. 3/2008).

O primeiro ponto do mérito do recurso de ofício versa sobre a possibilidade de duplicar a multa isolada incidente sobre o valor das estimativas mensais, apuradas consoante a opção do art. 2º da Lei n. 9.430/96.

A DRJ considerou que não existe previsão legal para duplicá-la. A decisão está correta e não desperta maiores conflitos, uma vez que a literalidade do art. 44, §§1º e 2º, da Lei n. 9.430/96 é claro ao dispor que somente se duplica a multa de ofício prevista no art. 44, inc. I, da Lei n. 9.430/96. Portanto, voto por manter a decisão recorrida quanto à impossibilidade de duplicar a multa isolada.

O segundo ponto do mérito do recurso de ofício consiste em verificar se os pagamentos salariais não contabilizados (extrafolha) podem ser considerados integralmente como omissão de receitas (art. 281, II, RIR/99) ou, como entendeu a DRJ, devem sofrer a subtração dos pagamentos salariais contabilizados.

Relembro que a DRJ pediu esclarecimentos ao AFRFB ante ao questionamento formulado pela recorrente. Em resposta, o AFRFB sustentou que seu entendimento partiu da constatação:

- (i) Da existência de um controle paralelo mantido pela recorrente, por meio de recibos apócrifos;
- (ii) Da confirmação desse sistema por diversos ex-empregados perante a Justiça do Trabalho de Erechim/RS;
- (iii) Da impossibilidade de identificar esta conduta que não por meio de procedimento judicial cautelar;
- (iv) Do fato de serem praticamente os mesmos os valores declarados em GFIP e os salários contabilizados;
- (v) De que alguns pagamentos extrafolha foram feitos para pessoas que não constam na folha de salários oficial;

(vi) De que vários pagamentos extrafolha são maiores aos pagamentos contabilizados.

Como se percebe, os argumentos apresentados pelo AFRFB não esclarecem diretamente o que foi solicitado pela DRJ. Por isso, não há como divergir das conclusões contidas no acórdão recorrido, uma vez que nada nos autos indica que o pagamento extrafolha seja efetivamente um complemento aos salários contabilizados.

Na verdade, o valor constante dos salários “extrafolha” não eram na verdade “extrafolha” era na verdade a totalidade dos valores pagos, ou seja, o salário folha *mais* (+) o “extrafolha”. Assim o valor total constante dos recibos não representam a totalidade das receitas omitidas.

A recorrente utilizava-se dos recibos “por fora” para controlar o valor total (real) dos salários pagos aos seus empregados. Aliás, isto é o que depuseram os ex-empregados da recorrente, ao alegarem que o salário que efetivamente recebiam maior do que o que consta em folha. É o que se nota das seguintes petições iniciais:

**(i) Requerente – Emir Antônio Tomaluski (fls. 8863).** “Dos Salários Extrafolha. (...) No caso concreto, o empregador anotou no Demonstrativo de Pagamento de Salário do reclamante o salário base de R\$ 2.199,00 (...), contudo pagou aproximadamente 250,00 (...) “por fora” durante a relação de emprego, na denominada “papeleta” pelos funcionários”.

**(ii) Requerente – Paula Damiana Basso (fls. 8909).** “3. Salários Extrafolha. (...) Em média, cerca de R\$ 400,00 (...) eram pagos por fora. (...) Em suma, o que o empregado efetivamente recebia era o montante que estava posto na ‘papeleta’”.

**(iii) Requerente – Siro Renato Menine de Campos (fls. 8942).** “Salários extrafolha. (...) No caso concreto, o empregador anotou na CTPS do reclamante o salário fixo de R\$ 445,00 (...), contudo pagou R\$ 580,00 (...) fixos durante a relação de emprego.”

Concluo, portanto, que o valor que realmente era pago aos empregados da recorrente era o que constava nos recibos extrafolha apreendidos pela fiscalização, de modo que não se pode submeter a integralidade desses valores aos tributos em tela, sob pena de tributar novamente o valor dos salários contabilizados, que evidentemente já foram submetidos à tributação. Desta forma, mantenho a decisão recorrida neste ponto e nego provimento ao recurso de ofício, nos termos acima declinados.

## 2. Da Divergência entre a Base de Cálculo do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS e das Contribuições Previdenciárias

Em preliminar, a recorrente alega que há erro na apuração do crédito tributário do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS (PAF 11030722153/2011-31) e das contribuições sociais (PAF 1103722167/2011-55 e 11030722168/2011-08), uma vez que teriam sido tomadas bases de cálculo divergentes para cada um dos tributos constituídos.

Isto porque o agente fiscal tomou como base de cálculo para o IRPJ/CSLL/PIS/COFINS os “valores líquidos dos recibos denominados por ‘fora’”. Todavia, para as contribuições sociais (“cota patronal e correlatos”), utilizou-se “os valores brutos dos Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2 de 24/08/2001  
Assinado digitalmente em 17/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 17/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 21/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, A  
ssinado digitalmente em 18/10/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO  
Impresso em 22/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA”.

recibos denominados por ‘fora’” (fls. 9350). Segundo a recorrente, nenhuma das duas bases de cálculo está correta.

O argumento não procede. No presente caso, apenas se afigura possível discutir a correção da base de cálculo do IPRJ/CSLL/PIS/COFINS, tendo em vista que estes são os tributos objeto do auto de infração e, portanto, atacados pela impugnação e recurso voluntário (v. fl. 2 – “Relação de créditos tributários do processo”).

Ademais, faz sentido a divergência de base de cálculo em razão da materialidade de cada um dos tributos: (i) para o IPRJ/CSLL/PIS/COFINS, parte-se da presunção de omissão de receitas, exceto quanto àquelas cuja presunção foi ilidida; (ii) para as contribuições sociais, considera-se os salários e rendimentos pagos ou creditados ao empregado.

Nota-se, portanto, que na primeira situação existe a possibilidade de o contribuinte ilidir a presunção de omissão de receitas sobre alguns valores, fato que justificaria a alteração da base de cálculo desses tributos. É o que foi feito perante a DRJ, quando foi acolhido o argumento de que “os valores dos pretensos ‘recibos por fora’ não consubstanciam pagamentos acrescíveis *in totum* aos das folhas de pagamento” (fl. 9324).

No que se refere às contribuições sociais, também existem formas de contraditar a formação da base de cálculo (v.g. procurando afastar a natureza salarial de algum valor, caracterizando-o como verba indenizatória). Como se vê, o argumento de defesa é diverso, o que justificaria, novamente, a diferença de bases de cálculos. Em tempo, esta defesa somente pode ser feita nos respectivos processos.

Inobstante, a adequação da base de cálculo dos impostos que neste momento se discute será tratada mais adiante, de modo que considero impertinente compará-la com a base de cálculo empregada para as contribuições sociais.

### **3. Da Alegação de Nulidade Decorrente da Utilização dos Recibos por Meio de Mandado de Busca e Apreensão**

A recorrente defende novamente que foi empregada abusivamente a força do Estado para a obtenção dos recibos de pagamento “por fora”. No entanto, não procede sua alegação. A medida em apreço decorreu de mandado judicial de busca e apreensão (Processo n. 5000016-54.2010.404.7117 Just. Federal de Erechim/RS) (fl. 346 e ss.).

Em verdade, a medida de busca e apreensão é uma espécie de medida cautelar. Por sua vez, a medida cautelar é um processo em “que, com base na verificação de que há *fumus e periculum*, se preserva a parte do risco de ineficácia do processo principal”, como esclarece WAMBIER<sup>1</sup>.

Desse modo, o mérito acerca da necessidade da medida decorreu de decisão proferida por órgão do Poder Judiciário. Da mesma forma, a verificação acerca da observância dos requisitos necessários (legitimidade, possibilidade, interesse, perigo da demora, existência do direito etc.) também foi objeto de apreciação do Poder Judiciário.

Documento assinado digitalmente por WAMBIER, Luiz Rodrigues.<sup>1</sup> Curso Avançado de Processo Civil: Processo Cautelar e Procedimentos Especiais. Autenticado digitalmente em 22/10/2013 às 10:50:20, no endereço IP 189.16.10.107, com o nº de protocolo 2013000000000000000000000000000000. Assinado digitalmente em 21/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, A. 0/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 21/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, A. sassinado digitalmente em 18/10/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO. Impresso em 22/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim, não cabe ao CARF (Poder Executivo) investigar a licitude de medida cautelar de busca e apreensão, nem mesmo verificar se a prova colhida é legal ou legítima, em não havendo informações de medidas judiciais que desabonem a higidez dos comprovantes de pagamento “por fora” apreendidos.

Também não está reservada melhor sorte ao argumento de ausência de assinatura, presença de borrões, rasuras, emendas e informações genéricas dos comprovantes de pagamento “por fora”. Até que se combata no âmbito judicial a veracidade e autenticidade desses documentos, não cabe ao CARF desconstituir a prova produzida por ordem do Poder Judiciário, sob pena de ilegítima interferência na prova produzida segundo as determinações legais (art. 2º, Constituição Federal).

É igualmente desnecessária a prévia manifestação da recorrente sobre os comprovantes apreendidos, uma vez que a cautelariedade é inerente ao mandado de busca e apreensão. Na verdade, age-se preventivamente com o fim de evitar a ineficácia de outro procedimento (o principal).

Por isso é que não houve prévia comunicação da recorrente acerca da ordem cautelar. Isto não significa prejuízo ao contraditório ou ampla defesa, os quais devem ser sempre resguardados e, nestes casos, são oportunizados de forma diferida. Em suma, posterga-se, mas nunca se suprime a possibilidade de defesa.

Sobre esse tema, bem observou a DRJ acerca da necessidade da medida judicial de busca e apreensão, pois não é crível imaginar que a recorrente entregasse prontamente os documentos que comprovassem qualquer conduta ilegal. É o que afirma na seguinte passagem (fl. 9317):

*(...) Não há como esperar que nenhuma empresa disposta a fraudar tributos e contribuições mantenha livros e documentos revestidos de formalidades legais, organizadas e com o detalhamento de todas as operações irregulares. O que ocorre na realidade é o conhecimento da situação através de denúncias de pessoas que de alguma forma trabalharam ou estiveram ligadas aos acontecimentos ilícitos, anotações minimamente organizadas (como papéis, recibos, telefonemas, movimentação bancária, etc) e, não raro, codificadas, contendo as informações com nomes e quantias desviadas ou pagamentos realizados à margem da contabilidade oficial. Além disso, quase sempre, só é possível a obtenção desses elementos de prova através de mandado de busca e apreensão autorizado pela justiça e realizado por auditores acompanhados da força policial.*

Não se sustenta o argumento de que os comprovantes de pagamento “por fora” seriam meros “recibos” ou “papéis de trabalho”, nos quais eram feitas simples memórias provisórias, “passíveis ou não de inclusão na folha de pagamento propriamente dita” (fl. 9353).

Novamente, deve-se observar que tais provas foram produzidas judicialmente no curso do Processo n. 5000016-54.2010.404.7117, que é o local adequado para discutir a licitude e idoneidade de tais documentos como meio de prova. Cabe ao CARF apenas admiti-los como prova dos pagamentos de salário “por fora”. Sobre esse ponto, são pertinentes as considerações da DRJ (fl. 9318):

*Em primeiro lugar, se os recibos eram “meros rascunhos” da folha de pagamento, não haveria nenhuma necessidade de sua guarda em arquivo da empresa, já que na escrituração contábil*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.300-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 17/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 17/10/2013

0/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 21/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, A  
ssinado digitalmente em 18/10/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

Impresso em 22/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*deveriam estar registrados todos os elementos necessários a perfeita identificação do beneficiário e dos valores dos pagamentos realizados.*

*Em segundo lugar, é difícil de se acreditar que o funcionário que efetuou os ditos “rascunhos” venha a cometer erros sistemáticos de cálculo da folha de pagamento de um funcionário em meses sucessivos. A título de exemplo, com base na planilha anexa à diligência (fls. 8516 a 8717), verifica-se, para o funcionário Dinorvan Dalavale, a seguinte sequência de pagamentos, comparativamente na folha de pagamento e nos recibos:*

Competência	Folha de pgto	Recibos apreendidos	Diferença
Jan/06	413,38	1.090,52	677,14
Fev/06	772,21	1.089,85	317,64
Mmar/06	563,70	1.048,93	485,23
Abr/06	640,60	979,83	339,23
Mai/06	761,81	1.172,22	410,41
Jun/06	637,29	943,54	306,25
Jul/06	737,19	1.340,12	602,93

*Constata-se, nesse excerto, que há significativa diferença em todos os meses de pagamento desse funcionário, o que não é minimamente plausível. Se os recibos apreendidos fossem meros “rascunhos” do valor da folha de pagamento, essas diferenças não seriam tão significativas e nem ocorreriam em todos os meses.*

*Em terceiro lugar, não há possibilidade matemática (nem lógica) de que valores diferentes de salário bruto proporcionem valores idênticos de descontos de INSS e IRRF na folha de pagamentos e nos recibos.*

Não auxilia a recorrente o argumento de que se tratam de comprovantes de pagamento “apócrifos”. O motivo já foi apresentado: trata-se de procedimento cautelar realizado na sede da própria empresa, o que pressupõe que os documentos lhe pertencem, a despeito de a maioria não apresentarem as formalidades legais. A prova de que os documentos não lhe pertencem deverá ser feita na via judicial, onde, como dito, haverá o contraditório e ampla defesa, embora diferidos.

Na presente situação, não se têm meras presunções de que os comprovantes de pagamento “por fora” sejam da recorrente, mas sim todo um conjunto probatório, ainda que indiciário, que auxilia a conclusão de que efetivamente eram realizados pagamentos extrafolha.

É o caso dos depoimentos de ex-funcionários colhidos perante a Justiça do Trabalho, em processos judiciais distintos, em que se relata o mesmo procedimento (fls. 8863 a 8995). Interessante observar, ainda, que há no PAF notícias minuciosas, como destacou a DRJ (fls. 9317):

*5. O denunciante declara ter trabalhado 21 anos sendo gerente de RH e contador e afirma que “os recibos de pagamento por fora são semelhantes aos oficiais, faltando apenas o espaço destinado à assinatura e são separados por mês, amarrados e guardados na sala do departamento de pessoal, no canto, nas portas de baixo.”*

Documento assinado digitalmente conforme 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 17/1

0/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 21/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, A  
ssinado digitalmente em 18/10/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

Impresso em 22/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

6. Declara ainda que “90% dos documentos que comprovam as irregularidades se encontram no departamento de pessoal que fica ao lado do crediário, sendo que, outro comprovante de pagamento fica no crediário, onde é anotada a saída do dinheiro para cada pessoa, sendo que, este controle fica no caixa, sempre fica preso numa prancheta, onde o caixa anota a movimentação do caixa 2. Depois estas fichinhas vão para a sala da Fabíola e em seguida para o Henrique que faz o arquivamento nas portas atrás do seu birô e os mais antigos vão para uma caixa de papelão para o arquivo morto(subir escada caracol, sala dos fundos).”

Ao contrário do que afirma a recorrente, não existe apenas um indício isolado, mas sim vários indícios que autorizam a conclusão da efetiva ocorrência de um outro fato, o presumido. A esse respeito, vale observar a lição da doutrina:

*Indício é todo vestígio, indicação, sinal, circunstância e fato conhecido apto a nos levar, por meio de raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro fato, não conhecido diretamente. É, segundo Pontes de Miranda, “o fato ou parte do fato certo, que se liga a outro fato que se tem de provar, ou a fato que, provado, dá ao indício valor relevante na convicção do juiz, como homem”. (FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 136) (grifo não original)*

Por autorizar uma presunção, o indício não deve ser considerado isoladamente, mas em conjunto com outros indícios, a fim de que se tenha a certeza necessária da ocorrência do fato principal, como destaca a doutrina:

*(...) A constatação de um indício é apenas o ponto de partida para novas investigações, pois, em geral, são necessários mais elementos de convicção para que se possa concluir de forma segura a ocorrência do fato gerador do tributo. A obtenção de uma pluralidade de indícios, nesses casos, é importante. (...) (NEDER, Marco Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. São Paulo: Dialética, 2010. p. 217) (grifo não original).*

Há nos autos vários indícios suficientes, e de origens diferentes, para comprovar que a recorrente realmente mantinha conduta em desacordo com as leis fiscais; que realizava parcela do pagamento do salário de seus funcionários à margem do que registrava na folha de pagamentos “oficial”.

Em arremate, a presunção de que se cuida não decorre meramente do espírito dos agentes do Ministério do Trabalho ou da Receita Federal. Na verdade, a presunção está assentada no art. 281, inc. II, RIR/99, e de toda uma cadeia de indícios, produzidos judicialmente, em processos cautelares e em processos trabalhistas, os quais confirmam induvidosamente que há uma conduta reiterada e em desencontro com a lei.

Por isso, considero que os recibos apreendidos têm força probatória para comprovar a omissão de receitas por parte da recorrente, bem como comprovam que eram feitos pagamentos salariais sem a devida comunicação aos órgãos competentes, razão pela qual afasto os argumentos que buscam infirmar sua validade jurídica.

#### 4. Do Pedido de Diligências da DRJ, da Exoneração Promovida pela DRJ, da Nova Base de Cálculo e da Decadência.

Insurge-se a recorrente contra a alteração dos critérios de apuração do crédito tributário empregados pela DRJ, alegando em um primeiro momento que este fato demonstrou a superficialidade do trabalho investigatório e o “intuito retificador/aperfeiçoador dos lançamentos” (fl. 9349).

O argumento não procede. Entendo que o requerimento de esclarecimentos e diligências realizado pela DRJ tem apoio no art. 18, *caput*, e 29, ambos do Dec. 70.235/72 e prestigia o princípio da verdade material, segundo o qual o processo administrativo não se contenta com os fatos tal como retratados nos autos, como esclarece Medauar:

(...) o princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerado pelos sujeitos” (MEDAUAR, Odete. Direito Administrativo Moderno, 13<sup>a</sup> Ed., Malheiros, São Paulo, 1998)

Nesse sentido, entendo que a exoneração promovida pela DRJ de parcela do crédito tributário não constitui nulidade. Este Conselho já decidiu que a exoneração de parcela do crédito tributário, quando promovida pelas Delegacias de Julgamento, não torna nulo o lançamento:

(...) LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. DILIGÊNCIA. ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Verificada a existência de erro na apuração do lançamento tributário deverá ser providênci a correção nos termos apurados na diligência. ALTERAÇÃO DO LANÇAMENTO POR DECISÃO DA DRJ. PROCEDIMENTO PREVISTO NO DECRETO Nº 70.235/72. A nulidade do auto de infração deve apresentar-se comprovada no processo. A alteração da exigência por meio de decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento é um dos princípios básicos da existência do Processo Administrativo Fiscal e não configura desobediência as determinações previstas no Decreto-Lei nº 70.235/72. (...) (CARF. Acórdão 3102-001.586. Cons. Winderley Moraes Pereira).

E mais, da diligência resultou o provimento parcial da impugnação da recorrente, uma vez que os julgadores se convenceram que não havia motivos para que a totalidade dos pagamentos extrafolha fosse tributada, como de fato não há.

Tal conduta não configura alteração do critério jurídico do lançamento, que é a presunção de omissão de receitas em razão da falta de escrituração de pagamentos efetuados (art. 281, inc. II, RIR/99).

Não houve agravamento da exigência fiscal, razão pela qual não há que se falar em lançamento complementar. Não cogito, portanto, que se trate de um novo lançamento, mas apenas exoneração do lançamento já realizado e mantido. Desse modo, considerado prejudicado o argumento da decadência relativamente ao ano de 2006. Fica prejudicado também o argumento da incompetência da DRJ para realizar lançamento.

Ainda que existissem pontos na autuação fiscal a serem esclarecidos, o princípio da verdade material aconselha justamente a conduta que foi adotada pela DRJ, o que, repisa-se, veio a ser favorável à recorrente. Assim, rejeito os argumentos ventilados pela recorrente, pois não houve complementação da motivação exposta pelos agentes fiscais na origem do procedimento.

## 5. Do Respeito ao Regime de Competência

Sobre a inobservância do regime de competência, o agente fiscal assim se manifestou no termo de verificação fiscal (fl. 125):

*A partir dos recibos não considerados nas folhas de pagamento e não contabilizados pela empresa foi feito o levantamento dos valores líquidos pagos nos respectivos meses observando-se o mês d pagamento e não o de competência. Dessa forma, os valores relativos à competência Janeiro/2006 e que foram pagos em fevereiro/2006 foram considerados como omissão nesse mês (fevereiro/2006) e assim, sucessivamente. Relativamente aos valores de “adiantamento de 13º terceiro” e “13º salário” ambos foram considerados como pagos em Dezembro de cada ano pois esse é o prazo máximo para tais pagamentos.*

No recurso voluntário, a recorrente se restringe a repetir a argumentação apresentada na impugnação. Mais uma vez, seus argumentos não procedem, pois era impossível ao AFRFB determinar a data em que houve a disponibilidade da renda para fins de observar o regime de competência.

De toda forma, é mais benéfico ao recorrente considerar que a receita foi auferida na data do pagamento do salário. Isto porque, por inferência lógica, essa receita provavelmente foi auferida em tempos anteriores, o que levaria ao agravamento da exigência fiscal, sobretudo no que se refere à correção proporcionada pelos juros de mora.

De toda forma, não havendo novos argumentos contra o que foi exposto no acórdão recorrido, mantenho integralmente o que foi decidido pela DRJ (fl. 9324):

*Não há, também, como se admitir a alteração do período de reconhecimento das receitas omitidas levando-se em consideração o seu período de competência, como argumenta a contribuinte, pois como esta alega não existirem receitas omitidas, não há como saber o período em que se deu a disponibilidade da renda ou dos proveitos de qualquer natureza a elas correspondentes (trata-se de uma presunção legal). Assim, a data de pagamento da folha foi utilizada corretamente pela fiscalização para reconhecimento das receitas omitidas.*

Alega a recorrente que os pretensos pagamentos de salários através de “recibos extra-folha” representam tanto omissão de receita como também custos (despesas) que, para efeito de quantificação das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, necessariamente, devem ser deduzidos da omissão de receita presumida em face dos alegados pagamentos não contabilizados (fl. 9365).

Esse argumento foi assim enfrentado pela DRJ (fl. 9323 e 9324):

*Entendo que não merece prosperar também o argumento da impugnante, de que os agentes fiscais deveriam ter apropriado os valores dos custos/despesas correspondentes aos recibos “extrafolha”, sob a alegação de que o tributo deveria incidir sobre o resultado (receitas menos despesas). Não cabe aos agentes fiscais a reconstituição da contabilidade comercial e fiscal da empresa, pois essa obrigação é da contribuinte. O inciso II do art. 281 do Decreto nº 3000/99 (RIR) estabelece o seguinte:*

*Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):*

...

*II a falta de escrituração de pagamentos efetuados;*

*Assim, constatado que a contribuinte efetuava pagamentos “por fora” sem a devida escrituração, ficou caracterizada a omissão de receitas e efetuada a correspondente tributação das mesmas. Caberia a contribuinte, se fosse o caso, ou refazer a sua contabilização de forma a reconhecer a totalidade das receitas tributáveis e as respectivas despesas associadas (o que poderia resultar num saldo negativo na declaração de ajuste anual ou trimestral, passível de restituição ou compensação), ou então impugnar a autuação, defendendo a correção de sua escrita contábil e fiscal, como o fez no caso concreto.*

A DRJ está correta ao afirmar que não cabe ao fiscal “reconstituir a contabilidade”. Entretanto, é fora de questionamentos que é dever do fiscal “apurar a matéria tributável” (art. 142, CTN), ou seja, apurar a correta base de cálculo.

Neste ponto, entendo que a recorrente possui razão. Aliás, entendo que esta é uma situação peculiar e que demanda profunda análise dos elementos que levaram a caracterizar a omissão de receitas e as consequências advindas.

De início, é preciso recordar que a correta determinação da base de cálculo do tributo é nada menos do que obrigação funcional do AFRFB, pois, nos termos do art. 142, CTN, o lançamento tributário envolve também o ato de “apurar a matéria tributável” e “calcular o montante devido”.

Trata-se de conduta que determina o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, que se subdivide em base de cálculo e da alíquota incidente. Vale observar o teor do art. 142 do Código Tributário Nacional:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (grifo não original)*

No caso, trata-se de verificar aquilo que representa o lucro real da recorrente, que é “o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º)”, consoante dispõe o art. 247, RIR/99.

Esse conceito tem como base o art. 43 da CTN e o art. 153, inc. III, da Constituição Federal, que elege a “renda” como evento desencadeador da incidência do imposto de renda. Sobre o conceito de renda, bem esclarece José Artur Lima Gonçalves, citado por Paulo de Barros Carvalho:

*Expressando-se de outra maneira, José Artur Lima Gonçalves, em aprofundado estudo sobre o tema, diz que o conteúdo semântico do vocábulo ‘renda’, nos termos prescritos pelo Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, compreende o **SALDO POSITIVO resultante do confronto entre certas entradas e certas saídas**, ocorridas ao longo de um dado período. É, em outras palavras, acréscimo patrimonial. (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 3 ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009. p. 671) (grifo não original)*

Portanto, é fora de dúvidas que a renda deve ser representada por um elemento positivo que acrescenta ao patrimônio do contribuinte. Ora, já se verifica que o AFRFB tinha totais condições de concluir que as receitas omitidas não possuíam a menor possibilidade de se agregar ao patrimônio da recorrente, eis que integralmente utilizadas para suportar os salários de seus empregados (despesas dedutíveis).

Em sentido contrário, poder-se-ia cogitar que a renda, em algum momento, se integrou ao patrimônio da recorrente, o que daria origem ao fato gerador do imposto de renda, e somente em momento posterior é que fora utilizada para saldar um custo. Este entendimento não deve prosperar por duas razões principais.

Primeiro porque o AFRFB utilizou como data do auferimento da renda a mesma em que houve o pagamento (receita e despesa do mesmo período de apuração), motivo pelo qual a renda foi auferida dentro do mesmo período de apuração em que fora consumida por um custo dedutível, o que daria ensejo ao seu reflexo no resultado do período.

Segundo pelo fato de que não há dúvidas que a integralidade das receitas omitidas foi consumida pelos salários dos empregados da recorrente. Sobre este ponto, importante aprofundar no raciocínio. Recorde-se que os recibos apreendidos pelos agentes públicos serviram de indício da omissão de receitas em razão de pagamentos não contabilizados. Há para esta hipótese uma previsão legal expressa militando em desfavor aos interesses da recorrente (art. 281, inc. II, RIR/99).

Fosse apenas isso, poder-se-ia julgar o presente feito sem qualquer outra consideração, uma vez que, para fins da omissão de receita tributável pelo IRPJ/CSLL, é possível afirmar que é irrelevante a destinação dos pagamentos não escriturados. A lei não prevê qualquer diferenciação quanto à destinação desses pagamentos. Basta que existam para que sejam considerados omissões.

Ocorre que não se trata de um tipo qualquer de pagamento não contabilizado. Melhor dizendo, não é o caso de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado ou indevidável, ou sem prova. Pelo contrário, não se tem qualquer dúvida de que os pagamentos têm causa certa e beneficiários plenamente identificados.

Um elemento relevante está na exigência de contribuições sociais sobre salários e demais rendimentos, cuja constituição ocorreu nos PAF 1103722167/2011-55 e 11030722168/2011-08. Basta isso para obrigatoriamente ter que se admitir que os recibos apreendidos estão servindo como fundamento para presumir que houve pagamento de salários dos empregados da recorrente.

Por questões de coerência lógica, não é possível admitir os recibos apreendidos servem (i) como prova de omissão de receita, (ii) como fundamento para exigência de contribuições sociais sobre salário, mas negar que estes se refiram a um custo dedutível (despesa), que é justamente o salário.

Note-se que o fato “pagamento de salários” em momento algum é posto em dúvida pelos fiscais. Em momento algum se alega a falsidade das informações que constam nos recibos. Em momento algum se questiona a destinação dos pagamentos, tanto é que as contribuições incidentes sobre a folha foram lançadas. O Simples fatos de não constar em holerite e constar em um recibo manual não lhe tira a característica de despesa. A própria justiça do trabalho reconhece tais pagamentos em demandas trabalhistas.

Aliás, nem mesmo a recorrente, tentando infirmar a força probatória dos recibos, argumenta que os pagamentos serviram para arcar qualquer outra despesa. Por exemplo, não sustenta que os pagamentos destinaram-se a custear fornecedores ou sócios.

E parece mesmo que a recorrente realizava pagamentos por fora, como acima sustentei. A própria fiscalização de origem juntou diversas cópias de processos trabalhistas em que a recorrente (reclamada nas ações trabalhistas), reconhece que haviam pagamentos extrafolha (v. Autos 0000362-72.2011.5.04.0521, da 1ª Vara do Trabalho de Erechim/RS - fl. 8929), observe-se:

*A reclamada afirma que jamais houve pagamento a menor, sendo que o autor não apresenta prova quanto às alegações. Aduz que a antiga diretoria adimplia pagamentos “por fora”, por nunca houve pagamento a menor. (...).*

Não há dúvidas, portanto, que o arcabouço de indícios e presunções empregadas neste processo e nos correlatos fazem admitir que os pagamentos extrafolha tiveram como finalidade custear parcela dos salários dos funcionários da recorrente. Por questão de coerência, esta premissa deve ser respeitada para toda e qualquer consequência que venha a ser imposta à recorrente.

Dada essa vinculação necessária entre a receita omitida e a despesa da recorrente, concluo: se os recibos servem para provar a omissão de receita, servem também para provar as despesas. Se utilizados (valor de prova) em desfavor da recorrente, devem também ser utilizados (valor de prova) a seu favor, na parte em que couber. Significa atribuir o mesmo peso e a mesma medida de valor para o mesmo documento.

Admitindo que essas receitas omitidas unicamente custearam a folha de salários da recorrente, deve-se investigar se é possível considerá-los como custo e, portanto, um valor dedutível do valor tributável pelo IRPJ e CSLL. Este é o questionamento levantado pela recorrente em impugnação e recurso voluntário.

A DRJ não responde essa pergunta, apenas afirma que não cabe aos agentes fiscais reconstruir a escrita comercial e fiscal da recorrente. Essa resposta deixa claro que a DRJ admitiu que a folha de salários é um custo dedutível, apenas discordou que coubesse ao agente fiscal reconstruir a escrita comercial e fiscal. Aliás, é certo que estas despesas são sim um custo dedutível para fins de apurar o lucro líquido.

Contudo, entendo que não se trata de reconstituir a escrita da recorrente, pois então seria caso de arbitramento. Bem lembra a recorrente que sua escrita não foi considerada imprestável. Na verdade, é apenas o caso de buscar a correta base de cálculo do tributo devido, obrigação que cabe ao auditor fiscal, nos exatos termos do art. 142 do CTN, por meio simples cálculo aritmético, adicionando a receita e a despesa.

Esta é a questão central: cabe ao AFRFB calcular a “matéria tributável” e o “montante devido” (art. 142, CTN) dentro do período de apuração em que tiver debruçado suas investigações. Ora, sabendo que o fiscal considerou que a receita foi auferida no mês do pagamento dos salários, não é possível admitir que dentro do mesmo período de apuração esta receita não tenha sido consumida por um custo dedutível. Evidente que o montante devido resultante dessa equação é zero.

Todavia, entendo que esse tema nem precisaria ser enfrentado. Basta um raciocínio lógico para admitir a alegação da recorrente. Como dito, verifica-se a existência de um índicio principal, que são os recibos apreendidos. Esses recibos comprovam que existiram pagamentos de salários não contabilizados, até porque diversos outros indícios revelam uma conduta no mesmo sentido (depoimentos etc.).

Não há a menor possibilidade de desvincilar as receitas omitidas da sua destinação a beneficiários determinados e à causa do pagamento que lhes deram origem. Por isso, não tenho dúvidas em afirmar que existe aqui um custo omitido e que deve ser reconhecido e considerado pelo Fisco, tudo em respeito ao art. 142 do CTN.

Em tempo, consigno que a conduta da recorrente é absolutamente reprovável e merece ser reprimida, porém com os meios legais e dentro dos limites da lei, inclusive porque as contribuições sobre a folha foram devidamente lançadas.

Mas este não é o caso. Ainda que soe repetitivo, repiso que não se tem dúvidas que as receitas omitidas e descortinadas pela fiscalização foram utilizadas integralmente no custeio de salários. Logo, é impossível tributá-las.

Este Conselho adota o entendimento em tela há tempos, observe-se:

*(...) DESPESA E CUSTO VINCULADOS ARECEITA OMITIDA.*

*DEDUTIBILIDADE. Despesa e custo dedutíveis são aqueles*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
necessários à atividade da pessoa jurídica, relativos à  
Autenticado digitalmente em 17/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 17/10/2013

0/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 21/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, A  
ssinado digitalmente em 18/10/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

Impresso em 22/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*contraprestação de algo recebido, comprovados com documentação própria e devidamente registrados na contabilidade. No caso de omissão de receitas, admite-se a dedução de custos e receitas não contabilizados desde que comprovadamente vinculados à receita omitida. (...) (Cons. Contribuintes. Acórdão 103-22772. Cons. Aloysio José Percínio da Silva. Sessão 06/12/2006). (grifo não original)*

*[...] IRPJ E CSLL — OMISSÃO DE RECEITAS — APROVEITAMENTO DE CUSTOS — Os valores correspondentes ao custo de aquisição de mercadorias levantados pela fiscalização com relação direta à apuração da omissão de receitas detectada pela falta de escrituração da movimentação bancária devem ser levados em consideração na determinação da base tributável, haja vista que ao fim derivam, no período em questão, de operação vinculada àquela que está sendo tributada pelo Fisco. (CSRF. Acórdão 108-122267. Cons. Designado José Clóvis Alves. Sessão 19/09/2006).*

*(...) IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES - DEDUÇÃO DO CUSTO DE SUAS AQUISIÇÕES - CABIMENTO - Na tributação com base no lucro real, mesmo em face de omissão de receitas, provando o contribuinte o custo das ações que, objeto de alienação, provocaram a receita omitida, é cabível, na determinação da matéria tributável, a sua dedução. (...) (Cons. Contribuintes. Acórdão 107-05941. Cons. Natanael Martins. Sessão 11/04/2000). (grifo não original)*

*(...) CUSTOS INCORRIDOS - No caso de omissão de receita, se existirem custos não utilizados na escrita normal e que tenham vinculação com a omissão detectada, pode ser admitida a sua dedução para determinação da base de cálculo do IRPJ E CSLL. (...) (Cons. Contribuintes. Acórdão 105-14866. Cons. José Cóbis Alves. Sessão 01/12/2004). (grifo não original)*

Note-se que as decisões acima deixam claro que a dedutibilidade de determinado custo do resultado do período depende de (i) prova idônea de sua existência e (ii) da vinculação à receita omitida. No caso presente, em condições normais, os recibos apreendidos não serviriam de prova da existência de um custo dedutível.

Ocorre que sobre os recibos pende a presunção de que foram unicamente utilizados para custear a folha de salários não contabilizada, tanto é que se exige as contribuições sociais. Logo, essa premissa deve valer também para considerar os recibos como prova de um custo efetivamente ocorrido e dedutível.

O resultado prático é que ficam anuladas as exigências fiscais relativas ao IRPJ e CSLL, eis que os salários são um custo integralmente dedutível de sua base de cálculo, razão pela qual voto por exonerar esta parcela do crédito tributário.

## 7. Do Afastamento da Presunção de Omissão de Receitas - Dos Saques Bancários em Períodos Precedentes aos Pagamentos

A recorrente alega que realizava saques “de significativa monta nos dias anteriores e/ou simultâneos às datas de pagamento das folhas de salário” (fl. 9363). Esses valores “tiveram origem em anteriores operações regularmente contabilizadas e declaradas” (fl. 9364), fato que afastaria a presunção de omissão de receitas (art. 281, inc. II, RIR/99).

Em análise do argumento, a DRJ considerou que o argumento não procede, pois (i) esse valor deve ter sido suficiente para honrar a folha de pagamentos contabilizada e declarada ao fisco e (ii) essa argumentação seria contraditória com a linha de defesa da recorrente, que estaria admitindo que realizava pagamentos extrafolha.

Contra esse argumento, a recorrente defende que o procedimento técnico seria reconstituir o “Caixa” e tributar o saldo credor, se houver. A recorrente menciona novamente os documentos juntados no anexo D da impugnação, os quais fariam prova dos saques realizados nas instituições financeiras.

Sobre este ponto, destaco de início a incerteza na afirmação da DRJ, segundo a qual os valores dos saques “devem ter sido” suficientes para honrar a folha de pagamentos. Esta incerteza não se coaduna com a busca pela certeza da ocorrência do fato gerador. Por isso, elenco os valores dos saques comprovados pela recorrente (fl. 8394 e ss.) e subtraio do valor mantido pela DRJ:

OPERAÇÃO (data do saque – mês pagamento)	Valor dos saques (fl. 8394 e ss. – mês pagamento)	Valor mantido pela DRJ (fls. 9032 e ss. – mês do pagamento)	Saldo remanescente
05/03/2007	R\$ 23.798,52	R\$ 25.945,15	R\$ 2.146,63
02/04/2007	R\$ 9.569,18	R\$ 29.348,93	R\$ 19.779,75
07/05/2007	R\$ 7.359,02	R\$ 24.418,04	R\$ 17.059,02
02/06/2007	R\$ 25.507,59		
06/06/2007	R\$ 10.420,44		
Total de 06/2007	R\$ 35.928,03	R\$ 24.304,14	-R\$ 11.623,89
05/07/2007	R\$ 24.700,76		
06/07/2007	R\$ 10.033,22		
Total de 07/2007	R\$ 34.733,98	R\$ 25.443,70	-R\$ 9.290,28
03/08/2007	R\$ 22.374,10		
06/08/2007	R\$ 10.735,97		
Total de 08/2007	R\$ 33.110,07	R\$ 24.175,64	-R\$ 8.934,43
06/09/2007	R\$ 10.941,10	R\$ 29.446,85	R\$ 18.505,75
Documento as 03/10/2007	R\$ 21.089,28		

Autenticado digitalmente em 17/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 17/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 21/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 18/10/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

Impresso em 22/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

04/10/2007	R\$ 9.971,91		
Total de 10/2007	R\$ 31.061,19	R\$ 31.483,02	R\$ 421,83
05/11/2007	R\$ 25.614,82		-R\$ 25.614,82
07/11/2007	R\$ 10.849,03		-R\$ 10.849,03
Total de 11/2007	R\$ 36.463,85	R\$ 30.588,48	-R\$ 5.875,37
04/12/2007	R\$ 26.655,60		
06/12/2007	R\$ 10.161,65		
17/12/2007	R\$ 25.270,29		
31/12/2007	R\$ 12.672,91		
Total de 12/2007	R\$ 74.760,45	R\$ 104.167,23	R\$ 29.406,78
04/02/2008	R\$ 24.711,98		
07/02/2008	R\$ 13.391,78		
Total de 02/2008	R\$ 38.103,76	R\$ 38.272,94	R\$ 169,18
06/03/2008	R\$ 14.348,11	R\$ 44.771,53	R\$ 30.423,42
04/04/2008	R\$ 11.650,74	R\$ 39.871,51	R\$ 28.220,77
30/06/2008	R\$ 12.209,26	R\$ 34.921,95	R\$ 22.712,69
03/12/2008	R\$ 27.337,55		
31/12/2008	R\$ 54.977,65		
Total de 12/2008	R\$ 82.315,20	R\$ 110.049,08	R\$ 27.733,88
31/03/2009	R\$ 14.513,61	R\$ 31.739,06	R\$ 17.225,45
31/07/2009	R\$ 12.972,41	R\$ 38.554,93	R\$ 25.582,52
30/09/2009	R\$ 9.756,47	R\$ 38.094,68	R\$ 28.338,21
06/10/2009	R\$ 11.929,68	R\$ 37.244,25	R\$ 25.314,57
05/11/2009	R\$ 12.051,50		
30/11/2009	R\$ 921,74		
Total de 11/2009	R\$ 12.973,24	R\$ 34.545,58	R\$ 21.572,34
<b>Total – diferença</b>			<b>R\$ 242.424,97</b>

A recorrente cabalmente comprovou que estas receitas tiveram origem em suas contas bancárias e estão devidamente contabilizadas. Entendo que também estes valores devem ser exonerados dos que estão sendo consideradas omissões de receita para fins do IRPJ,

Documento assinado digitalmente em 17/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 17/1

0/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 21/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, A ssinado digitalmente em 18/10/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

Impresso em 22/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Se os pagamentos das despesas ocorreram com valores de receitas tributadas, fica elidida a presunção de omissão de receita. É o que prescreve a lei:

*Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):*

*I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;*

*II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados; (grifo não original)*

Evidente que estas quantias representavam numerário em espécie que circulou nas mãos da recorrente e fizeram parte da conta caixa da recorrente. Acolhendo a argumentação do recurso voluntário, vê-se que não foi objeto de investigação a conta caixa. A fiscalização não questionou a escrita da recorrente e também não declarou sua imprestabilidade. Mais ainda se vê uma identidade de saques, em grande número, do dia 02 ao dia 06 de cada mês, que são exatamente os dias que (quinta dia útil do mês) antecedem a data do pagamento dos salários.

Há que se considerar que a escrita contábil faz prova em favor da recorrente (art. 380, CPC). Logo, deve-se presumir que esses saques foram tributados.

Afasto, portanto, a parcialmente a presunção apresentada, vista a prova em contrário apresentada pelo contribuindo mando-a apenas em relação aos seguintes meses e valores:

Fato Gerador	Omissão de Receita
03/2007	R\$ 2.146,63
04/2007	R\$ 19.779,75
05/2007	R\$ 17.059,02
09/2007	R\$ 18.505,75
10/2007	R\$ 421,83
12/2007	R\$ 29.406,78
02/2008	R\$ 169,18
03/2008	R\$ 30.423,42
04/2008	R\$ 28.220,77
06/2008	R\$ 22.712,69
12/2008	R\$ 27.733,88
03/2009	R\$ 17.225,45
07/2009	R\$ 25.582,52
09/2009	R\$ 28.338,21
10/2009	R\$ 25.314,57
11/2009	R\$ 21.572,34
Total – diferença	R\$ 314.612,79

## 8. Da Qualificação da Multa de Ofício

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

Autenticado digitalmente em 17/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 17/1

0/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 21/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, A

ssinado digitalmente em 18/10/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

Impresso em 22/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No que se refere à qualificação da multa de ofício, o AFRFB entendeu que restou configurada a conduta fraudulenta da recorrente, nos termos do art. 72 da Lei n. 4.502/64, que assim dispõe:

*Art . 72. Fraude é tôda 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.*

Sobre o tema, destaco que a qualificação da multa de ofício tem recebido temperamentos pelo CARF, que editou súmulas específicas, observe-se:

*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.*

*Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.*

A recorrente alega que todas as informações que subsidiaram a autuação encontram-se documentadas e serviram de base para que os agentes fiscais realizassem a autuação. Vale dizer, foram utilizados tanto a escrituração regularmente mantida quanto os recibos extrafolha apreendidos, daí não seria possível falar em fraude.

Entendo que o fato de os pagamentos extrafolha estarem documentados não afasta a qualificação da conduta da recorrente como fraudulenta, uma vez que esta jamais demonstrou qualquer intenção de comunicar o Fisco dos pagamentos não contabilizados. Tanto é que a conduta se repetiu por diversos anos.

Portanto, não há como acolher que se trata de mera “falta de organização” (fl. 9372). A recorrente realmente incide na causa qualificadora da multa de ofício, o que decorre de sua conduta de não contabilizar os pagamentos de salário, os quais eram mantidos em controle paralelo, sem que houvesse a menor possibilidade de o Fisco deles ter ciência.

As súmulas do CARF acima citadas não tem aplicação neste caso, uma vez que a qualificação da multa de ofício não decorre unicamente da constatação de omissão de receitas, mas sim do sistema de pagamentos de salários extrafolha praticado pela recorrente, razão pela qual mantenho a aplicação do art. 44, §1º, da Lei n. 9.430/96.

## 9. Da Aplicação Concomitante da Multa Isolada e da Multa de Ofício

Quanto à impossibilidade de exigir concomitantemente a multa de ofício e isolada, existe neste Conselho e na Câmara Superior entendimentos favoráveis e contra essa hipótese. Filio-me aos que entendem pela impossibilidade da exigência concomitante.

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

Autenticado digitalmente em 17/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 17/1

0/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 21/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, A  
ssinado digitalmente em 18/10/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

Impresso em 22/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Como se sabe, a multa isolada de 50% é devida pelos contribuintes que optarem pelo pagamento do IRPJ e CSLL sobre estimativas mensais (art. 2º, da Lei n. 9.430/96) e incide “*sobre o valor do pagamento mensal (...)*” em caso de não recolhimento do tributo sobre a estimativa, “*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa*” para a CSLL (art. 44, inc. II, “b” Lei n. 9.430/96).

Assim, o antecedente da regra-matriz de incidência da multa isolada prevista no art. 44, inc. II, “b” Lei n. 9.430/96 descreve a seguinte conduta: deixar de recolher o tributo sobre a estimativa mensal devida na forma do art. 2º da Lei n. 9.430/96.

Trata-se, portanto, de norma que aplica uma penalidade ao contribuinte, razão pela qual a atenção aos enunciados prescritos deve ser máxima, para que não se apene uma conduta não prevista na lei. De outro lado, não é possível interpretar a lei positivada de modo a construir normas jurídicas contraditórias entre si ou com o ordenamento jurídico<sup>2</sup>.

Antes de demonstrar a razão de aplicar concomitantemente a multa isolada e de ofício, insta verificar qual o entendimento deste Conselho acerca da natureza jurídica do recolhimento de IRPJ e CSLL sobre estimativas mensais. Para tanto, valho-me de recente súmula editada por este Conselho Administrativo acerca dos recolhimentos por estimativas:

*Súmula CARF nº 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.*

O entendimento sumulado, e, portanto, com força vinculante entre os Conselheiros do CARF (art. 72, §4º, RICARF<sup>3</sup>), guarda subjacente a noção de que as estimativas são meras antecipações do tributo. Apenas ao final do período de apuração será possível verificar se ocorreu ou não o fato jurídico tributário (fato gerador). O fundamento legal dessa compreensão está expressamente contido na Lei n. 9.430/96, em seus artigos 2º, §3º, 28<sup>4</sup> e 30<sup>5</sup> da Lei n. 9.430/96:

*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*

<sup>2</sup> Nesse sentido, Marcos Vinícius Néder quando da relatoria do acórdão 105-139794, observe-se: “Nesse sentido, vale lembrar que o rigor é maior em se tratando de normas sancionatórias, não se devendo estender a punição além das hipóteses figuradas no texto. Além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa. Para que seja tida como infração, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. A insegurança, sobretudo no campo de aplicação de penalidades, é absolutamente incompatível com a essência dos princípios que estruturam os sistemas jurídicos no contexto dos regimes democráticos.” (CARF. Acórdão 105-139794. Rel. Cons. Marcos Vinicius Neder de Lima. Sessão 04/12/2006).

<sup>3</sup> RICARF. Portaria do Ministério da Fazenda n. 256/2009. Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF. (...) § 4º As súmulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de adoção obrigatória pelos membros do CARF.

<sup>4</sup> Lei n. 9.430/96. Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

<sup>5</sup> Lei n. 9.430/96. Art. 30. A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do imposto de renda na forma do art. 2º fica, também, sujeita ao pagamento mensal da contribuição social sobre o lucro líquido, determinada mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeita sobre a base de cálculo apurada na forma dos incisos I e II do artigo anterior.

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. (Regulamento)

*§ 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. (...)*

Assim, vê-se que os valores recolhidos com base nas estimativas mensais não se tratam propriamente do IRPJ e CSLL efetivamente devidos, mas sim de uma antecipação, sobre bases “estimadas”, ou por meio balanço de suspensão e redução (que determina o quanto possa ser eventualmente devido em cada período<sup>6</sup>). Do ponto de vista do Fisco, é uma antecipação de receita, uma vez que o fato gerador do IRPJ somente se dá no encerramento do exercício.

Nesse sentido afirma também Marco Aurélio Greco, para quem a estimativa “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 n. 8.891/95)”<sup>7</sup>.

Logo, as estimativas não têm natureza jurídica de tributo. Este, o tributo, é um fenômeno jurídico que somente se revela em 31 de dezembro, como já esclareceu Marcos Vinícios Neder:

*Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do tributo só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro — base de cálculo do tributo - só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado. (CARF. Acórdão 105-139794. Rel. Cons. Marcos Vinicius Neder de Lima. Sessão 04/12/2006).*

<sup>6</sup> Lei n. 8.981/95. Art. 35. 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. (...).

Documento assinado digitalmente em 21/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 21/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Autenticado digitalmente em 18/10/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

0/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 21/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, A

ssinado digitalmente em 18/10/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

Impresso em 22/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

E se não são tributos, o que são as estimativas? Entendo que as estimativas se assentam em uma presunção de que o tributo será devido. Ou seja, é uma presunção de que ocorrerá o fato jurídico tributário (fato gerador) em 31 de dezembro. Ocorre que as presunções deixam de existir no encerramento do exercício, quando possível apurar o tributo devido, não sendo possível falar em “antecipações”.

Os indícios fornecidos pelas presunções perdem a sua importância quando já se sabe da efetiva ocorrência do fato jurídico tributário (fato gerador). Vale dizer, uma vez que já é possível saber se há ou não lucro na data de 31 de dezembro, é desimportante continuar dando relevância às presunções.

Neste contexto, muitos defendem a aplicação do princípio da consunção (absorção) para argumentar que, em casos de aplicação concomitante da multa isolada e de ofício, a conduta meio (não pagamento das estimativas) ficaria absorvida pela conduta fim (não pagamento do tributo verificado em 31 de dezembro). Este entendimento encontra eco neste Conselho, que diversas vezes defendeu a sua aplicação, como afirma Marcos Vinícius Néder, citando Miguel Reale Junior:

*Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave". (CARF. Acórdão 105-139794. Rel. Cons. Marcos Vinicius Neder de Lima. Sessão 04/12/2006).*

Neste sentido, destaco o seguinte precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que em outras oportunidades foi defendido<sup>8</sup>:

*RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. 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*

<sup>8</sup> 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. Assim, 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 pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo. Recurso especial provido. (CSRF. Acórdão 01-05.843. Sessão de 15/04/2008).

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! (CSRF. Acórdão 01-05.511, sessão de 18/09/2006).

*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. (Ac. 9101-00.500 da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Leonardo de Andrade Couto, j. 25 de janeiro de 2010).*

Não discordo que o princípio da consunção tenha aplicação em Direito Tributário, pelo contrário, entendo pela sua plena aplicação nos casos de concomitância de multa isolada e de ofício. Porém, vou mais longe, pois, admitindo a súmula n. 82 do CARF, segundo a qual as estimativas não são devidas após o encerramento exercício, entendo que também não existe fundamento jurídico para que subsista a respectiva penalidade.

Explico de forma mais clara.

Recordando as observações de Paulo de Barros Carvalho, toda relação jurídica obrigacional envolve um credor (que pode exigir que algo seja feito ou entregue) e um devedor (que deve fazer ou dar algo), razão pela qual seria impróprio falar em obrigação principal ou acessória e, ainda, em obrigação tributária e crédito tributário como faz o CTN<sup>9</sup>.

Desse modo, toda prestação que o contribuinte faz em favor do Fisco é uma obrigação jurídica<sup>10</sup>. No sistema das estimativas, podem ocorrer doze relações jurídicas obrigacionais: onze relativas às estimativas e uma relativa ao recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro.

Logo, as estimativas e o recolhimento do tributo são todas obrigações jurídicas distintas entre si. Este é justamente o ponto em que se apoiam os que defendem a incidência da multa isolada após o encerramento do ano calendário e, por consequência, quando houver cumulação com a multa de ofício. Alega-se que são hipóteses de incidência distintas.

<sup>9</sup> Assevera o autor “Em várias passagens do texto da Lei n. 5.172/66 deparamos com a estranha separação entre *obrigação* e *crédito*. Posta de lado a influência que o legislador porventura tenha sofrido da velha teoria dualista da obrigação civil, que não vem ao caso debater aqui, a verdade é que não se pode cogitar de obrigação sem crédito ou de crédito sem obrigação. O direito de crédito é a outra maneira de nos referirmos ao direito subjetivo que o sujeito ativo tem para exigir a prestação. A ele se contrapõe o débito, como o dever jurídico atribuído ao sujeito passivo de cumprir o que dele se espera. Um e outro integram o vínculo obrigacional, na condição de elementos indispensáveis. Existe o crédito em estado de incerteza ou de iliquidizez, de qualquer forma é uma realidade jurídica insita a toda obrigação. Soa mal, portanto, quando declara o legislador, ingenuamente, que a obrigação nasce com a realização do *fato gerador*, mas o crédito tributário se constitui pelo lançamento. Seria o momento de indagar: que obrigação é essa que desabrocha no mundo jurídico, sem que haja, para o sujeito pretensor, o direito subjetivo de exigir a prestação? E que liame obrigacional será esse, em que o sujeito passivo não está compelido a prestar o objeto? Teria sido melhor se o legislador se ativesse as concepção tão bem elaboradas pela Teoria Geral do Direito, substituindo esse fraseado atécnico que acaba proclamando desaparecer a parte quando se extinguir o todo. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 297 a 298).

<sup>10</sup> Sobre a definição de obrigações, Clóvis Beviláqua, citado por Diniz: “A mais completa dessas definições é a de Clóvis [Beviláqua]: “Obrigação é a relação transitória de direito, que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa economicamente apreciável, em proveito de alguém, que, por ato nosso, ou de alguém conosco juridicamente relacionado, ou em virtude de lei, adquiriu o direito de exigir de nós essa ação ou omissão”. (...) (DINIZ, Maria Helena. *Direito Civil Brasileiro*. 2º Vol. 16ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 32).

A premissa, contudo, está parcialmente correta, pois falha por não consignar que, embora as relações jurídicas sejam distintas entre si (e por isso a hipótese de incidência é distinta), a legislação tributária expressamente as vincula, tornando-as interdependentes.

É o que se conclui da súmula n. 82, do CARF (*supra*), que esclareceu que a estimativa é a antecipação do próprio tributo, embora constitua uma relação jurídica autônoma. Note-se que a súmula não afirma que “as estimativas não são devidas somente se houver lucro”. Na verdade, as estimativas não são devidas em qualquer hipótese, desde que encerrado o ano-calendário. *Contrario sensu*, as estimativas são devidas durante o ano-calendário.

No mesmo sentido está a corrente que defende a impossibilidade de cumular as multas de ofício e isolada, para quem as multas incidiriam sobre a mesma base de cálculo<sup>11</sup>, o que prova que são obrigações correlacionadas, embora sejam relações juridicamente distintas. Logo, encerrado o ano-calendário, tem lugar apenas a multa de ofício.

Surge, portanto, um marco importante que evidencia a extinção das relações jurídicas decorrentes das estimativas e o surgimento de novas relações jurídicas decorrentes da ocorrência do fato jurídico tributário: 31 de dezembro. Esta é a data em que se extingue toda e qualquer obrigação relativa às estimativas.

Recorde-se que qualquer relação jurídica está fadada ao desaparecimento<sup>12</sup>, por isso Clóvis Beviláqua afirma que as obrigações são “relações transitórias”<sup>13</sup>. No mesmo sentido está Venosa, para quem “a obrigação tem caráter de efemeridade”<sup>14</sup>. Existem diversas formas de extinção das obrigações (v. art. 156, CTN) e prazos para seu cumprimento (v.g. para pagamento, para prescrição e decadência, para cumprimento de um dever instrumental etc.).

Respeitando as premissas adotadas, e tendo por certo que as estimativas e o tributo apurado em 31 de dezembro, embora representem relações jurídicas distintas, estão indissoluvelmente vinculados, deve-se admitir que a extinção de uma deve guardar coerência com o surgimento da outra.

Nessa linha, concluo que em 1º de janeiro do ano seguinte<sup>15</sup>, independentemente de haver ou não lucro, ou mesmo de o contribuinte ter recolhido ou não o tributo apurado em 31 de dezembro, é impossível exigir a multa isolada sobre a parcela da estimativa não recolhida, tal como não é possível exigir a própria estimativa, pois se extinguem as relações jurídicas decorrentes dos fatos presuntivos (estimativas), surgindo em seu lugar novas relações jurídicas decorrentes do fato presumido (fato jurídico tributário).

A superveniência do dia 31 de dezembro torna inexigível a conduta do contribuinte no que tange às estimativas, que deixam de ser devidas. Opera, por consequência lógica, uma espécie de “extinção da punibilidade” em face das multas isoladas.

<sup>11</sup> Nesse sentido, a Cons. Susy Gomes Hoffmann: “O não recolhimento antecipado por estimativa é infração que se consubstancia, em última análise, quando da apuração da falta de recolhimento do próprio IRPJ. Se houve falta de recolhimento do IRPJ, conclui-se, logicamente, que houve falta de recolhimento por estimativa. Não há que se impor, ao mesmo fato, duas punições diferentes, ainda que aquele mesmo fato, em tese, aparentemente, venha a subsumir-se nas duas infrações.” (CSRFB. Acórdão 9101-001358. 1ª Turma. Sessão 16/05/2012).

<sup>12</sup> Pouquíssimas relações jurídicas têm capacidade para perpetuarem-se. Um exemplo de imprescritibilidade são os crimes do art. 5º, XLII e XLIV, da Constituição Federal, e o dever de ressarcir o erário em ações de ressarcimento (v. REsp 1069779, STJ).

<sup>13</sup> DINIZ, Maria Helena. *Direito Civil Brasileiro*. 2º Vol. 16 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 32.

<sup>14</sup> VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 179, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

<sup>15</sup> Quando encerrado o período de apuração

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 17/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 21/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, A

ssinado digitalmente em 18/10/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

Impresso em 22/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não faz sentido admitir que a conduta do contribuinte deixe de ser obrigatória (recolher estimativas), mas o seu descumprimento ainda constitui um ilícito tributário. Seria como admitir, por exemplo, que a conduta do homicida deixa de ser um injusto penal, mas ele ainda deve cumprir a pena (*nulla poena sine crimine*).

Observe-se que nem mesmo o lançamento de ofício da estimativa é possível, pois a conduta do contribuinte deixa de estar em desacordo com a legislação tributária. Ao invés de exigir a estimativa, passa a ser devido o IRPJ e CSLL eventualmente apurados. De 31 de dezembro em diante, inexiste o fato “recolher estimativas” ou “deixar de recolher estimativas”.

E nem se argumente que o exemplo acima decorre das estruturas principiológicas do Direito Penal, uma vez que a necessidade de existir uma conduta ilícita para que seja imposta uma punição representa um reflexo do princípio da legalidade. É relevante recordar as lições de Luciano Amaro sobre este tema:

*Apesar da maior gravidade da infração criminal, e, portanto, da sanção penal (geralmente restritiva da liberdade), e não obstante esta geralmente se faça acompanhar de uma “pena acessória” nada desprezível, traduzida na reprovação social, maior do que a decorrente da sanção administrativa, há alguns princípios que são comuns aos dois campos: o princípio da legalidade dos delitos e das penas (nullum crimen, nulla poena sine praevia lege), o princípio in dubio pro reo, a retroatividade benigna, o princípio do devido processo legal. (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 439).*

Em suma, após 31 de dezembro, extingue-se o ilícito tributário (súmula 82, CARF), razão pela qual se torna impossível exigir a sanção dele decorrente. No mínimo, deve-se admitir que a base de cálculo da multa isolada (estimativa), por ser inexigível, despareceu do universo jurídico, razão pela qual não é possível calcular-lhe o valor.

Poder-se-ia criticar o presente entendimento alegando que nenhuma penalidade seria imposta ao contribuinte que deixou de recolher as estimativas, consoante se obrigar perante o Fisco. Tal sensação de impunidade não deve incentivar nenhuma consequência ao contribuinte, pois o lançamento da multa isolada (pena) é possível, desde que ocorra dentro do período de apuração. Ou seja, deve ser respeitado o prazo correto de imposição. E esta penalização, desde que aplicada dentro do prazo correto, reforça a manutenção da multa “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente” (ressalva da alínea “b”, inc. II, art. 44, da Lei n. 9.430/96.).

Advirto que em momento algum nego a aplicação da lei federal. Também não se trata de tentativa de exonerar o contribuinte de uma penalidade possível. Pelo contrário, busco conferir a maior efetividade ao direito posto, extirpando as inconsistências e incoerências. É absolutamente possível que a determinação surta efeito, desde aplicação da multa isolada ocorra antes do encerramento do exercício, período em que ainda existe um ilícito tributário. A interpretação, neste caso, deve ser sistemática e lógica, sob pena de criar contradições internas no sistema jurídico.

O próprio CTN autoriza que seja feita interpretação mais favorável ao contribuinte quando da interpretação das normas que aplicam penalidades:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*  
*(grifo não original)*

No presente caso, interpreta-se uma norma que “comina penalidade” (art. 44 da Lei n. 9.430/96) para verificar tanto a natureza e extensão do fato (inc. II) quanto a graduação da penalidade (inc. IV), com a consequente análise da punibilidade do contribuinte (inc. III), como autoriza, inclusive, o Superior Tribunal de Justiça e este Conselho:

*(...) 2. A legislação tributária deve ser interpretada da forma mais favorável ao acusado quando houver dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável ou a sua graduação (art. 112 do CTN). 3. Recurso especial improvido. (STJ. REsp 908.394/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/03/2007, DJ 10/04/2007, p. 211)*

*(...) LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. GRADUAÇÃO DE PENALIDADES. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO ACUSADO. A lei tributária que cominar penalidades será interpretada de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida sobre a natureza e a graduação da penalidade aplicável. (...) (CARF. Acórdão 2302-001.447. Cons. Arlindo da Costa e Silva. Sessão 30/11/2011).*

Sobre o tema, calha reproduzir as palavras de Paulo de Barros Carvalho, quando, ao estudar o art. 112 do CTN, adverte que a dúvida acerca do ajustamento da conduta ao fato tipificado pode implicar ofensa ao princípio da legalidade:

*Não poderia ser de outra maneira. Vigendo no direito tributário o princípio da estrita legalidade, que traz consigo a necessidade de uma tipificação rigorosa, qualquer dúvida sobre o perfeito quadramento do fato à norma compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal - in dubio pro reo. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 109).*

Portanto, a aplicação de multa isolada após o encerramento do ano-calendário, por falta de recolhimento mensal sobre estimativas, importa aplicação de penalidade com base em uma obrigação que não existe no universo jurídico, o que fica evidenciado nos casos de concomitância com a multa de ofício, razão pela qual dou provimento ao recurso voluntário para afastar a multa isolada do art. 44, inc. II, alínea “b”, da Lei n. 9.430/96.

## 10. Da Conclusão

Ante ao exposto, nego provimento ao recurso de ofício e dou provimento parcial a recurso voluntário para afastar a IRPJ e CSLL, bem como a aplicação da multa isolada, nos termos acima expostos.

*(assinado digitalmente)*

Marcio Rodrigo Frizzo – Relator.

## Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr.

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 confundem com tais tributos;
- 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 vênia 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 Documento assinado digitalmente em 17/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 17/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 21/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, A Autenticado digitalmente em 17/10/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 18/10/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Impresso em 22/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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, consequentemente, 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 17/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 17/10/2013

por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 21/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 18/10/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

Impresso em 22/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, alem 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, consequentemente, 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.

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

Alfim, ressalto que a autoridade lançadora, em observância ao disposto no art. 106, II, c, do CTN, 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, por todo o exposto, voto no sentido de manter a multa isolada por falta de recolhimento dos tributos sobre as bases estimadas mensais.

*(assinado digitalmente)*

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Redator designado.

CÓPIA