



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

Processo nº 10510.006937/2008-58
Recurso nº 883.812 Voluntário
Acórdão nº 1202-000.644 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2011
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Recorrente CONSTRUTORA CELI LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS – CONFRONTO COM AS DIRF DAS FONTES PAGADORAS – FUNÇÃO DO FISCO.

Para a exigência do tributo é necessário que se comprove de forma segura a ocorrência do fato gerador do mesmo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, artigos 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. No caso, a simples constatação de divergências entre as declarações em questão não permite concluir, pela ocorrência da infração apontada, em face de todos os documentos e informações apresentados pela Recorrente.

PIS E COFINS – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais, sujeitos a lançamento por homologação, enquadrados na modalidade do art. 150, §4º do CTN.

OMISSÃO DE RECEITAS. RENDIMENTOS DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. CONTABILIZAÇÃO.

Cabível a tributação sobre o valor da omissão de receitas apurada pela falta de contabilização de juros auferidos sobre o capital próprio, devendo ser afastada a tributação sobre os valores que, no decorrer da diligência, foi constatada a efetiva contabilização e o oferecimento à tributação.

ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. CABIMENTO.

É cabível a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, em concomitância com a aplicação

da multa de ofício pela falta de pagamento/declaração das diferenças do imposto e contribuição apurados em procedimento fiscal, face a expressa disposição legal e face à incidência ocorrer em situações fáticas distintas.

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, PIS e COFINS em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade dos autos de infração e acolher a preliminar de decadência do PIS e da COFINS para os fatos geradores acontecidos até outubro de 2003 e, no mérito, em relação à matéria Omissão de Receitas de Aplicação Financeira, também por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para cancelar as exigências do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Quanto à matéria Omissão de Receitas dos Juros sobre o Capital Próprio, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para excluir da tributação os valores indicados nos quadros de fls. 588/593. Em relação à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas incidentes sobre Omissão de Receitas dos Juros sobre o Capital Próprio, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Geraldo Valentim Neto (relator), Nereida de Miranda Finamore Horte e Orlando José Gonçalves Bueno, que davam provimento quanto a essa matéria. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto Donassolo.

(documento assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vida Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando Jose Gonçalves Bueno.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (“DRJ/SDR”), que julgou parcialmente procedente a Impugnação da Contribuinte, ora Recorrente.

Verifica-se dos autos (26/26v) que em 22/02/2008 foi lavrado Termo de Início de Ação Fiscal, intimando a Recorrente a apresentar os seguintes documentos:

- a) Livros Diários, Razão e LALUR do período compreendido entre outubro/2006 e dezembro/2007;
- b) Atos constitutivos e alterações ocorridas a partir de outubro/2007;
- c) Demonstrativo de Juros sobre o Capital Próprio (“JCP”) recebidos e pagos nos anos-calendário de 2003 e 2004, bem como a comprovação das formalidades pertinentes;
- d) Demonstrativo das receitas financeiras nos anos-calendário 2003 e 2004, com base em documentos comprobatórios;
- e) DARF referentes ao pagamento por estimativa de IRPJ e CSLL em determinados meses de 2003;
- f) Comprovação, mediante documentação hábil e idônea, dos valores declarados nos anos-calendário de 2003 e 2004 a título de “Outras Despesas Financeiras” (linha 36 – Ficha 06A) e “Outras Exclusões” (linha 36 – Ficha 09A);
- g) Comprovação, mediante documentação hábil e idônea, dos valores de IRRF declarados na ficha 53 do ano-calendário de 2004, conforme relação de CNPJ então informada.

Às folhas 27/42 dos autos encontram-se documentos comprobatórios dos itens “d” e as Fichas 06A dos anos-calendário de 2003 e 2004, sem indicação da data em que fornecidos e informações sobre os demais itens requisitados.

Às folhas 43/44 foi juntado o Termo de Intimação Fiscal (“TIF”) nº 02, que requisita os seguintes documentos:

- a) Plano de Contas utilizado nos anos-calendário 2003 a 2007;
- b) Demonstrativo, apoiado em documentos hábeis e idôneos, dos resultados obtidos em aplicações em renda variável entre 2003 e 2007;
- c) Demonstrativo das compensações de débitos tributários federais, realizadas no período entre 2003 e 2007;

A seguir (fls. 45), encontra-se o TIF nº 04, que requisita as seguintes informações:

- a) Indicação das linhas/fichas da DIPJ onde foram oferecidas à tributação as receitas de aplicações financeiras, receitas de JCP e demais rendimentos relativos aos anos-calendário de 2003 e 2004;
- b) Explicação quanto ao “desaparecimento” das contas de clientes 1.1.2.01.01.00000001 (Mercado Simão Dias) e 1.1.2.01.01.00403006 (P.M. Jabotão) existentes em 2003 e ausentes em 2004, segundo o razão eletrônico fornecido;
- c) Explicação quanto ao “aparecimento” da conta 1.1.2.01.01.00402005 (Projeto Cura Camaçari) em 2004 com saldo anterior, sendo que a referida conta não existia em 2003, segundo o razão eletrônico fornecido;
- d) Índice de correção adotado para as contas acima referenciadas, exceto a conta relativa ao cliente Canais Camaçari.

Às folhas 46/291 estão juntados diversos documentos relativos às requisições efetuadas pela Fiscalização desde o Termo de Início de Ação Fiscal, como folhas do Livro Razão relativas aos rendimentos obtidos em aplicações financeiras, planilhas de demonstração dos rendimentos auferidos, Declarações de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, DIPJ e DCTF.

Às folhas 292/295 encontra-se o Termo de Verificação Fiscal, que expõe as razões da lavratura do Auto de Infração, que promoveu o lançamento do IRPJ e CSLL por omissão de receitas advindas de aplicações financeiras, bem como de JCP, com a aplicação da multa de ofício de 75%. Aplicou, ainda, multa isolada de 50% pelo recolhimento insuficiente de estimativas no decorrer do ano-calendário de 2003 e 2004. Além disso, promoveu o lançamento de PIS e COFINS sobre as receitas supostamente omitidas.

Regularmente intimada da lavratura do AI, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 299/325) em 23/12/2008, na qual alega que a omissão de receitas supostamente averiguada decorre da divergência no reconhecimento dos rendimentos existente entre os informativos fornecidos pelas instituições bancárias e a escrituração da Recorrente. Isto porque, segundo a defesa ofertada, a Recorrente reconhece os rendimentos por competência, enquanto os informativos em questão adotam o regime de caixa.

A Recorrente apresenta, em comprovação de que os rendimentos foram devidamente tributados, planilhas e folhas do Livro Razão com a contabilização destes rendimentos desde o ano-calendário de 2000, bem como os comprovantes de retenção na fonte. Alega o efetivo oferecimento à tributação e apresenta planilhas relativas à contabilização das receitas de JCP. Ademais, alega a impossibilidade de cobrança concomitante da multa de ofício e da multa isolada. Por fim, a Recorrente defende que, em relação ao PIS e à COFINS, o lançamento das competências de Janeiro a Novembro de 2003 foi fulminado pela decadência.

Em 17/03/2009, a DRJ/SDR determinou a realização de diligência para a verificação da efetiva contabilização dos rendimentos nos anos-calendário anteriores (fls. 456/458). Para a realização da diligência determinada, a Fiscalização intimou a Recorrente a apresentar o seguinte:

“1 – Quanto ao item 1 da peça impugnatória, isto é, Omissão de Receitas Financeiras:

1.1 – Para cada valor de receita informada em DIRFs de fls. 88/97 e registrada em planilhas de fls. 117/123, apresentar demonstrativo detalhado das correspondentes aplicações financeiras que produziram tais rendimentos,

informando mês-a-mês a apropriação das receitas financeiras auferidas. No demonstrativo, identificar a aplicação, bem como registrar mensalmente, o saldo inicial, valores aplicados e resgatados, valor das cotas (se houver), quantidade de cotas, valor das receitas auferidas e do IR retido na fonte e saldo final, além de outros de interesse que o sujeito passivo julgar necessário;

1.2 – Apresentar registros contábeis das apropriações mencionadas;

1.3 – Apresentar documentação hábil e idônea capaz de comprovar as informações prestadas.

2 – Ainda no tema omissão de receitas financeiras, observa-se que nas planilhas aduzidas na impugnação e referentes aos Bancos Panamericano, Unibanco, Banese, Bradesco, Santos, Caixa Econômica Federal e Itaú houve contabilização de receitas financeiras, via de regra, somente em meses para os quais houve informação de receitas e retenção de IR por parte das instituições. Desta forma o sujeito passivo fica intimado também a esclarecer a sistemática de apropriação das receitas.

3 – Com relação à Omissão de Juros sobre o Capital Próprio (item 2 da impugnação), identificar nas fichas do razão correspondentes, a contabilização dos valores a que se referem os códigos (1), (2), (3) e (5), registrados nas planilhas de fls. 326/327 e explicitados em fls. 315.

(...)

4 – Disponibilizar também a escrituração contábil (livros razão e diário) do período 2000 a 2002, preferencialmente em meio magnético de acordo com as instruções expressas no Termo de Intimação Fiscal nº 02 de fls. 43.”

Em atenção ao solicitado, a Recorrente apresentou esclarecimentos e documentos, juntados às fls. 465 a 593.

O Relatório de Diligência (fls. 594/598) concluiu pela necessidade de manutenção parcial da autuação, excluindo valores mencionados, conforme as fls. 588/593. Em manifestação sobre o Relatório de Diligência (fls. 606/613), a Recorrente reiterou a correção de seus procedimentos, com a devida tributação dos valores, requerendo o cancelamento da autuação, juntando, ainda, novos documentos (fls. 614/949).

A 1ª Turma da DRJ/SDR julgou (fls. 956/964v) a Impugnação parcialmente procedente, em decisão com a seguinte ementa:

“Assunto: Procedimento Administrativo Fiscal

Ano-Calendário: 2003, 2004

LANÇAMENTO. NULIDADE.

Para que seja aceita a arguição de nulidade de lançamento é necessário que se comprove que foi o mesmo efetuado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-Calendário: 2003

DECADÊNCIA. PRAZO.

Na ausência de recolhimentos, o direito da Fazenda Pública proceder ao lançamento extingue-se no prazo de cinco anos contados do primeiro dia subsequente ao dia em que o lançamento poderia ter sido efetivado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

*RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS.
CONTABILIZAÇÃO E COMPROVAÇÃO.*

Os rendimentos relativos a aplicações financeiras devem ser reconhecidos mensalmente em conformidade o regime de competência de tais receitas, devendo a pessoa jurídica, quando questionada pelo Fisco, demonstrar de forma incontestável tal procedimento e o respectivo oferecimento à tributação.

OMISSÃO DE RECEITAS. RENDIMENTOS DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. CONTABILIZAÇÃO.

Cabível a tributação sobre o valor da omissão de receitas apurada pela falta de contabilização de juros auferidos sobre o capital próprio, devendo ser afastada a tributação sobre os valores que, no decorrer da diligência, foi constatada a efetiva contabilização e o oferecimento à tributação.

IRPJ. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.

Deve ser mantido o lançamento da multa isolada incidente sobre a falta de recolhimento do IRPJ calculado, mensalmente, sobre base de cálculo estimada, ainda que tenha havido outra autuação relativa à falta de recolhimento do imposto sobre a renda devido anualmente, por expressa previsão legal nesse sentido.

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, PIS e COFINS em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

Ciente da decisão em 10/02/2010, a Recorrente protocolou Recurso Voluntário em 09/03/2010, em que repete os argumentos trazidos na Impugnação, e solicitou a realização de perícia contábil às fls. 1038. Ademais, a Recorrente renunciou às alegações efetuadas na peça impugnatória conforme cópia do “Requerimento de Desistência de Impugnação do Recurso Administrativo” com relação à parcela de valores inseridos no parcelamento da Lei 11.941/09 (Refis) (fls. 974).

Processo nº 10510.006937/2008-58
Acórdão n.º **1202-000.644**

S1-C2T2
Fl. 1.111

Por fim, a Recorrente argumenta pela impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada e da multa de ofício.

Oportunamente, os autos foram enviados a este Colegiado. Tendo sido designado relator do caso, requisitei a inclusão em pauta para julgamento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Geraldo Valentim Neto, Relator

Como o recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Início pela análise das preliminares suscitadas pela Recorrente.

I – PRELIMINARES DE NULIDADE

a) Lavratura de autos distintos

A Recorrente alega, em sede preliminar, a nulidade dos autos de infração devido à falta de lavratura de autos distintos para a exigência dos tributos e da multa de ofício isolada, em suposta contrariedade ao disposto no artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, abaixo transcrito:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Alterado pela MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449, DE 3 DE DEZEMBRO DE 2008 – DOU DE 4/12/2008 - Alterado pela LEI Nº 11.941, DE 27 DE MAIO DE 2009 - DOU DE 28/5/2009.)

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela LEI Nº 11.941, DE 27 DE MAIO DE 2009 - DOU DE 28/5/2009)

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/93)” (não grifado no original)

Segundo a Recorrente, a autoridade administrativa não deveria ter incluído nos autos de infração de IRPJ e da CSLL a imposição de multa de ofício isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas do IRPJ e da CSLL, por suposta afronta ao disposto no artigo acima transcrito.

Neste aspecto e diante do que dispõe o parágrafo primeiro do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, acima transcrito, concordo com a decisão de primeira instância proferida pela 1ª Turma da DRJ/SDR, no sentido de que houve uma interpretação equivocada da

Recorrente ao requerer que fosse lavrado um auto de infração para cada tipo de infração de um mesmo tributo, como bem esclarecido no texto que segue:

“A interpretação da Impugnante de que deverá ser lavrado um auto de infração para cada espécie de infração do mesmo imposto, ou seja, autos separados para IRPJ e multa isolada por falta de recolhimento de estimativa do IRPJ, não tem o menor sentido. A luz do que emana do referido artigo agiu o fisco com absoluta perfeição quanto à exigência, em um só auto de infração, do crédito apurado pela omissão de receita e da multa isolada pelo pagamento a menor de estimativas, tanto no que tange ao IRPJ quanto a CSLL.”

Este também é o entendimento deste E. Conselho. Vejamos:

“RECURSO EX OFFICIO - CSL- ART. 9º DO PAF - ALTERAÇÕES DA LEI Nº 8.748/93 - NULIDADE DO LANÇAMENTO POR VÍCIO DE FORMA - MULTA ISOLADA - RESTABELECIMENTO - Quando constatadas infrações que impliquem tanto na exigência de tributo quanto na de multa isolada, o lançamento deve ser efetuado em um só instrumento, englobando todas as ocorrências verificadas. A segregação de infrações em autos distintos, só é necessária quando descumpridas as normas referentes a mais de um tributo, até mesmo por causa das diversidades de competência para julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal. MULTA ISOLADA - RECOMPOSIÇÃO DE VALORES - REFLEXO DO DECIDIDO QUANTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO - Os valores das multas isoladas, por falta de recolhimento das estimativas mensais da CSL, devem ser recalculados após a recomposição dos valores das infrações remanescentes e da compensação de bases negativas anteriores. Recurso de ofício parcialmente provido.” (Primeiro Conselho de Contribuintes. 8ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10807779, Data 15/04/2004) (não grifado no original)

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade dos autos de infração suscitada pela Recorrente no que diz respeito à necessidade de lavratura de autos distintos.

b) Revogação da base legal (Multa de Ofício Isolada)

A Recorrente alega ainda, em sede preliminar, a nulidade dos autos de infração em razão de suposta revogação da base legal que ensejou a aplicação da multa isolada.

Neste aspecto, em que pese o dispositivo em questão (artigo 44, parágrafo 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96) tenha de fato sido revogado com a edição da Lei nº 11.488/2007, entendo que não se trata de caso de nulidade da autuação haja vista que referida exigência encontra-se prevista na atual redação do artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96.

Por tais razões, rejeito também a preliminar de nulidade da autuação suscitada pela Recorrente no tocante à revogação da base legal que ensejou a exigência da multa isolada.

II – MÉRITO: OMISSÃO DE RECEITAS

a) Falta de contabilização de rendimentos de aplicações financeiras

A Recorrente foi autuada pela suposta omissão de receitas caracterizada pela falta de contabilização de rendimentos de aplicações financeiras recebidos nos anos calendários de 2003 e 2004, tendo por enquadramento legal os artigos 247, 248, 251 (e seu parágrafo único), 277, 288 e 373 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), que adiante passo a analisar.

A partir do Termo de Verificação Fiscal (fls. 292/295), percebe-se que para mensurar a suposta omissão de rendimentos decorrentes de ganhos de capital oriundos das aplicações financeiras nos anos calendários de 2003 e 2004 a autoridade fiscal simplesmente confrontou os valores informados nas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRFs) emitidas pelas instituições financeiras com aqueles informados nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) e registros contábeis da Recorrente, o que no entendimento da autoridade fiscal justificaria o lançamento, ao concluir que “*foi constatado descompasso entre o valor contabilizado e o valor pago ou creditado por estas instituições*”.

Além disso, ao apurar os rendimentos de aplicações financeiras da Recorrente com base apenas nas DIRFs – que informam os rendimentos e o imposto de renda por ocasião de cada resgate ou liquidação (regime de caixa) –, a autoridade fiscal deixou de verificar o procedimento utilizado pela Recorrente, que de acordo com a legislação e jurisprudência (adiante indicados) determinam que as receitas financeiras devem ser apropriadas de acordo com o regime de competência (e não caixa).

Referido procedimento de apropriação dos rendimentos oriundos de aplicações financeiras encontra-se previsto no Regulamento do Imposto de Renda (artigo 373) e também na Instrução Normativa SRF nº 334/03 vigente à época dos fatos (artigo 2º). Vejamos:

(i) Regulamento do Imposto de Renda

*Artigo 373: Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e **os rendimentos de aplicações financeiras** de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, **poderão ser rateados pelos períodos a que competirem** (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 17 e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, §2º e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, §3º) (não grifado no original)*

(ii) Instrução Normativa SRF nº 334/03

*“Artigo 2º: Na apuração dos impostos e contribuições previsto no art. 1º, os rendimentos produzidos por título ou valor imobiliário de renda fixa, bem assim as com cláusula de variação cambial, **serão apropriados pelo regime de competência**. (não grifado no original)*

Este também é o entendimento da Receita Federal do Brasil e deste E. Conselho. Vejamos:

(i) *Receita Federal do Brasil*

Processo de Consulta nº 206/02 (Publicação do DOU 10/02/2003) – Sexta Região Fiscal

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE RENDA FIXA – APROPRIAÇÃO DE RECEITAS – Os títulos de crédito com vencimento posterior ao encerramento do período devem ter os seus rendimentos apropriados segundo o regime de competência, em função da forma pactuada na aplicação e, desse modo, integrarão as bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS mensalmente, se esse é o regime de tributação a que se submete a pessoa jurídica. Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; Artigo 187 e §1º; Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 300, de 26 de março de 1999, Artigos 274 e 373; Parecer Normativo CST nº 18, de 27 de agosto de 1984; Lei nº 7.689, de 1988, Artigo 2º, Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, Artigo 2º.” (Vide, no mesmo sentido, Processo de Consulta nº 019/99, publicado no DOU em 16/08/1999 – Terceira Região Fiscal) (não grifado no original)

(ii) *Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda*

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 1998

RENDIMENTO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. Correto o procedimento do sujeito passivo que apropriou os rendimentos das aplicações financeiras pelo regime de competência, a medida em que foram auferidos, ainda que a tributação desses ganhos tenha ocorrido apenas no vencimento da aplicação.” (Primeiro Conselho de Contribuintes. 3ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10323059, Data 13/06/2007) (não grifado no original) (Vide, no mesmo sentido, Acórdão nº 10707498, de 28/01/2004, do Primeiro Conselho de Contribuintes. 7ª Câmara. Turma Ordinária) (não grifado no original)

“REGISTRO DE RECEITAS. REGIME DE COMPETÊNCIA - POSTERGACÃO - As receitas financeiras e as variações monetárias dos direitos de crédito devem ser apropriadas no período-base em que forem fluindo, de acordo com o regime de competência ou econômico que a Lei comercial (Lei nº 6.404/76, arts. 177 e 187, § 1º) e a Lei fiscal (Dec.-Lei nº 1.598/77, arts. 7º, § 4º, e 67, XI) mandam adotar na determinação do resultado do exercício.” (Acórdão nº 105-13.639, de 17/10/2001, do Primeiro Conselho de Contribuintes. 5ª Câmara. Turma Ordinária) (não grifado no original)

Como se sabe, o regime de competência é definido como aquele em que as receitas são computadas a partir do momento em que nasce o direito de recebê-las, independentemente do efetivo recebimento, o que também se aplica aos custos e despesas, escriturados no período respectivo, ainda que não tenha ocorrido desembolso financeiro pela pessoa jurídica. Contrapõe-se, assim, ao regime de caixa, no qual as receitas e despesas somente serão computadas quando efetivamente recebidas e/ou pagas.

De acordo com o que se depreende dos autos, a Recorrente contabilizou devidamente pelo regime de competência os rendimentos e ganhos de suas aplicações financeiras, independentemente dos mesmos terem sido resgatados e/ou liquidados junto às instituições financeiras.

Verifica-se, da análise dos diversos documentos e informações apresentados pela Recorrente e anexados aos autos (vide, a título exemplificativo, as planilhas e explicações apresentadas às fls. 304 a 308), que (i) o montante dos rendimentos auferidos com as aplicações financeiras obtidas junto aos Bancos Panamericano, Unibanco, Banese, Bradesco, Banco Santos, Caixa Econômica Federal e Itaú que foram oferecidos à tributação correspondem aos montantes informados nas DIRFs, como também que (ii) o total do imposto de renda retido na fonte corresponde aquele informado nas DIRFs, comprovando que não houve omissão de rendimentos.

Assim, em observância ao regime de competência, o reconhecimento contábil dos rendimentos auferidos pela Recorrente ocorreu no mês de encerramento do período base de apuração, ou seja, em dezembro de cada ano calendário, conforme se depreende das planilhas trazida pela Recorrente de demonstrativo das aplicações (fls. 358/360).

A Recorrente ainda trouxe aos autos diversos outros documentos, como os demonstrativos das receitas financeiras nos períodos mencionados (fls. 27, 28, 36 e 37) e o Razão Analítico (fls. 29/34 e 38/41), cujos saldos no final do período de apuração confirmam os valores informados nas DIPJs e demonstrativos de receitas financeiras.

Ademais, e de forma a comprovar o devido oferecimento à tributação dos rendimentos de aplicações financeiras, a Recorrente anexou aos autos diversos documentos que ratificam os valores dos rendimentos e do imposto de renda retido informados nas planilhas apresentadas (vide, a título exemplificativo, os anexos 1 a 16 citados às fls. 310 a 312), ao passo que a autoridade fiscal permeou sua análise apenas com base nas DIRFs sem se aprofundar na análise das mesmas em confronto com o regime de competência adotado pela Recorrente, a que estava obrigada nos exatos termos da legislação.

Assim, não se atentando à forma pela qual a Recorrente contabilizou seus rendimentos, nos termos da legislação aplicável, a autoridade fiscal acabou por lavrar autos de infração em que exigiu crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sob a alegação de suposta omissão de receitas a partir do mero confronto entre as informações fornecidas pelas instituições financeiras (DIRFs) e a escrituração comercial da Recorrente.

Verifica-se que ao efetuar o lançamento com base em tal confronto, a Autoridade fiscal não realizou o procedimento correto de averiguação de eventuais quantias não tributadas, pois para apurar as receitas financeiras dos anos-calendário de 2003 e 2004 deveria, primeiramente, ter tomado como ponto de partida o valor do saldo dessas aplicações no final do ano de 2002 para então apropriar, sobre tal saldo, os rendimentos auferidos mensalmente pela Recorrente com tais aplicações financeiras. Todavia, ao invés de proceder

dessa forma, a Autoridade Fiscal simplesmente comparou e levou em consideração o valor constante nas DIRFs, procedimento incorreto e insuficiente para efetuar o lançamento, ao passo que a Recorrente apresentou, por meio de documentos e planilhas anexadas aos autos, comprovantes da correta tributação dos rendimentos auferidos com as aplicações financeiras.

Além disso, e conforme se depreende dos autos, a Autoridade Fiscal também não diligenciou para checar se os valores informados nas DIRFs estavam ou não corretos, o que deveria ter sido feito, intimando a Recorrente a esclarecer eventuais divergências de valores.

Cumprе ressaltar ainda que a Autoridade Fiscal deixou de excluir da tributação, em contrariedade ao disposto no artigo 837 do RIR/99, o valor do Imposto de Renda Retido na Fonte identificado e citado às fls. 309 (que foi inclusive objeto de Declaração de Voto na decisão de primeira instância), o que demonstra a inexatidão do procedimento realizado pela Autoridade Fiscal.

Assim, considerando a precariedade do procedimento da autoridade fiscal e, considerando ainda, que a Recorrente comprovou todo o alegado através de diversos documentos e planilhas anexados aos autos, individualizados por instituição bancária e com o detalhamento dos rendimentos e do imposto de renda retido na fonte que foram contabilizados nos exercícios, comparando-os ainda com os valores informados nas DIRFs (fls. 304/309), entendo que não pode subsistir o lançamento.

Vejam que este também é o entendimento deste E. Conselho, conforme pode se observar da leitura da ementa de acórdão da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que em sede de julgamento determinou, por unanimidade de votos, que é *dever* do Fisco examinar e auditar a escrita do contribuinte, como também os dados constantes das fontes pagadoras de rendimentos para então verificar se possui ou não subsídios suficientes que permitam a conclusão de que eventuais divergências ensejam ou não a tipificação de omissão de receitas. Vejamos:

“IRPJ E CSL – OMISSÃO DE RECEITAS – CONFRONTO COM AS DIRF DAS FONTES PAGADORAS – FUNÇÃO DO FISCO – Havendo divergência de informações (DIRFXDIPJ) deve o Fisco auditar a escrita do contribuinte, intimando-o a esclarecer as divergências de valores encontrados e, sendo o caso, verificar também os dados constantes das fontes pagadoras dos rendimentos. A simples constatação de divergências entre as declarações em questão não permite concluir, com segurança, pela ocorrência da infração apontada. Recurso Provido.” (Processo nº 13364.00076/2003-17, 8ª Câmara, 1º Conselho de Contribuintes, Julgado em 07/12/2005) (não grifado no original)

No presente caso, vale lembrar, a Recorrente demonstrou e comprovou que recolheu devidamente os tributos incidentes sobre os rendimentos de suas aplicações financeiras; apresentou ainda demonstrativos das receitas financeiras nos anos de 2003 e 2004 (fls. 27, 28, 36 e 37) e enviou à fiscalização cópias do “Razão Analítico” (fls. 29/34 e 38/41) referentes a tais períodos, cujos saldos no final do período de apuração **confirmam** os valores informados nas DIPJs e demonstrativos de receitas financeiras.

Cumpre transcrever, a esse respeito, trecho do voto do Conselheiro Relator Marcos Vinicius Neder de Lima proferido em caso análogo ao presente, conforme extraído dos autos do Acórdão nº 107-08.128, de 15 de junho de 2005, da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, que muito bem elucida a questão. Vejamos:

“(…), verifica-se que a constatação de um pagamento na DIRF deve ser 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. Vários indícios considerados isoladamente podem não alcançar a certeza, mas, ao serem examinados em conjunto, podem levar a uma presunção relativamente confiável.

No presente processo, a acusação está lastreada apenas na declaração da DIRF, enquanto a recorrente apresenta uma série de evidências que impede o julgador de alcançar certeza necessária para que prevaleça a exigência fiscal. Os fiscais não deram o trabalho de aprofundar a investigação a partir das suspeitas iniciais, diligenciando na empresa declarante da DIRF de modo a afastar possibilidades em contrário. (não grifado no original)

Portanto, ao invés de limitar-se à utilização dos valores constantes nos extratos das DIRFs, a autoridade fiscal deveria ter iniciado a análise pelo confronto dos rendimentos mensais das aplicações financeiras a partir do saldo apurado ao final do ano-calendário de 2002. Não o tendo feito e sem qualquer aprofundamento no exame/auditoria de todos os documentos e informações prestados pela Recorrente, a autoridade fiscal não cumpriu os preceitos contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, o que invalida a exigência.

Este E. Conselho também já se posicionou neste sentido, conforme se verifica da leitura da ementa a seguir transcrita:

“IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – PRESUNÇÃO – Para a exigência do tributo é necessário que se comprove de forma segura a ocorrência do fato gerador do mesmo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, artigos 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. No caso, a autoridade autuante limitou-se a confrontar as informações prestadas nas DIRF das fontes pagadores a DIPJ da recorrente, sem qualquer aprofundamento na ação fiscal.”
(Acórdão nº 101-95.472, de 26/4/2006, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes) (Vide, no mesmo sentido, Acórdão nº 101-95.366, de 26/1/2006, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes) (não grifado no original)

Como muito bem apontou o Conselheiro Relator Paulo Roberto Cortez nos autos de referido Acórdão nº 101-95.472, “não é lícito formular acusação de omissão de receitas sob o simples fato de que o contribuinte não comprovou a tributação do valor citado pelo simples exame interno da declaração de rendimentos. É inadmissível a realização de um

trabalho um pouco mais profundo em busca da prova da receita omitida, utilizando os poderes que detém sob pena de estar renunciando ao seu ofício.”. Esclarece ainda o seguinte:

“Como é sabido, o lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no artigo 112 do CTN. O imposto, por definição (CTN, art 3º), não pode ser usado como sanção.

Para lavratura do auto de infração, sob a acusação de omissão de receitas, referida circunstância deve ser conhecida e devidamente comprovada pois, caso contrário, estaria lançando tributo de forma presuntiva e não prevista em lei.

O próprio diploma legal estabelece os limites da presunção. Fora disso, a autuação por omissão de receita deve ser assentada em dados concretos, objetivos e não em circunstâncias não suficientemente provadas, que se mostrem incapazes de estabelecer fonte segura para o convencimento do julgador.” (não grifado no original)

Assim, não deve subsistir o lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS promovido pela autoridade fiscal diante dos argumentos acima expostos e do comprovado equívoco do procedimento realizado pela Fiscalização tendo por base a comparação das DIRFs com as escriturações da Recorrente. Por tal razão, entendo prescindível o pedido da Recorrente de realização de perícia, visto que os diversos documentos e informações por ela trazidos aos autos demonstram a fragilidade do procedimento utilizado pela autoridade fiscal para proceder ao lançamento.

b) Falta de Contabilização de Juros sobre Capital Próprio

A Recorrente foi ainda autuada pela suposta omissão de receitas financeiras caracterizada pela falta de contabilização de juros sobre o capital próprio recebidos nos anos calendário de 2003 e 2004, tendo por enquadramento o disposto no Artigo 78 da Lei nº 9.430/96.

Cumprе mencionar, inicialmente, que a Recorrente reconheceu em seu Recurso Voluntário a procedência de parte da exigência lançada nos autos de Infração (conforme discriminados às fls. 974 dos autos) e incluiu as referidas parcelas no programa de parcelamento de débitos tributários (REFIS) previsto na Lei nº 11.941/2009. Desta forma, renunciou parcialmente às alegações efetuadas na peça impugnatória conforme cópia do “Requerimento de Desistência de Impugnação de Recurso Administrativo”, razão pela qual tal parcela (fls. 974) não será objeto de análise neste voto.

Com relação aos demais aspectos suscitados pela Recorrente em seu Recurso Voluntário no tocante a este item, entendo que merece ser mantida a decisão de primeira instância proferida pela 1ª Turma da DRJ/SDR, com alguns reparos, a seguir discriminados.

b.1) Comprovação da contabilização

Cumpre mencionar, a esse respeito, que após o relatório da diligência fiscal foi apurado que parte da receita relativa a Juros Sobre o Capital Próprio havia sido efetivamente registrada na contabilidade da Recorrente.

É o que se verifica do relatório de diligência (fls. 594 a 598), que ao final determina:

“Isto posto e **segundo-se a mesma sistemática adotada** e exemplificada anteriormente, foram reproduzidas **as planilhas I e II de fls 326/327, agora juntadas às fls 588/593** e, de acordo com a codificação adotada pelo mesmo e indicada em fls 315, ao se considerar os rendimentos de JSCP registrados nas contas 5.3.1.01.02 — Juros Ativos, ora pelo valor correto (2), ora pelo líquido (1), 5.4.2.02 — Dividendos e Outras Participações (3) e 5.3.1.01.02 — Juros diversos pelo valor líquido (5), **foi registrada a parcela a ser mantida no auto de infração, para cada valor de JSCP considerado como omitido.**” (não grifado no original)

A decisão recorrida, por sua vez, a despeito de mencionar em sua ementa (fls. 956) que deveria ser “*afastada a tributação sobre os valores que no decorrer da diligência, foi constatada a efetiva contabilização e o oferecimento à tributação*”, acabou não excluindo os valores indicados nos quadros de fls. 588/593, acima mencionados.

Deste modo, a decisão recorrida deve ser reformada para que sejam excluídos tais valores indicados nos quadros de fls. 588/593, nos termos do relatório de diligência e planilhas correlatas.

b.2) Decadência de parte do lançamento de PIS e COFINS

Quanto à alegação de decadência da exigência do PIS e da COFINS, cujos fatos geradores ocorreram no período de janeiro a novembro de 2003, assiste razão à Recorrente no tocante ao período de janeiro a outubro de 2003, haja vista que a ciência dos Autos de Infração ocorreu apenas em 24 de novembro de 2008, ou seja, após o decurso do prazo que possibilitava as autoridades fiscais constituírem referida parcela do crédito tributário, nos termos do artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional e do posicionamento jurisprudencial sobre a matéria (Recurso Especial nº 973.733/SC do STJ e Acórdão nº 9101-000.946, de 29/3/2011, da Câmara Superior de Recursos Fiscais).

Cumpre transcrever, a esse respeito, o entendimento deste E. Conselho, que esclarece a questão. Vejamos:

“LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. COFINS. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação, como no caso de Cofins. Inexistência de pagamento, ou descumprimento do dever de apresentar declarações, não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial da sua contagem. (Primeiro Conselho de Contribuintes. 3ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10322981, Data da Sessão 25/04/2007)

Assim, tratando-se de suposta omissão de receitas da Recorrente com relação a tributos sujeitos ao lançamento por homologação -- como é o caso do PIS e da COFINS --, aplica-se o disposto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, de maneira que ficam fulminadas pela decadência os fatos geradores que ocorreram no período de janeiro a outubro de 2003, a exemplo do que já definiu este E. Conselho.

b.3) Exclusão das receitas financeiras da base de cálculo do PIS e da COFINS

Tendo em vista que a base legal utilizada pela D. Autoridade Fiscal para lavrar a autuação neste item foi a Lei 10634/2002 (artigos 1º, 3º e 4º), com relação à exigência do PIS, e a Lei 10833/03 (artigos 1º, 3º e 5º) com relação à COFINS -- e não a Lei nº 9718/98 --, entendo que deve ser mantida a decisão de primeira instância, haja vista que as receitas financeiras estavam sujeitas à incidência de tais tributos, não se aplicando -- no caso -- a decisão de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal quanto ao parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9718/98, que não foi a base legal para tal exigência.

Vejam, neste sentido, que o próprio CARF já se manifestou quanto à incidência do PIS e da COFINS sobre receitas financeiras nos termos das Leis 10637/02 e 10833/03, conforme ementa a seguir transcrita:

“Contribuição para o PIS/PASEP. Período de Apuração: 31/12/2002 a 31/03/2004. PIS/PASEP - Sistemática da Não-Cumulatividade, Base de Cálculo. Receita Bruta. As receitas financeiras, na sistemática da não -- cumulatividade, compõem a base de cálculo do PIS e COFINS, nos termos das leis nº 10.637, de 2002, e 10.883, de 2003, que determinam, expressamente, os acontecimentos negociais que não compõem a base de cálculo da COFINS e PIS. Inexiste previsão de exclusão das receitas financeiras da referida base de cálculo. Juros de mora aplicabilidade da Taxa Selic sobre os débitos tributários para com a União, não pagos nos prazos previstos em lei, aplicam-se juros de mora, calculados com base na taxa Selic, (Súmula nº 4 do CARF). Recurso Voluntário negado. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.” (Acórdão nº 330100522, 30/4/2010 -- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3ª Seção de Julgamento, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Vide, no mesmo sentido, Acórdão nº 330100482 de 28/4/2010, do CARF, mesma Câmara e Turma).

III - MULTA DE OFÍCIO ISOLADA

Por fim, com relação à multa de ofício exigida de forma isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, entendo que a fundamentação utilizada pelo julgador de primeira instância deve ser reformada, cancelando-se a exigência, uma vez que a aplicação de multa de ofício prevista no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.480/07) afasta, por si só, a possibilidade da sua aplicação concomitante com a multa de ofício isolada, prevista no inciso II do mencionado dispositivo legal, sendo, portanto, inadmissível a imposição das duas penalidades sobre a mesma base apurada em procedimento

fiscal, nos termos do que já definiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais e este E. Conselho. Vejamos:

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Recurso especial negado”. (Câmara Superior de Recursos Fiscais, 4ª Turma, Recurso nº 102151-60, Data 04/03/2008. Vide, no mesmo sentido, Acórdão nº 40104987, Data 15/06/2004) (não grifado no original)

“MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO – Pacífica a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes no sentido de que não é cabível a aplicação concomitante da multa isolada prevista no artigo 44, §1º, inciso III da Lei nº 9.430/96 com multa de ofício, tendo em vista dupla penalização sobre a mesma base de incidência”. (Acórdão nº 106-13.651 - Sessão 03/05/04)

“PENALIDADE – MULTA ISOLADA – LANÇAMENTO DE OFÍCIO FALTA DE RECOLHIMENTO – PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a multa de lançamento de ofício, ambas calculadas sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.” (Acórdão nº 107-07.190) (não grifado no original)

Ante o tudo quanto exposto, rejeito as preliminares de nulidade dos Autos de Infração e voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (i) cancelar o lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, multa e juros nos anos calendários de 2003 e 2004 em razão da não caracterização da omissão de receitas financeiras; (ii) reformar a decisão de primeira instância no tocante à falta de contabilização de juros sobre o capital próprio para excluir da tributação os valores indicados nos quadros de fls. 588/593, decretar a decadência dos fatos geradores que ocorreram no período de janeiro a outubro de 2003, mantendo os demais valores exigidos a título de PIS e de COFINS sobre juros sobre capital próprio; e também para (iii) excluir a aplicação da multa de ofício aplicada isoladamente por falta de recolhimento de estimativas mensais.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, Redator Designado.

Trata-se de examinar a aplicação da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL sobre a omissão de receitas dos juros sobre o capital próprio, em que, pelo voto de qualidade, ficou vencido o relator do acórdão.

Em que pese os valiosos argumentos apresentados pelo ilustre relator, peço vênia para discordar do seu entendimento em relação à aplicação da multa de ofício isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, referente aos anos-calendário de 2003 e 2004.

Em seu recurso, a recorrente argumenta que a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento da estimativa mensal do IRPJ é incabível diante da impossibilidade de aplicação da referida multa concomitantemente com a multa de ofício.

A respeito do pagamento das estimativas mensais do IRPJ ao longo do ano-calendário, cabe dizer que o mesmo deve ser feito obrigatoriamente pelo contribuinte que optou pela forma de tributação com base no lucro real, sem demonstrar que não era devido, por meio de balancetes de suspensão ou de redução (art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995), nos termos do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo transcrito para melhor clareza:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Uma vez que a obrigação de pagamento das estimativas não foi cumprida de acordo com o que determina o dispositivo legal acima transcrito, a mesma Lei nº 9.430, de 1996, nos seus artigos 43 e 44 e alterações, estabelece a imposição de uma penalidade isolada, no percentual de 50%, para coibir a prática do não pagamento dessa estimativa, conforme redação dos dispositivos que se transcreve:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de

declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007) (Grifei).

Dessa forma, estando o contribuinte sujeito à apuração com base no lucro real e tendo optado pelo pagamento do IRPJ, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada e deixando de recolher o imposto de renda, sem demonstrar que não era devido, por meio de balancetes de suspensão ou de redução, ocorre a subsunção do fato à norma legal estabelecida nos arts. 43 e 44 acima transcritos, que deve ser aplicada e cumprida integralmente pelas autoridades administrativas.

Não cabe à autoridade fiscal usar do poder discricionário para aplicação da norma regulamente inserida no ordenamento jurídico. Ocorrido o fato e estando ele perfeitamente enquadrado no dispositivo legal, a autoridade deve obrigatoriamente aplicar a lei ao caso concreto.

Já a multa de ofício, no percentual de 75%, tem enquadramento legal distinto da multa isolada e é aplicada também em situação distinta, qual seja, à diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata apurados em procedimento fiscal. As multas tem hipóteses de incidência de distintas e, por isso, são tratadas diferentemente pela legislação tributária, podendo dessa maneira, serem aplicadas concomitantemente.

Sobre esse último aspecto, cabe dizer que a atividade do lançamento tributário é vinculada ao texto da lei, e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional pelo seu descumprimento, nos termos no 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade e da legitimidade. Os dispositivos da lei que exigem a cobrança da multa isolada (penalidade) não podem ser ignorados nem negados pelo Tribunal Administrativo, a quem não cabe substituir o legislador.

Ademais, registre-se que é mais do que razoável se admitir a existência de uma penalidade para desencorajar os contribuintes no descumprimento da obrigação de pagar corretamente os seus tributos, sob pena de se estabelecer uma desigualdade com aqueles contribuintes que cumprem suas obrigações tributárias nos prazos legais, cujos recursos

financeiros depende o Estado para poder desempenhar as suas funções e que os aguarda, no momento certo, para poder cumprir seus compromissos orçamentários.

Por oportuno, saliente-se que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995, dispôs que aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, nos termos da seguinte transcrição:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Em face do exposto, é de se manter a exigência da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, devendo ser negado provimento ao recurso voluntário nessa parte.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo