



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.727580/2012-58
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-002.733 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 09 de novembro de 2021
Recorrente DIVE DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RECEITAS RECEBIDAS DE PESSOA JURÍDICA. INFORMAÇÕES PRESTADAS PELA FONTE PAGADORA. DIRF

As divergências detectadas na comparação dos valores contidos nos extratos da DIRF com as receitas declaradas pela Recorrente, constituem-se em omissão de receitas mormente se o sujeito passivo não consegue afastar de forma convincente o alegado pela Fiscalização.

OMISSÃO DE RECEITAS. MULTA DE OFÍCIO.

Cabível a multa de ofício prevista no artigo nº 44, I, da Lei nº 9.430/1996, nas autuações por Omissão de Receitas.

MULTA OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

O instituto da retroatividade benigna, com base na Lei nº 11.488/2007, se aplica somente às multas isoladas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Por se constituírem em infrações decorrentes e vinculadas, nos termos do § 2º, do art. 24 da Lei nº 9.249/1995, aplica-se integralmente ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido as conclusões relativas ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Benatti Marcon - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva(Presidente), Bárbara Santos Guedes, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Carlos Alberto Benatti Marcon.

Relatório

DIVE DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA., recorre a este Conselho, pretendendo a reforma integral do acórdão nº 14-91.483, lavrado pela 15ª Turma da DRJ/RPO, em 24.04.2019, que julgou improcedente a impugnação apresentada. Veja a seguir a ementa e o acórdão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS.

As decisões administrativas e as judiciais, à exceção do que previsto no Art. 26-A do PAF, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto de decisão.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova incumbe ao contribuinte que, em sua defesa, alegar fato impeditivo, modificativo ou extintivo da pretensão tributária, afastando, assim, a infração e sua penalidade, conforme art. 16, inc. III do Decreto no.70.235/1972, c/c o art. 373, inc. II da Lei no 13.105/15 - Novo Código de Processo Civil

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. IRRELEVÂNCIA. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA DOS FATOS.

No âmbito do processo administrativo tributário, as alegações genéricas não assumem relevância, cabendo ao contribuinte o ônus da impugnação específica dos fatos em relação aos quais haja contrariedade.

OMISSÃO DE RECEITAS.

Constatado que a empresa não ofereceu a tributação parte da receita proveniente de suas atividades, está caracterizada a omissão de receita, de conformidade com art. 528 do RIR/99.

OMISSÃO DE RECEITAS. DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO

Verificada a omissão de receita, o imposto a ser lançado de ofício deve ser determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 15ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem refletir o litígio, adoto o relatório da decisão de primeira instância, para melhor compreensão dos fatos:

Trata-se de impugnação contra auto de infração pelo qual se constitui crédito tributário de IRPJ e CSLL, apurados pelo procedimento da constatação de omissão de receitas identificada pela fiscalização, em razão dos valores contidos nos extratos da DIRF com as receitas declaradas pelo contribuinte ao fisco no tocante às operações ocorridas no **ano calendário 2008**, a indicar um total lançado de **RS 11.819,47**, aí incluídos

principal, multa de ofício (75,00%) e juros de mora. Para melhor compreensão, eis algumas passagens do arrazoadado da Fiscalização sobre o contexto:

- (1) Em Termos de Intimação e Reintimação anteriormente lavrados, a fiscalizada foi intimada a demonstrar em seus livros contábeis o reconhecimento das receitas financeiras decorrentes da intermediação de financiamentos, listadas em anexos àqueles Termos.
- (2) Nestes Termos lavrados, a fiscalizada foi cientificada que, em relação ao banco BFB LEASING S/A, foram reconhecidos os valores expressos na planilha a seguir, coluna “CONTABILIZADO”. Em suas informações de DIRF, o agente financeiro informava valor superior, também expresso na planilha a seguir, coluna “DIRF”:

Mês	DIRF	CONTABILIZADO	DIFERENÇA
Agosto	R\$ 18.924,00		R\$ 18.924,00
Setembro	R\$ 59.066,64	R\$ 38.776,80	R\$ 20.289,84
Outubro	R\$ 59.509,93	R\$ 27.261,60	R\$ 32.248,33
Novembro	R\$ 6.777,00	R\$ 1.830,00	R\$ 4.947,00
Dezembro	R\$ 21.889,99	R\$ 7.458,00	R\$ 14.431,99
TOTAL	R\$ 166.167,56	R\$ 75.326,40	R\$ 90.841,16

- (3) Foi ainda a fiscalizada cientificada de que, efetuada a circularização junto ao tomador do serviço, este confirmou os valores declarados em DIRF, informando ter realizado os pagamentos descritos nas planilhas anexas aos Termos. Intimado o contribuinte a esclarecer as diferenças encontradas, afirmou que “o total informado pelo banco Itaú R\$ 414.918,29 foi inferior às NFs emitidas pela DIVE R\$ 467.246,22 o restante da diferença referente ao BFB foi créditos só identificados no ano de 2009 como pode ser verificado através das NFs emitidas planilha anexa e relação de rendimentos ano 2009 valores informados pela BFB”. Juntou cópia de notas fiscais de sua emissão e extrato da DIRF 2009 onde consta como beneficiário. Tal documentação não permitiu a esta fiscalização comprovar o reconhecimento integral das citadas receitas. Reintimado a justificar as mesmas diferenças, em correspondência datada de 10/04/2012, a qual integra o processo administrativo fiscal, apresentou os mesmos argumentos anteriormente trazidos, juntando extrato da DIRF onde figura como beneficiário e planilha de sua própria elaboração. Como descrito no Termo de Reintimação, tais alegações não permitem a esta Fiscalização formar convicção de que tais receitas tenham sido reconhecidas. Desta forma, as diferenças apuradas serão lançadas através da lavratura de Auto de Infração decorrente de omissão de receitas.
- (4) Em relação ao banco FORD MOTORS, a fiscalizada conseguiu comprovar a correta contabilização das diferenças apontadas, deduzidas do IRRF sobre aplicações financeiras.
- (5) O contribuinte foi cientificado de que, em relação ao BANCO FINASA S/A, reconheceu os valores expressos na planilha a seguir, coluna “CONTABILIZADO”. Em suas informações de DIRF, o agente financeiro informava valor superior, também expresso na planilha a seguir, coluna “DIRF”:

Mês	DIRF	CONTABILIZADO	DIFERENÇA
Janeiro	R\$ 10.384,74	R\$ 2.526,00	R\$ 7.858,74
Fevereiro	R\$ 14.059,69	R\$ 5.616,00	R\$ 8.443,69
Março	R\$ 1.200,00	R\$ 2.832,00	-R\$ 1.632,00
Abril	R\$ 600,00		R\$ 600,00
TOTAL	R\$ 26.244,43	R\$ 10.974,00	R\$ 15.270,43

- (6) Foi ainda o contribuinte cientificado de que, efetuada a circularização junto ao tomador do serviço, este confirmou os valores declarados em DIRF, informando ter realizado os pagamentos descritos nas planilhas anexas àqueles Termos. Intimado o contribuinte a esclarecer as diferenças, alega que “no mês de outubro e novembro de 2008 foi emitido duas notas fiscais (anexo) que esqueci de colocar na planilha que enviei, ... o restante da diferença foi venda de 2007 anexo as notas fiscais emitidas”. Da análise das Notas Fiscais e demais documentos apresentados, não houve a coincidência de datas e valores, à exceção do mês de abril (R\$ 600,00). O contribuinte foi reintimado a demonstrar o reconhecimento integral das receitas auferidas junto a este tomador de serviços nos meses de janeiro e fevereiro. Em atendimento, esclareceu que “no arquivo enviado anteriormente (anexo) ficou faltando informar duas Notas Fiscais emitidas em outubro e novembro (anexo). O restante da diferença foi venda de 2007 anexo as notas fiscais emitidas e o pagamento do FINASA foi efetuado no ano de 2009”. Juntou cópias de Notas Fiscais, as quais integram o processo administrativo fiscal, com valores e datas que não coincidem com as diferenças apontadas nem permitem a esta Fiscalização estabelecer qualquer ligação com tais receitas financeiras informadas pelo circularizado, inviabilizando a formação da convicção de que tais receitas tenham sido oferecidas à tributação. Desta forma, tais valores serão lançados através da lavratura de Auto de Infração decorrente de omissão de receita.
- (7) A planilha a seguir demonstra os valores mensais considerados como omissão de receitas financeiras, que servirão de base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

Mês	Omissão de Receitas
Janeiro	R\$ 7.858,74
Fevereiro	R\$ 8.443,69
Agosto	R\$ 18.924,00
Setembro	R\$ 20.289,84
Outubro	R\$ 32.248,33
Novembro	R\$ 4.947,00
Dezembro	R\$ 14.431,99

O Contribuinte tomou ciência do todo em 20/06/2012 (fl. 219/240) e trouxe sua impugnação em 12/07/2012 (fls. 258/275). Alega, em síntese, o seguinte:

- 1 - não ocorreu omissão de receita conforme constatado pela fiscalização, apenas ocorreu o diferimento da tributação sendo que as receitas foram reconhecidas e lançadas contabilmente, no ano-calendário de 2009;
- 2 - nulidade do auto de infração por equívoco no enquadramento da infração como omissão de receita, sendo que o correto seria postergação do pagamento de imposto;
- 3 - traz várias citações dos tribunais superiores administrativos;
- 4 - lançamento indevido de multa de ofício e da retroatividade benigna, considerando que não ocorreu omissão de receita e sim a postergação do pagamento do imposto;

Recurso Voluntário

A Recorrente apresentou o Recurso Voluntário, e-fls. 493-522, em 08.07.2019, recorrendo sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge, importando mencionar que o recurso atende aos pressupostos de admissibilidade.

A Recorrente, relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz (excertos):

[...]

RESUMO DOS FATOS:

INEXISTÊNCIA DE OCORRÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS:

1- A Recorrente sofreu imputação fiscal relativa à "omissão de receitas", onde a autoridade administrativa lavrou o referido auto de infração, exigindo-lhe o pagamento do IRPJ e CSLL.

2- Contudo, inexistiu a caracterização de ocultação de receita por ausência de escrituração sem o pagamento do tributo, não tendo qualquer procedência o lançamento.

3- Caracteriza-se omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, de forma a não ser procedida do recolhimento do tributo.

4- A Recorrente comprovou documentalmente que efetuou o recolhimento dos tributos devidos, junto ao período de 2009, trazendo a comprovação da emissão das Notas Fiscais e sua devida escrituração (que o Fisco acusou de faltantes, dentro de 2008).

5- Houve, assim, problemas relacionados ao período de competência quanto à escrituração dos documentos fiscais (postergação) mas não significou em nenhum momento, omissão de receitas, com a ocultação do referido ganho.

6- Os valores recebidos a título de comissões pagas pela intermediação de negócios, o qual o Fisco acusou terem sido recebidos em 2008 (onde a DIRF /08 constavam valores acima do que teriam sido escriturados) em verdade, não correspondeu a omissão de receitas.

7- Isto porque a Recorrente lançou as Notas Fiscais e escrituração dentro do ano de 2009, estando devidamente discriminadas a sua contabilização (por numeração de nota a nota) em seu razão contábil - razão por contas - de jan/09 a dez/09. - anexo com a impugnação.

8- Sendo assim, recolheu o tributo IRPJ e CSLL sobre as mesmas. Descaberia o Fisco "arbitrar o lucro" sobre tais comissões dentro de 2008, sem que antes verificasse que tais receitas foram levadas à tributação em 2009.

9- Inexistiu omissão de receita.

10- Caberia a recomposição de ambos os períodos, tendo que ser considerado o recolhimento realizado em 2009 também.

11- A decisão proferida pela DRJ - Delegacia de Julgamento deve ser totalmente reformada pois representou um ato decisório nulo e improcedente, o qual ignorou esta questão, e não procurou verificar com detalhes a documentação probatória entregue pela Recorrente, preferindo somente afastá-la.

12- Tampouco houve a sensibilidade de observar os reais fatos ocorridos, e que estão devidamente comprovados e descritos na impugnação, sendo que a Recorrente afasta a acusação de omissão de receitas, não podendo a mesma continuar mantida.

13- A entendimento da Recorrente, a decisão dada pela DRJ foi evasiva e superficial, violando o princípio da tipicidade, certeza e segurança jurídica, da mesma forma os arts. 3º e 142 do CTN.

Cita as ementas do acórdão.

[...]

15- Vale observar que o Fisco, já na lavratura do AIIM, extrapolou os critérios previstos na legislação para proceder ao lançamento.

16- Baseou-se sua autuação em demonstrações superficiais, sem a correta investigação na documentação que a empresa lhe entregou.

17- Não cabe autuação baseada em meros dados superficiais. Para efeito de determinação da receita omitida, neste caso, os livros contábeis deveriam ser analisados individualizadamente, observada a contabilização de cada NF, correspondentes aos pagamentos de comissões pelas instituições bancárias tomadoras do serviço.

Cita algumas decisões na esfera administrativa sobre o assunto.

[...]

19- Portanto, em qualquer situação onde exista a ocorrência de "omissão de receita", há intrinsicamente ligada à conduta, a "falta de recolhimento do tributo".

20- Deixa-se de tributar a receita.

21- Se o contribuinte ao vender a mercadoria emitir a Nota Fiscal correspondente à venda, e registrá-la em período posterior ao de competência, não tratará propriamente de omissão de receita, e sim de postergação.

22- Então, pelo princípio da verdade material e da legalidade estrita, a autoridade julgadora não poderia ignorar os fatos e provas atrelados à situação da Recorrente, os quais comprovaram que houve a escrituração das receitas em período posterior ao de competência.

23- Segundo o AIIM em comento, o Fisco acusou a existência de omissão de receitas por ausência de contabilização.

"OMISSÃO DE RECEITAS

RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS

Omissão de Receita Financeira caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização apurada conforme o Termo de Constatação."

24- No Termo de Constatação existente às fls 219, o Fisco relata que encontrou diferenças entre a DIRF de 2008 e as receitas contabilizadas no mesmo período, relativo à comissões recebidas pela intermediação com as instituições bancárias FINASA e BFB LEASING.

25- Alega que a Recorrente foi intimada à demonstrar em seus livros o reconhecimento da receita financeira decorrente da intermediação, podendo ali verificar que o próprio Fisco teve conhecimento de que a Recorrente justificou que os lançamentos e registros ocorreram em período posterior (2009). também tendo acesso a todos os livros e notas fiscais correspondentes.

26- A própria Recorrente apontou a presente situação, comprovando a escrituração.

27- Mas o Fisco para chegar ao valor do lançamento adotou como base de cálculo dos referidos tributos a integralidade dos valores movimentados nas contas correntes da Recorrente.

28- Assim, na apuração do lucro, considerou-se, como sendo lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL, todos os valores de sua movimentação financeira e, sobre estes, aplicou-se as alíquotas correspondentes. Não houve recomposição dos períodos.

29- Na impugnação, a Recorrente veio a anexar os livros- razão por contas (de 2008 e 2009), fls 305 e seguintes, com o lançamento das comissões à BFB LEASING e FINASA.

30- Bem como juntou todas as NFS emitidas sobre os pagamentos das comissões auferidas.

31- Haveria a necessidade, para a imposição tributária, da RECOMPOSIÇÃO dos valores de base de cálculo do IRPJ em 2008, considerando-se a ocorrência DE ESCRITURAÇÃO DAS NFS EM 2009.

32- Verifica-se se comparado um período e outro (2008 e 2009), **houve divergência em ambas as DIRFS.**

VALORES DIRFS 2008/2009:

As DIRFS foram juntadas pela Recorrente.

Nada fora recomposto prevalecendo distorções, tanto no ano de 2008, como no ano de 2009 em que se reconheceu as receitas.

Exemplo: BFB Leasing:

ANO DE 2008:

Observe-se que pela DIRF do ano de 2008 x Notas Fiscais — razão existe a seguinte distorção:

DIRF: R\$ 166.167,56

Registro contábil em 2008: Notas e razão/08 — R\$ 75.326,40

ANO DE 2009:

E no ano de 2009, consta valor inferior da DIRF, se comparado ao reconhecimento de receitas (porque englobou parte das receitas de 2008 atrasadas).

DIRF: R\$ 134.199,85

Registro contábil em 2009: Notas e razão/09 — R\$ 185.859,01

O valor contabilizado em 2009 se mostrou SUPERIOR à declaração da DIRF 2009, justamente porque a DIFERENÇA, já havia sido levada em consideração na DIRF de 2008.

Encontra-se comprovada a declaração dos rendimentos e escrituração no Ano 2009:

BFB LEASING

CNPJ 43.425.008/001-02

janeiro	41.435,37
fevereiro	15.590,64
março	22.490,64
abril	17.419,89
maio	29.296,80
junho	34.662,92
julho	13.236,00
agosto	9.872,75
setembro	1.854,00
outubro	0,00
novembro	0,00
dezembro	0,00

- TOTAL 185.859,01 — contabilizados em 2009

33- Da mesma forma ocorrida com as diferenças do FINASA S/A, o banco informou na DIRF valor SUPERIOR ao contabilizado e reconhecido no mesmo período pela Impugnante, havendo a idêntica distorção.

34- É notório que teria que ser realizada a RECOMPOSIÇÃO DOS PERÍODOS, considerando os valores informados de lucro líquido em cada um:

DIFERENÇAS COM E SEM RECOMPOSIÇÃO:

DIPJ-2008/2009	Sem recomposição
a- Lucro líquido em 31-12-2008 antes da CSLL	1.000
b- Lucro líquido em 31-12-2009 antes da CSLL	2.000
c- IR-CSLL declaradas	
Em 31-12-2008	91
Em 31-12-2009	182
Aliquota do IRPJ/CSLL	%

Recomposição da Base de Cálculo IRPJ e CSLL, considerando a postergação em 2008:

Providências a serem adotadas pelo Fisco antes do lançamento:

1- Lucro Líquido 31-12-2008	1.000
Receita Postergada indevidamente:	100
Ex: Base de Cálculo da IR ou CSLL devida 2008 $1.100 \times 0,10 / 1,10 = 91$	
Diferença IR-CSLL a recolher	9

35- A entendimento da Recorrente, caberia ao Fisco ter levado em consideração a presente documentação, e não simplesmente "abandonado" a investigação, sem ter se aprofundado nos dados ali encontrados.

36- Verifica-se que no processo administrativo, com sua impugnação, anexou todas as provas possíveis, tais como:

Relação de documentos: contra-prova omissão de receita:

BFB LEASING:

DOCS 01— extratos bancários com recebimento das comissões BFB (ref: valores DIRF 2008)

DOC 02— copia das Notas Fiscais emitidas em 2009 — banco BFB

DOC 03— copia do livro-razão — conta comissão — de jan de 2009 a dez 2009.

DOC 04— copia relação DIRFS 2008 — 2009 — IRRF

DOC 05— (complementar)— copia das NFS emitidas em 2008 — BFB LEASING

DOC 06- copia livro razão 2008 — conta comissão jan a dez 2008

FINASA

DOCS 06 — extratos bancários com recebimento das comissões

DOC 07— copia das Notas Fiscais emitidas em 2007 - finasa

DOC 08— copia do livro-razão — conta comissão —com registro das NFs e comissões

DOC 09— copia relação DIRFS— IRRF

37- O entendimento é incompreensível. Isto porque, se o contribuinte demonstrou que a escrituração ocorreu em 2009, e ali constam os documentos provando esta situação, ou o Fisco deveria analisar detidamente a documentação, ou deveria se opor aos documentos fiscais sob alegação de que o mesmos carregariam alguma irregularidade.

38- Os documentos fiscais e contábeis trazidos pela Recorrente são idôneos, e aptos a acobertar as operações e os períodos relacionados aos fatos.

*Art. 923 - **RIR** - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.*

39- A entendimento da Recorrente, tanto a fiscalização como a DRJ desprezaram toda a documentação juntada sem qualquer motivo, e sem existir qualquer irregularidade.

40- Sendo que os documentos trazidos são aptos e suficientes para comprovar a origem e a escrituração das receitas.

41- Não se pode confundir lançamento com arbitrariedade.

42- Em qualquer lançamento o Fisco deve observar o princípio da reserva legal, do qual se infere que os atos de administração tributária, dentre os quais se destaca o lançamento, são atos administrativos vinculados.

DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA:

43- Ora, os extratos bancários comprovam a origem do recebimento da receita, que são as comissões pagas pela prestação de serviços, e o tomador. As DIRFS de 2008 e 2009, provam que houve equívoco na escrituração das receitas para período posterior, acarretando a divergência. Bem como há a prova da emissão das NFs correspondentes aos recebimentos.

44- Mas o que não poderia, seria ignorar as provas e sua impugnação específica, preferindo recusá-las, pois são documentos contábeis idôneos, e fazem prova a favor do contribuinte.

45- Assim, a DRJ omitiu-se gravemente em ignorar o princípio da verdade material, onde está clara a inexistência da infração de omissão de receitas, sendo que a Recorrente afastou a presunção pela entrega da comprovação da escrituração dos pagamentos, o qual realizou em 2009.

46- A todos é dado o amplo direito de defesa, e de provar as suas alegações, sendo que no processo administrativo prevalece a VERDADE MATERIAL. Não há como condenar o contribuinte, sem lhe possibilitar a ampla defesa, sem certeza da realização de infração tributária.

47- Restou caracterizado o CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. A decisão merece total reforma.

AUSÊNCIA DA DIRF 2008/2009 NO LANÇAMENTO:

48- Outro ponto que merece a atenção dos Julgadores, é que o lançamento do Fisco não trouxe sequer a documentação fiscal que lhe deu respaldo.

Não anexou ao lançamento, as DIRFS correspondentes, e tão somente planilhas de levantamentos que realizou.

49- Sendo assim, descabe validade ao mesmo, porque é ausente a prova material da conduta infracional à empresa.

50- O lançamento é ato nulo, pois ao Fisco competia comprovar documentalmente a prova do indício que deu apoio à sua acusação. Não tendo juntado a prova, não há como manter-se válido o presente auto de infração.

Afirma que já houve cancelamento do lançamento por omissão de receitas baseando-se em DIRF, por ausência de sua juntada, citando jurisprudência do CARF.

[...]

DIREITO A APLICAÇÃO DE ORIENTAÇÃO NORMATIVA PARECER COSIT 02/96 QUE REGULAMENTOU O ASSUNTO - ERGA OMNES:

51- Incorreto o posicionamento da DRJ, em afastar a aplicação do Parecer em referência, pois não se trata de mero entendimento jurisprudencial, entre partes interessadas - fls 468.

PARECER COSIT 02/96:

5.2 - O § 4, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco.

Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente: em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.

(...)

52- Assim, por questão de justiça, legalidade, não há que AFASTAR O DIREITO DE SER APLICADA ORIENTAÇÃO NORMATIVA AO CASO.

53- A decisão da DRJ merece ser reformada integralmente.

54- Isto porque, desde que editada a orientação normativa, ela não é "seletiva", ou seja, não cabe a autoridade escolher a seu alvívrio, sobre qual contribuinte a mesma deva ser aplicada.

55- E como ato normativo que é, cria obrigatoriedade endereçada justamente ao funcionário público, aos órgãos administrativos que devem obediência ao seu conteúdo.

56- Os órgãos administrativos devem observar os mandamentos superiores da Administração. Então possui um campo de validade que paira sobre aquela situação regulamentada.

57- Se a orientação normativa determina que nestes casos de postergação, a matéria seja tratada de determinada forma, e a impugnante demonstra ter ocorrido esta situação, seria o caso de cumprir o ato normativo estabelecido.

Cita determinado autor em sua defesa para afirmar que o parecer assume nítido caráter vinculante.

[...]

59- Existe uma manifestação formal do ente especializado sobre a matéria e adquire foro normativo, vinculando a regra entre os funcionários dos órgãos públicos competentes.

AUSÊNCIA DE RECOMPOSIÇÃO DOS PERÍODOS 2008/2009 PARA O LANÇAMENTO CONTRA A

RECORRENTE:

60- A Recorrente não poderia ser obrigada a recolher ao Fisco, valores arbitrados como diferenças OMITIDAS DA RECEITA, tendo sido imputado valor de IRPJ e multa, acima do que realmente deveria ser recomposto o valor do lucro tributável (o que não ocorreu).

61- E no caso de não-ocorrência de alterações das alíquotas do IR e da CSLL, desde o período inicial até o da postergação, deveriam ser devidos APENAS juros de mora sobre a verba postergada, iniciando-se sua contagem a partir do vencimento do tributo, tendo como marco o período inicial até o reconhecimento da postergação.

62- Depois de recompor o lucro real dos dois períodos de apuração envolvidos se verificar que o lucro real do período mais antigo, obtido após a retificação, é menor que o anteriormente apurado pelo contribuinte, nada há a fazer se a pessoa jurídica houver declarado imposto maior que o realmente devido.

63- Em caso contrário, a diferença entre o retificado e o anteriormente apurado, por ter gerado postergação de pagamento do imposto, enseja que a autoridade fiscal efetue o lançamento no período em que tenha havido indevida redução do lucro real (sendo o mais antigo), constituindo o crédito tributário pelo valor líquido, isto é, depois de compensado o imposto se este já tiver sido lançado no período do registro inexacto.

64- Nesta hipótese, ainda que já recolhido o imposto postergado, indevidamente lançado em período posterior, dará ensejo à cobrança de juros de mora e correção monetária, quando for o caso (períodos de apuração encerrados até 31/12/95), calculados sobre seu montante e cobrados, se já não espontaneamente pagos ou lançados mediante auto de infração (PN CST nº 57/79, item 7).

65- Com a edição do Parecer Normativo COSIT 02 de 96, clarificou-se os critérios e efeitos a serem adotados pela fiscalização diante da postergação de receitas. Ainda que o Fisco possa guardar reservas sobre sua aplicação, o fato é que a norma descrita obriga a fiscalização a quantificar a base de cálculo de forma correta, expurgando quaisquer desencontros ou arbitrariedades no lançamento.

66- De acordo com a legislação tributária, os comandos normativos são no sentido de que seja ajustado o lucro líquido para determinação do lucro real, **não se tratando, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real**, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, devendo-se observar os seguintes procedimentos

E transcreve o inteiro teor do PN COSIT nº 02/96, dando ênfase ao item 5, o qual remete ao § 6º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977

§ 62 O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexactidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções **será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência de aplicação do disposto no § 4º.**

Ênfase também é dada ao subitem 5.3

5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: **o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2. Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:**

[...]

67- E na mesma direção do Parecer Cosit 02/96, a IN/SRF 11/96 artigo 34, determina a RECOMPOSIÇÃO do lucro real do exercício, sem que as exclusões possam produzir efeitos diversos daqueles que seriam obtidos, se realizadas nas datas corretas.

[...]

68- Este parecer torna-se geral, sendo obrigatória a sua aplicação para casos idênticos que passem a existir, chamado neste caso, **de parecer normativo.**

[...]

70- Um parecer devidamente aprovado pelo COSIT, deve ser aplicado para todos os casos assemelhados, servindo como norma aos casos submetidos ao seu tratamento.

71- Assim, se o órgão julgador simplesmente RECUSA aplicar a orientação normativa ao caso.

72- Isto porque os pareceres publicados pelo COSIT possuem **caráter vinculante**, e constituem-se como normas jurídicas aplicáveis ao caso concreto. Ou seja, tanto o Fisco como o órgão julgador não poderia afastá-lo.

73- Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2.

Portanto, os erros são evidentes:

1- O Fisco simplesmente verificou distonância entre a DIRF — 2008 e registros contábeis das receitas — 2008. E indicou estas diferenças como base de cálculo do IRPJ e CSLL, tributando os impostos sobre ela, como se representasse parcela do lucro real.

2- Ele não recompôs o lucro líquido de 2008, recalculando o IRPJ levando tais receitas para o período competente, e muito menos deduziu-as do período de 2009, sendo que as mesmas ali foram reconhecidas.

DO POSICIONAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E LEGISLAÇÃO:

74- E há que lembrar que inexistente obrigação sem crédito. Não há o que sustente uma obrigação sem a existência de uma origem que lhe dê causa.

75- Valeria lembrar, ademais, o que vem expresso no art. 112 do CTN, pois pelo princípio da moralidade e da boa-fé, em resumo a Apelante é condenada sem dever.

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.

76- Em várias ocasiões o CARF afastou o lançamento, justamente por aplicar a orientação normativa 02/96, por ser vinculante ao caso.

77- A Recorrente trouxe vários exemplos. A jurisprudência administrativa tem sido sedimentada no sentido de que o arbitramento de lucro, a omissão de receita é uma medida extrema e deve ser utilizada somente na hipótese em que for impossível a apuração dos resultados tributáveis.

78- A entendimento do CARF, bem como no Conselho de Contribuintes, a apropriação de receitas postergadas, como no caso dos autos do presente processo, implica em necessária recomposição dos resultados dos exercícios alcançados pelo procedimento fiscal.

Acórdão n.º : 107-05.339

Os itens 5.2 e 5.3, assim tratam a matéria: "5.2 - O § 40 transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesas deverá excluir a receita do lucro líquido do período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário deverá adicionar o custo ou despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.

78- Entre acórdãos, podem ser transcritas as

seguintes ementas:

IRPJ. LANÇAMENTO. OMISSÃO DE RECEITAS. POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DE IMPOSTO. Quando a fiscalização confirma, em diligências determinadas pela autoridade julgadora de 1º grau, que as receitas consideradas como omitidas estavam registradas no livro Diário e foram computados na determinação do lucro real nos períodos seguintes, deve ser observado o disposto no Parecer Normativo COSIT nº 02/96, para formalizar a exigência cabível. PROCESSO Nº : 11080.014218/2001-12 Conselho de Contribuintes

"ARBITRAMENTO NÃO É PENALIDADE. O arbitramento não possui caráter de penalidade; é simples meio de apuração do lucro (Ac. CSRF/01- 0.123/81)."

"OMISSÃO DE RECEITAS. A contabilidade não pode ser desprezada pela fiscalização para dar lugar ao arbitramento de lucros, salvo se ficar comprovada a imprestabilidade para a determinação do lucro real.

O desvio de receitas deve ser positivado, quantificado e adicionado ao lucro líquido declarado, não sendo razão bastante para a desclassificação da escrita. (Ac. 101-81.133/91 — DOU de 05/06/91)."

79- O lançamento, portanto, é um ato administrativo que produz efeitos e consequências materiais na realidade do contribuinte.

80- É um ato de manifestação do Estado, o qual declara uma obrigação e formaliza esta mesma obrigação, para que possa ser exigido.

81- Assim, o lançamento válido precisa necessariamente ser produzido dentro da estrita legalidade.

82- Se ele for produzido de forma inválida, se não trazer os requisitos mínimos de validade, como previstos no artigo 82 do Código Civil: *agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei*, é indiscutível que é NULO.

83- Não está apto a constituir crédito algum.

84- Assim, pelo auto de infração é primeiro, detectada uma possível infração a qual causa não só a cobrança do tributo que entende devido, mas também é causa de imputação de sanções.

85- Assim, como já dito anteriormente e aqui repetido, o Ilustre Julgador da DRJ de Ribeirão Preto, **ao negar reconhecer a postergação, bem como a aplicação do PARECER COSIT 02/96 praticou ato discricionário.**

86- Ato este discricionário, não porque somente se recusou a julgar a matéria disposta no recurso, **mas porque deixou de aplicar a norma tributária vinculante a uma situação que lhe obrigava a fazer.**

VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA, SEGURANÇA JURÍDICA E LIVRE CONCORRÊNCIA:

Sobre a isonomia e segurança jurídica:

87- A decisão da DRJ de Ribeirão Preto também implicou em insegurança jurídica, pois aplicou um entendimento contrário ao que estaria sedimentado no próprio órgão, pois para muitas empresas foi permitido o reconhecimento desta orientação normativa, afastando-se qualquer tipo de preclusão.

88- Prevê o art. 150, II da CFB/1988:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II — instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente

89- A empresa se estrutura em conformidade com a ordem normativa, em consonância com a interpretação e aplicação da lei feita pelo órgão administrativo, e

inesperadamente é surpreendida com a recusa de julgamento, o que lhe acarretou prejuízos e insegurança, sujeita a imposição de ônus fiscal ilegítimo.

90- E esta violação, se relaciona com a ISONOMIA, pois o aplicador da norma, julgador ou intérprete não poderia aplicar a orientação normativa de forma desigual, diferenciando as situações de

forma abusiva;

91- O STF já consolidou em duas Súmulas, que a administração tem dever de anular os atos eivados de vícios, inclusive de ofício. A saber:

SUMULA 346 - A administração pública pode declarar a nulidade de seus próprios atos.

SUMULA 473 - A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se origina direitos, ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

92- Assim, havia norma vinculativa que determinava não poderia ser constituído daquela forma ocorrida no AIIM, o lançamento realizado pelo Fisco, tendo que levar em consideração a RECOMPOSIÇÃO DOS PERÍODOS 2008/2009, por atraso na escrituração. Mas nunca acusar uma omissão. Jamais houve omissão, e os documentos contábeis e fiscais são claros a comprovar esta questão.

DO CANCELAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO:

93- A DRJ concluiu em sua decisão, que a Recorrente teria pretendido que fosse aplicável o princípio da anterioridade à multa, como ocorre com o tributo em questão.

94- Porém, a defesa não se baseou no princípio da anterioridade, e sim na retroatividade mais benigna ao contribuinte, em termos de aplicação de normas punitivas.

95- Assim, a matéria concluída em julgamento de 1.ª Instância está dissociada do pedido realizado em impugnação.

96- Sabe-se que a autoridade fiscal efetuou o lançamento indevido de multa de ofício de 75% com base na Lei 9.430/96, art. 44, I. Contudo, a presente multa é indevida.

97- A entendimento da Recorrente, em primeiro lugar, não seria possível a imputação de penalidade considerada em 75% do valor do tributo, sendo que inexistiu omissão de receita, e sim mero erro da empresa e reconheceu os valores apontados como diferenças, tributando-os em período posterior. Situação esta que deveria ser recomposta pela fiscalização.

98- Em segundo lugar, deveria ser respeitada a "retroatividade benigna", com base na Lei 11.488-07 conforme MP 351-07 à multa.

99- O tributo, nos termos do artigo 3º do CTN, consiste numa prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, que não constitua sanção de ato ilícito.

100- A multa, por sua vez, surge do descumprimento da própria obrigação tributária principal (pagar o tributo) ou do descumprimento das obrigações acessórias, representando sanção pelo cometimento do ilícito tributário.

101- Fixada a regra geral da irretroatividade da lei tributária, há casos particulares em que a lei tributária retroage.

102- O assunto está disciplinado no art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN) que prevê duas modalidades de retroatividade: A retroatividade interpretativa (Art. 106, I) e a retroatividade benigna (Art. 106, II).

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

103- O inciso I trata da retroatividade interpretativa.

Ocorrerá quando uma lei 2, posterior, surge para interpretar uma lei 1, anterior.

104- O inciso II cuida da retroatividade benigna.

Observa-se inicialmente que ela somente se aplica as infrações e suas penalidades.

105- Verifica-se ainda que a retroatividade benigna da lei nova que versa sobre infrações e penalidade somente existirá quando o ato não estiver definitivamente julgado.

106- Assim, se foi aplicada com base na lei multa de 75% ao contribuinte, sendo que esta multa fora reduzida, descabe seu lançamento, devendo cancelar o auto de infração pela nulidade.

107- Assim já houve entendimento do CARF:

Processo nº 16327.00405512003-05

Recurso nº 143.684 Voluntário

Acórdão nº 101-97.094

Sessão de 18 de dezembro de 2008

Recorrente UNIBANCO AIG SEGUROS S A

MULTA ISOLADA — RETROATIVIDADE BENIGNA. No julgamento dos processos pendentes, cujo crédito tributário tenha sido constituído com base no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, a multa isolada exigida pela falta de recolhimento do tributo em atraso, sem a inclusão da multa de mora, deve ser exonerada pela aplicação retroativa do artigo 14 da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que deixou de caracterizar o fato como hipótese para aplicação da citada multa.

Processo nº 10950.002693/200693

Acórdão nº 1402-

00.377 — 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Recorrentes

USINA DE AÇÚCAR E ALCOOL GOIOERÊ LTDA

Ementa RECURSO DE OFÍCIO. REDUÇÃO DA

MULTA ISOLADA DE 75%

PARA 50%. RETROATIVIDADE BENIGNA. Correta a redução da multa de ofício de 75% para 50%, fundamentada no art. 44, II, "b" da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488/2007, em razão do princípio da retroatividade benigna

Diante de todo o exposto REQUER SEJA JULGADO PROCEDENTE O RECURSO VOLUNTÁRIO, para reforma integral da decisão "a quo", e cancelamento do auto de infração em referência, onde exige-se o IRPJ e CSLL, reflexos e multa, por medida de Inteira Justiça.

Fl. 16 do Acórdão n.º 1003-002.733 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 12448.727580/2012-58

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Benatti Marcon, Relator.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Assim, dele tomo conhecimento.

A Autuação

Foram emitidos dois autos de infração relativos ao ano-calendário de 2008, tendo em vista que em 31.07.2008 a Recorrente foi cindida. Explica-se:

Conforme determinado no artigo nº 235, § 7º, do RIR/1999, vigente à época dos fatos, a pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deveria apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.

Art. 235. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico na data desse evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º).

[...]

§ 7º A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento, com observância do disposto no art. 810 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 4º).
(Grifo Nosso)

E foi o que ocorreu, uma DIPJ ND 1873739, Evento: Cisão Parcial, relativa ao período de 01.01.2008 a 31.07.2008, e outra DIPJ ND 1730171, Situação da Declaração: Normal, relativa ao período de 01.08.2008 a 31.12.2008, sendo que no primeiro período(janeiro a julho) foram declarados lucro real e base de cálculo positiva da CSLL e, no segundo(agosto a dezembro) declarados prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL.

Nos primeiros autos de infração(IRPJ e CSLL), período de 01.01.2008 a 31.07.2008, houve lançamentos de créditos tributários, e nos segundos, período de 01.08.2008 a 31.12.2008, houve redução de prejuízo e redução da base de cálculo negativa da CSLL.

A Fiscalização considerou o somatório das omissões de receitas de R\$ 16.302,43, ocorridas em janeiro e fevereiro nos autos de infração correspondentes ao período de janeiro a julho de 2008, e o somatório das omissões de R\$ 90.841,16, ocorridas de agosto a dezembro de 2008 nos autos de infração correspondentes a este mesmo período.

Veja o demonstrativo a seguir extraído do Termo de Constatação Anexo ao Auto de Infração(e-fls. 219-221)

Mês	Omissão de Receitas
Janeiro	R\$ 7.858,74
Fevereiro	R\$ 8.443,69
Agosto	R\$ 18.924,00
Setembro	R\$ 20.289,84
Outubro	R\$ 32.248,33
Novembro	R\$ 4.947,00
Dezembro	R\$ 14.431,99

O Objeto da Lide

A Fiscalização efetuou a autuação sob o fundamento de que houve omissão de receitas no ano-calendário de 2008, baseada na comparação dos valores contidos nos extratos da DIRF com as receitas declaradas pela Recorrente, redundando no valor total lançado de R\$ 11.819,47, sendo R\$ 8.690,80 relativo ao IRPJ e R\$ 3.128,67 à CSLL.

O cerne do litígio pode ser assim descrito:

A Fiscalização concluiu que houve omissão de receitas em 2008 e a Recorrente afirma que tratar-se de postergação de receitas, cujos valores da omissão apontada pelo Fisco estão lançados no ano-calendário de 2009.

Da Análise das Alegações da Recorrente

A Recorrente alega improcedência do lançamento, uma vez que que inexistiu a caracterização de ocultação de receita por ausência de escrituração.

Aduz que comprovou documentalmente que efetuou o recolhimento dos tributos devidos, no ano-calendário de 2009, trazendo a comprovação da emissão das notas fiscais e sua devida escrituração, informando que os valores recebidos a título de comissões pagas pela intermediação de negócios, o qual o Fisco acusou terem sido recebidos em 2008 (onde na DIRF/08 constavam valores acima do que teriam sido escriturados) em verdade, não correspondeu a omissão de receitas.

Afirma que lançou as notas fiscais e efetuou a escrituração dentro do ano de 2009, estando devidamente discriminadas a sua contabilização (por numeração de nota a nota) em seu razão contábil - razão por contas - de jan/09 a dez/09.

Reitera que descaberia ao Fisco “arbitrar o lucro” sobre as comissões em 2008, sem que antes verificasse que tais receitas foram levadas à tributação no ano de 2009. Enfim, segundo ela, inexistiu omissão de receita.

Entende que pelo princípio da verdade material e da legalidade estrita, a autoridade julgadora não poderia ignorar os fatos e provas atrelados à situação da Recorrente, os quais comprovaram que houve a escrituração das receitas em período posterior ao de competência.

Alega que foi intimada à demonstrar em seus livros o reconhecimento da receita financeira decorrente da intermediação, podendo ali verificar que o próprio Fisco teve conhecimento de que foi justificado que os lançamentos e registros ocorreram em período posterior (2009), também tendo acesso a todos os livros e notas fiscais correspondentes.

No entanto, afirma ela que o Fisco, para chegar ao valor do lançamento, adotou como base de cálculo dos referidos tributos a integralidade dos valores movimentados nas suas contas correntes.

Insiste que para a imposição tributária, o Fisco deveria ter feito a recomposição dos valores de base de cálculo do IRPJ em 2008, considerando-se a ocorrência de escrituração das notas fiscais em 2009.

Alega, também, cerceamento do direito de defesa, uma vez que os extratos bancários comprovam a origem do recebimento da receita, que são as comissões pagas pela prestação de serviços ao tomador. As DIRFS de 2008 e 2009, provam que houve equívoco na escrituração das receitas para período posterior, acarretando a divergência, assim como há a prova da emissão das NFs correspondentes aos recebimentos.

Afirma que tais provas não poderiam ser recusadas, pois fazem prova a favor do contribuinte.

Argumenta que o Fisco não anexou ao lançamento as DIRFs correspondentes, e tão somente planilhas de levantamento que realizou, o que torna o ato nulo, pois ausente a prova material da sua conduta infracional.

Afirma, de forma taxativa, que aos fatos caracterizados como omissão de receita deveria ser aplicado o entendimento emanado do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28 de agosto de 1996, inclusive argumentando que a DRJ, ao negar reconhecer a postergação, bem como a aplicação do citado Parecer, cometeu ato discricionário, não porque somente se recusou julgar a matéria disposta no recurso, mas porque deixou de aplicar norma tributária vinculante a uma situação que lhe obrigava a fazer.

Alega, em adição, que a decisão da DRJ também implicou em insegurança jurídica, pois aplicou-se um entendimento contrário ao que estava sedimentado no órgão, ou seja, para muitas empresas foi permitido o reconhecimento do citado Parecer, ao contrário do seu caso.

Finalizando, aduz o cancelamento da multa de ofício, primeiramente porque não seria possível imputar-lhe a penalidade se, segundo seu entendimento, inexistiu omissão de receita e em segundo lugar, deveria ser respeitada a "retroatividade benigna" à multa, com base na Lei 11.488-07 conforme MP 351-07.

Passa-se à análise das alegações.

A Recorrente se posiciona firmemente que tanto a Fiscalização quanto a DRJ em sua decisão não levaram em consideração a aplicação do Parecer Normativo Cosit nº 2/96 e, em sendo assim, a autuação relativa à omissão de receitas no ano-calendário de 2008 foi totalmente descabida.

Em suma, segundo seu entendimento, o tratamento que deveria ser dado à irregularidade constatada seria de postergação de receitas e não de omissão de receitas.

Como é cediço, a legislação do imposto de renda pessoa jurídica tem como preceito basilar, o regime contábil de competência. Segundo esse regime, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos) e são lançados nos registros contábeis e reportados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem.

Em outras palavras, receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorreram.

Nesse sentido, a postergação do registro contábil da receita pode levar ou não a uma situação de diferença de tributo que deve ser cobrada.

Aliás, esse assunto é abordado de longa data pela legislação tributária, conforme artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

[...]

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

Assim, conforme preceitua o § 5º do citado artigo:

a inexistência quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Verifica-se, destarte, que a postergação do pagamento do imposto, em virtude da inexistência quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente leva à cobrança do tributo se houver redução indevida em qualquer período-base.

Em não ocorrendo a redução no período início do prazo da postergação até o de término deste, cabe somente a aplicação dos acréscimos relativos a juros e multa.

Como já mencionado, a Recorrente insistentemente sustenta que a Fiscalização deveria ter aplicado o PN Cosit 2/96, para fundamentar sua posição contrária à autuação relativa à omissão de receitas.

No entanto silenciou-se a respeito do item 9, o qual é claríssimo ao citar que em havendo prejuízo fiscal nos períodos-base subsequentes ao de início do prazo de postergação até o término deste, todo o imposto e a contribuição social apurados no período-inicial deverão ser cobrados com os respectivos encargos legais, em vista que as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores.

9. Por outro lado, nos casos em que, nos períodos-base subsequentes ao de início do prazo da postergação até o de término deste, a pessoa jurídica não houver apurado imposto e contribuição social devidos, em virtude de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o imposto e contribuição social apurados no período-base inicial, com os respectivos encargos legais, tendo em vista que, segundo a legislação de regência, as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores.

Como no ano-calendário de 2009, que é o período subsequente ao do início do prazo da postergação(2008), a Recorrente incorreu em prejuízo contábil e fiscal e em base negativa de CSLL, os lançamentos efetuados, em 2008, para exigir os dois tributos, estão de acordo com o item 9 do parecer.

A seguir, os dados extraídos da DIPJ referente ao ano-calendário de 2009:

Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral

66. LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL	-244.029,50
67. (-) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	0,00
68. LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IRPJ	-244.029,50
69. (-) Provisão para o Imposto de Renda	0,00
70. LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO DE APURAÇÃO	-244.029,50

Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral

71. LUCRO REAL ANTES DA COMP. PREJ. PRÓPRIO PER. DE APURAÇÃO	-242.809,65
72. (-) Atividades em Geral	
73. (-) Atividade Rural	
74. LUCRO REAL APÓS COMP. PREJ. PRÓPRIO PER. DE APURAÇÃO	-242.809,65
COMPENSAÇÃO DE PREJ. FISCAIS DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES	
75. (-) Atividades em Geral - Per. Apuração de 1991 a 2009	0,00
76. (-) Atividade Rural - Períodos de Apuração de 1986 a 1990	
77. (-) Atividade Rural - Períodos de Apuração de 1991 a 2009	0,00
78. (-) Indúst. Tit. Prog. Export. - Befiex até 03/06/1993	0,00
79. LUCRO REAL	-242.809,65
80. LUCRO REAL POSTERGADO DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES	0,00

Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

58. BASE DE CÁLC. ANTES DA COMP. DE BC NEG. DE PER. ANTERIORES	-244.029,50
59. (-) Base de Cálcl. Neg. da CSLL de Per. Ant. - Ativ. em Geral	0,00
60. (-) Base de Cálcl. Neg. da CSLL de Per. Ant. - Ativ. Rural	0,00
61. BASE DE CÁLCULO DA CSLL	-244.029,50

E não se alegue que os valores pagos no exercício seguinte a título de estimativa, mas com a existência de prejuízo fiscal no final do mesmo, devam ser considerados como compensação da omissão ocorrida no exercício da postergação, uma vez que as estimativas pagas no curso do ano-calendário serão devolvidas ou compensadas com outros débitos do contribuinte.

Ora, se esses valores não ingressam aos cofres públicos de forma definitiva, não podem ser utilizados para compensação da omissão incorrida no ano-calendário da postergação.

O artigo 6º, § 1º, II, da Lei 9.430/1996 dispõe:

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro receberá o seguinte tratamento:

I - se positivo, será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, observado o disposto no § 2º; ou

II - se negativo, poderá ser objeto de restituição ou de compensação nos termos do art. 74. (Grifo Nosso)

A autuação, como já exposto, foi efetuada por omissão de receitas no ano-calendário de 2008, uma vez que as alegações em atendimento aos Termos de Intimação não permitiram à Fiscalização formar convicção de que as receitas relativas à diferença entre DIRF e as que foram declaradas foram oferecidas à tributação.

Vale frisar alguns trechos do voto proferido pela 1ª Instância:

O sujeito passivo, regularmente intimado e reintimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, os valores apresentados em sua Impugnação, correspondiam a uma postergação de imposto, conforme alegado em sua defesa e não a uma omissão de receita, conforme constatado pela Autoridade Autuante.

[...]

O sujeito passivo, regularmente intimado e reintimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, os valores apresentados em sua Impugnação, correspondiam a uma postergação de imposto, conforme alegado em sua defesa e não a uma omissão de receita, conforme constatado pela Autoridade Autuante. (Grifo Nosso)

Portanto, na vasta documentação apresentada pela Impugnante não foram apresentados documentos, durante a fiscalização e na Impugnação, que comprovassem a omissão de receitas, face a diferença encontrada nos extratos da DIRF com as receitas declaradas pela Impugnante. Qual seja não conseguiu fazer prova de suas alegações, apenas anexou folhas avulsas aos autos.

Verifica-se, com base nos trechos acima mencionados, que o argumento da Recorrente de que a DRJ negou o reconhecimento da postergação, bem como a aplicação do Parecer Normativo Cosit nº 2/1996, não procede.

O entendimento foi de que a Fiscalização agiu corretamente ao dar ao caso o tratamento de omissão de receitas. Isto não significa negar reconhecimento e nem implica em insegurança jurídica, por não ter utilizado a aplicação de determinado dispositivo que a Recorrente desejava.

Em suma, embora a Fiscalização não tenha referenciado o citado Parecer na sua autuação, agiu ela de forma correta ao considerar como omissão de receitas os valores que foram omitidos em 2008. Ainda que tais valores tenham sido lançados em 2009, eles não são passíveis de compensar aquela omissão em 2008, pelo fato de ter apresentado Prejuízo Fiscal e Base Negativa de CSLL no ano-calendário seguinte.

A alegação do cerceamento do direito de defesa também não procede, até porque não detectou-se a existência de extratos bancários no processo. Ademais, como bem afirmado na decisão da DRJ, “não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumoso. É preciso **estabelecer uma relação entre os documentos e o fato** que se pretende provar.”

“Assim, provar por meio de documentos não se encerra na apresentação desses, mas exige que sejam apresentados **juntamente com uma argumentação que estabeleça uma relação de implicação entre os documentos e o fato que se pretende provar**. A simples juntada de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar.”

Quanto ao argumento de que o Fisco não anexou ao lançamento as DIRFs correspondentes, e tão somente planilhas de levantamento que realizou, o que torna o ato nulo, pois ausente a prova material da sua conduta infracional, analisa-se a seguir:

Como já relatado, o lançamento fiscal teve como base a comparação dos valores contidos nos extratos da DIRF com as receitas declaradas pela Recorrente, redundando no valor total lançado de R\$ 11.819,47, sendo R\$ 8.690,80 relativo ao IRPJ e R\$ 3.128,67 à CSLL.

Não se pode olvidar do valor como prova das informações que constam da DIRF.

Trata-se de uma declaração emitida pelas fontes pagadoras, informações prestadas por terceiros no caso, as quais se responsabilizam pelas informações prestadas e são cobradas pelos valores do imposto na fonte nela declarado.

Por ser uma declaração emitida pelas fontes pagadoras, há a presunção de veracidade dos valores nela contidos. Assim, a prova do auferimento das receitas pela Recorrente foi coletada em documento obtido de terceiros, sem interesse no litígio em questão.

O argumento da Recorrente de que os autos se tornam nulos pela ausência de juntada das DIRFs ao processo é descabido, haja vista que em todas as intimações efetuadas à Recorrente, foram anexadas planilhas com os valores extraídos das DIRFs constantes do cadastro da Receita Federal.

Além disso, a própria Recorrente nas suas respostas trouxe anexadas as Relações de Rendimentos e Imposto de Renda na Fonte obtidas por ela nos sistemas da RF via internet.

Embora os valores constem englobadamente por ano nessas relações, elas não deixam margem de dúvidas quanto aos valores considerados na autuação. Veja a seguir a relação anexada na resposta ao Termo de Intimação de 03.04.2012, às fls. 198-218:

Sistema Dirf - Fontes Pagadoras - Informações apresentadas em Dirf... <https://cav.receita.fazenda.gov.br/Servicos/ATCTA/Rendimento/Re...>

Beneficiário: 29.763.299/0001-18 - DIVE DISTRIBUIDORA DE VEICULOS LTDA

Fontes Pagadoras - Informações apresentadas em Dirf do ano-calendário 2008

Relação de rendimentos e imposto de renda retido por fonte pagadora

Fonte Pagadora CPF / CNPJ	Nome/Nome Empresarial	Dirf Entregue em	Rendimento Tributável	Imposto Retido
03.017.677/0001-20	BANCO J.SAFRA S.A.	25/09/2009	51.647,49	732,05
03.470.727/0001-20	FORD MOTOR COMPANY BRASIL...	20/05/2010	35.520,18	3.331,22
04.067.191/0001-80	EDITORIA GLOBO S/A	29/10/2009	812,83	12,19
07.207.996/0001-50	BANCO BRADESCO FINANCIAME...	22/12/2010	144.843,26	2.172,86
07.707.650/0001-10	AYMORE CREDITO FINANCIAME...	11/09/2009	2.028,00	30,42
17.192.451/0001-70	BANCO ITALCARD S.A.	14/02/2011	16.873,58	236,78
33.700.394/0001-40	UNIBANCO-UNIAO DE BANCOS ...	28/09/2011	80.789,27	7.555,80
43.425.008/0001-02	BFB LEASING S/A ARRENDAME...	28/02/2009	166.167,56	2.486,73
47.103.149/0001-06	REAL LEASING S/A ARRENDAM...	18/02/2009	14.724,00	220,86
49.925.225/0001-48	BANCO ITAULEASING S.A.	20/02/2009	398.044,73	5.970,49
57.661.615/0001-04	BANCO FINASA S.A.	28/06/2008	28.244,43	393,66
57.763.469/0001-10	PUNCH CORRETORA DE SEGURO...	11/03/2009	17.097,14	271,82
58.160.769/0001-28	BANCO SAFRA S/A	24/06/2009	31.326,00	459,89
59.129.403/0001-88	CNF - ADMINISTRADORA DE C...	22/09/2009	3.422,85	33,21
60.746.946/0001-12	BANCO BRADESCO S.A.	29/06/2011	12,43	2,77
60.770.336/0001-65	BANCO ALFA DE INVESTIMENT...	25/02/2009	805,57	120,97
93.400.888/0001-42	BANCO SANTANDER SA	23/12/2010	151.155,68	2.287,27

Total de relação de rendimentos e imposto de renda retido por fonte pagadora 1.121.512,99 26.308,39

As informações apresentadas não substituem o Comprovante de Rendimentos, emitido pelas fontes pagadoras, assim como não representam, necessariamente, a totalidade dos rendimentos a que o contribuinte está obrigado a informar em sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) ou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

Verificada qualquer divergência nas informações acima, procure sua fonte pagadora.

Para melhor visualização da impressão clique no botão "Preparar página para impressão".

Emitido no dia 03/11/2011 às 11:55:39 (Data e hora de Brasília)

Os valores totais informados no Termo de Constatação Anexo ao Auto de Infração, indicados nas DIRFs obtidas pela Fiscalização nos sistemas internos da Receita Federal, são os mesmos indicados no documento obtido pela Recorrente via internet. Veja a seguir os demonstrativos que foram levados ao Termo de Constatação:

Demonstrativo referente ao BFB LEASING S.A.

Mês	DIRF	CONTABILIZADO	DIFERENÇA
Agosto	R\$ 18.924,00		R\$ 18.924,00
Setembro	R\$ 59.066,64	R\$ 38.776,80	R\$ 20.289,84
Outubro	R\$ 59.509,93	R\$ 27.261,60	R\$ 32.248,33
Novembro	R\$ 6.777,00	R\$ 1.830,00	R\$ 4.947,00
Dezembro	R\$ 21.889,99	R\$ 7.458,00	R\$ 14.431,99
TOTAL	R\$ 166.167,56	R\$ 75.326,40	R\$ 90.841,16

Demonstrativo referente ao BANCO FINASA S.A.

Mês	DIRF	CONTABILIZADO	DIFERENÇA
Janeiro	R\$ 10.384,74	R\$ 2.526,00	R\$ 7.858,74
Fevereiro	R\$ 14.059,69	R\$ 5.616,00	R\$ 8.443,69
Março	R\$ 1.200,00	R\$ 2.832,00	-R\$ 1.632,00
Abril	R\$ 600,00		R\$ 600,00
TOTAL	R\$ 26.244,43	R\$ 10.974,00	R\$ 15.270,43

É facilmente observável que os valores totais do BFB LEASING e do BANCO FINASA, indicados no Termo de Constatação e na Relação extraída pela Recorrente junto à Receita Federal são os mesmos, os quais foram comparados com os valores contabilizados.

Logo, não há que se argumentar em nulidade dos autos de infração pela ausência de juntada das DIRFs como provas do lançamento.

Ademais, é de se ressaltar que em nenhum momento a Recorrente questionou a correção dos valores extraídos da DIRF pela Fiscalização.

Pelo exposto, mais que provado está.

Em relação ao cancelamento da multa de ofício pelo fato de, segundo a Recorrente, não ter existido a omissão de receitas, não assiste razão a ela.

A Fiscalização autuou a Recorrente por omissão de receitas relativa ao ano-calendário de 2008, a qual foi caracterizada pela diferença entre os valores declarados na DIRF e aqueles por ela declarados. Não foi dado o tratamento de postergação como era o desejo da Recorrente.

E em assim sendo, correta é a aplicação da multa de ofício de 75%, prevista no artigo nº 44, I, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

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

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

Em relação à retroatividade benigna à multa, com base na Lei nº 11.488/2007, este Relator entende haver um equívoco da Recorrente, uma vez que este instituto se aplica às multas isoladas, que não foi o caso.

Ademais, a Súmula CARF nº 74, deixa claro tal fato:

Súmula CARF nº 74: Aplica-se retroativamente o art. 14 da Lei no 11.488, de 2007, que revogou a multa de ofício isolada por falta de acréscimo da multa de mora ao pagamento de tributo em atraso, antes prevista no art. 44, § 1o, II, da Lei no 9.430/96.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Benatti Marcon

Fl. 24 do Acórdão n.º 1003-002.733 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 12448.727580/2012-58