



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.720834/2013-59
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-002.181 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 08 de dezembro de 2021
Recorrente F MENDONÇA COMERCIO E SERVIÇOS DE MOTOS E BICICLETAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010

OPÇÃO PELO LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO. REFLEXOS NA APURAÇÃO DO PIS/PASEP.

A opção pelo lucro real é realizada pelo pagamento do IRPJ ou pelo preenchimento e transmissão da DIPJ e DCTF, nos ditames legais acessórios que impõe o regime. Não se admite a retificação dessas declarações para alterar o regime de tributação, tão menos se considera erro formal de preenchimento se não há prova que sustente tal argumento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da arguição de inconstitucionalidade, bem como em rejeitar a preliminar de prescrição e, na parte conhecida, em negar provimento ao recurso voluntário

(documento assinado digitalmente)

Paulo Regis Venter - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Regis Venter (Presidente), Mariel Orsi Gameiro, Carlos Delson Santiago e Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta.

Relatório

Por bem descrever os fatos, transcreve-se o relatório constante da decisão da DRJ:

Trata-se de impugnação apresentada pela sociedade empresária em epígrafe contra autos de infração por meio dos quais foi constituído crédito tributário relativo à Contribuição

para o Pis/Pasep e à Cofins dos períodos de apuração correspondentes aos meses de janeiro a dezembro de 2010.

Informa a autoridade fiscal que a Autuada apresentou DIPJ concernente ao ano-calendário 2010 indicando o Lucro Real como forma de definição da base de cálculo e apuração trimestral do IRPJ e da CSLL. No entanto, as fichas referentes a custos, despesas, Demonstração do Resultado, Demonstração do Lucro Real, Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real e Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido encontravam-se zeradas, havendo apenas informações sobre Ativos e Passivos. Informa que foi apresentada DIPJ retificadora com o preenchimento das mencionadas fichas.

Acrescenta-se que também foram apresentados os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais –DACON, de janeiro a dezembro de 2010, apurando créditos e calculando contribuições sob o regime da não-cumulatividade.

Esclarece-se que as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTFs relativas ao ano de 2010 indicam o Lucro Presumido como forma de tributação do lucro, não constando quaisquer débitos de IRPJ ou CSLL, apenas de Pis /Pasep e Cofins. Esses valores foram recolhidos sob os códigos 8109 (PIS - Faturamento) e 2172 (Cofins), correspondentes também ao regime da cumulatividade, vinculado à tributação do Lucro Presumido, sendo que tais pagamentos foram confirmados no sistema SINAL05.

Destaca-se, ainda, que a empresa efetuou pagamentos de IRPJ e de CSLL referentes aos três primeiros trimestres de 2010, todos confirmados no sistema SINAL05 (telas anexadas ao processo), sob os códigos 2089 (IRPJ - Lucro Presumido) e 2372 (CSLL - PJs que apuram o IRPJ com base em Lucro Presumido ou Arbitrado).

Registra-se, por fim, que o § 1º do art. 26 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corroborado pelo § 4º do art. 516 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR 99), reza que a opção pela tributação com base no Lucro Presumido é manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

A autoridade fiscal conclui caracterizada a opção pela tributação com base no Lucro Presumido e, com base nessa conclusão, apura os valores da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins devidos pela forma cumulativa. Na apuração da base de cálculo dessas contribuições foi deduzida, do valor total das receitas de vendas/prestação de serviços, a receita de vendas de motocicletas novas da posição NCM 87.11, a receita de vendas das autopeças constantes nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, e de pneus novos, realizadas por comerciante atacadista ou varejista, cujos produtos tenham sido adquiridos no mercado interno.

Ao final, consta que foram deduzidos os valores pagos a título de Contribuição para o Pis/Pasep e Cofins, sendo o débito remanescente lançado de ofício.

A ciência dos Autos de Infração foi dada pessoalmente em 27/08/2013, tendo a Autuada/Impugnante apresentado sua Impugnação, mediante solicitação de juntada, em 26/09/2013. Alega a Impugnante, em síntese, que:

- Ignoraram-se as informações apontadas em todas as declarações fiscais, a exemplo da Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), da Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais (DCTF) e das Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (DACON), que apontavam a submissão da Impugnante ao regime de apuração segundo o Lucro Real;
- O agente autuante apegou-se única e exclusivamente à circunstância de a Impugnante, ao preencher os Documentos de Arrecadação da Receita Federal (DARF), por puro

equivoco, ter feito menção aos códigos de receita relativos à apuração segundo a regra do Lucro Presumido.

A autoridade lançadora fixou-se, pois, numa interpretação restritiva do art. 26, § 1º, da Lei Federal n.º 9.430/96;

- O auditor aponta que a Impugnante, ao efetuar os recolhimentos da Cofins e da Contribuição para o Pis/Pasep, utilizou os códigos "*relativos ao regime Da cumulatividade vinculado à tributação do Lucro Presumido*". Ocorre que os códigos 2172 e 8109 não indicam necessariamente que a empresa seja optante pelo Lucro Presumido, pois há casos em que, a despeito de optantes pelo Lucro Real, os contribuintes devem recolher a Contribuição para o Pis/Pasep e a Cofins na sistemática de cumulatividade;
- A Impugnante incidiu em mero erro de fato ao preencher os Darf's de recolhimento de tributo, o que não implicou a redução do valor efetivamente devido, máxime porque sempre foi submetida ao regime de lucro real, conforme atestam todas as DIPJ's de exercício posteriores àquele a respeito do qual se refere o lançamento ora impugnado;
- Não se devem esquecer dois elementos que socorrem a Impugnante quais sejam: a segurança jurídica e, tratando-se do direito tributário, a tipicidade cerrada;
- Deve-se considerar, ainda o princípio da verdade real, ou verdade material, segundo o qual, uma vez impugnado o lançamento, a Administração Pública Fazendária com competência para julgar (jurisdicional) deve conduzir-se com vistas a obter elementos que a aproximem da realidade efetivamente ocorrida. Com isso, a possibilidade de produção de provas e a pesquisa a respeito das produzidas não de ser amplas;
- A razão de incumbir à autoridade administrativa fazendária a busca pela verdade real nos procedimentos administrativos fiscal e tributário também pode ser buscada na circunstância de ser o princípio da legalidade um princípio regente do direito tributário;
- Malgrado não venha expressamente contemplado pela norma jurídica constitucional escrita, o princípio da razoabilidade sói estar ínsito à hermenêutica e à aplicação do direito positivo constitucional e infraconstitucional, orientando, outrossim, a conduta do administrador. Decorre dos princípios da legalidade e da finalidade;
- Sem prejuízo do quanto arguido no item precedente, cumpre registrar que a autoridade fiscal, ao realizar o lançamento tributário, não realizou a dedução de todos os valores recolhidos a título de Cofins e de Contribuição ao Pis/Pasep. Examinando o auto de infração em cotejo com os documentos de arrecadação ora coligidos aos autos, verifica-se que a Impugnante fez recolhimentos que não foram considerados pela fiscalização. Por essa razão, urge determinar seja feita prova pericial a fim de apurar pelos documentos juntados e pelos recolhimentos que constam em sistema, os valores pagos pela Impugnante a título de Cofins e de Contribuição ao Pis/Pasep, e que não foram considerados pela autoridade lançadora;
- Examinando a planilha de cálculo de fl. 27, por meio da qual a autoridade fiscal aponta os valores (supostamente) devidos a título de Cofins e da Contribuição ao Pis/Pasep, verifica-se que há uma clara divergência entre os valores apurados pela fiscalização (1), os valores recolhidos pela Impugnante (2), a diferença devida a título das referidas contribuições (3) e a diferença correta (4), segundo as premissas da fiscalização;
- A apuração de valores apontada na planilha do auto de infração de infração está incorreta, uma vez que os valores (supostamente) devidos a título de Contribuição ao Pis/Pasep e Cofins seriam de, respectivamente, R\$ 1.176,91 e R\$ 5.486,92;

- A aplicação da multa de infração no importe de 75%, com fundamento no art. 44, inciso I, da Lei Federal n.º 9.430/96, representa medida que não se comunga com as regras infraconstitucionais que disciplinam a aplicação das sanções administrativas tributárias, já que inexistente elemento subjetivo na conduta do não recolhimento parcial do tributo, por ausência de dolo ou culpa no suposto cometimento da infração tributária;
- De rigor, a autoridade fiscal, ao realizar o regular lançamento por homologação (art. 150 do CTN) tanto da Cofins como da Contribuição ao Pis/Pasep, não omitiu receita alguma da tributação. Tanto isso é verdade que o auto de infração ora impugnado qualifica a infração apenas como apuração incorreta das contribuições, não apontando omissão de receita;
- Há de se aplicar a regra insculpida no art. 112, incisos II e III, do CTN a fim de excluir a multa de infração, devendo ser tomada a termos a afirmativa segundo a qual a responsabilidade tributária é sempre objetiva, de modo que não influi na imposição da sanção o fato de a Impugnante não ter agido com dolo ou mesmo culpa em sentido estrito;
- O valor exigido a título de multa por descumprimento da obrigação tributária é nitidamente excessivo, confiscatório e desarrazoado, ferindo, a um só tempo, os princípios constitucionais da vedação ao confisco e da proporcionalidade;
- Não há um critério razoável para justificar a imposição ao contribuinte de uma multa em valor correspondente a 3/4 (três quartos) do valor do tributo não pago, sem prejuízo de se cobrar o respectivo valor corrigido, acrescido de multa de mora e dos juros de mora, pois tal ato lhe representa um ônus pecuniário exacerbado, caracterizando a sanção como um mero instrumento de apossamento, pelo Estado, de bens do particular sem que haja fundamento constitucional que o justifique, e
- A própria legislação federal traz uma situação que há de ser utilizada como paradigma para a identificação de uma multa mais consoante com a finalidade de punir o contribuinte inadimplente, nos exatos limites que tal punição exige; nada a mais ou nada a menos, qual seja, o art. 61 da própria Lei Federal n.º 9.430/96. Esse artigo estabelece que o teto de 20% (vinte por cento) para o atraso do contribuinte é o percentual máximo para puni-lo.

Para cada uma das suas alegações, a Impugnante indica referências doutrinárias e jurisprudenciais que lhes dão respaldo. Conclui, alfim, requerendo:

- Seja decretada a invalidade do Auto de Infração haja vista que, pelos motivos lançados acima, o crédito tributário é ilegítimo, uma vez que sobre as verbas indicadas no lançamento, não deveria haver a exigência dos tributos exigidos por força do referido lançamento;
- Caso não seja este o entendimento de Vossas Excelências, requer a Impugnante que, ao menos, determine a dedução de todos os valores pagos a título de Cofins e de Contribuição ao Pis/Pasep no exercício de 2010, bem assim que se reconheça o equívoco na apuração do valor de ambas as contribuições, apontando como valores corretos, segundo o que consta no próprio auto de infração, devidos a título de Contribuição ao Pis/Pasep e Cofins, respectivamente, R\$ 1.176,91 e R\$ 5.486,92;
- Caso Vossas Excelências não acolham o primeiro pedido, seja excluída a multa de 75% sobre o valor do tributo aplicada com base no art. 44, inciso I, da Lei Federal n.º 9.430/96;
- A produção de prova por todos os meios admitidos no processo administrativo, em especial a prova documental que acompanha a presente defesa, reservando-se o direito de juntar ulteriormente novos documentos, em prova e contraprova, e

- A realização da prova pericial, na forma do art. 16, inciso IV, do Decreto Federal n.º 70.235/72, justificada pela necessidade de se demonstrar que nem todos os valores recolhidos pela Impugnante a título de Cofins e de Contribuição ao Pis/Pasep teriam sido deduzidos pela autoridade que realizou o lançamento, além de apuração realizada pela autoridade lançadora materializar erro de cálculo. Para esse fim, apresenta-se rol de quesitos.

A 4ª Turma da DRJ/SDR, mediante o Acórdão n.º 15-49.320, em 28 de fevereiro de 2020, decidiu pela improcedência da impugnação, conforme ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não padece de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente, onde constam todos os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal, viabilizando ao contribuinte o exercício da ampla defesa.

INCONSTITUCIONALIDADE. REGRAS E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. POSSÍVEL NÃO OBSERVÂNCIA.

As alegações de inconstitucionalidade das leis não podem ser enfrentadas num julgamento administrativo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

DILIGÊNCIA E/OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia com o intuito de produzir provas que devem ser apresentadas durante o procedimento fiscal e na impugnação.

PROVA. MOMENTO DA APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

No processo administrativo fiscal, as provas das alegações de defesa devem ser apresentadas, ordinariamente, na impugnação, salvo se ficar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, se relativas a fato ou a direito superveniente ou se destinadas a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO. PAGAMENTOS REALIZADOS. EXCEDENTES.

Na apuração do valor a ser objeto de cobrança, a autoridade fiscal deve levar em consideração os pagamentos realizados tendo por referência o período de apuração específico, não lhe sendo possível utilizar para dedução ou compensação eventuais excedentes de períodos anteriores ou posteriores.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente foi notificada em 30 de janeiro de 2020, conforme AR de fls. 244, e apresentou Recurso Voluntário, em 18 de março de 2020 (fls. 418), no qual afirma, em síntese: preliminarmente, i) desnecessidade do depósito de 30% do valor do tributo para recebimento do recurso; ii) ocorrência da prescrição intercorrente; no mérito, iii) efetiva submissão do contribuinte ao regime de lucro real para IRPJ e CSLL no exercício de 2010, inexistência de diferença de PIS/Cofins; iv) ausência de dedução de todos os valores recolhidos a título de PIS/Cofins; v) flagrante erro de cálculo na apuração dos valores supostamente devidos de PIS/Cofins; vi) inexistência do elemento subjetivo na conduta de não recolhimento parcial do tributo, ausência de dolo ou culpa no suposto cometimento da infração, necessária exclusão da multa (artigo 112, CTN); vii) caráter confiscatório da multa de 75%.

Não junta provas em sede de Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mariel Orsi Gameiro, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, contudo, preenche parcialmente os requisitos de admissibilidade – não conheço dos argumentos relativos aos princípios constitucionais e caráter confiscatório da multa aplicada.

A controvérsia reside na configuração do regime tributário adotado pelo contribuinte no exercício de 2010, o que, em consequência, reflete no modo de apuração das contribuições PIS e Cofins.

Preliminarmente, o recorrente suscita a ocorrência de prescrição intercorrente, que rejeito, em razão da aplicação da Súmula CARF n.º 11, e, em homenagem ao *distinguishing* que costumeiramente aplico aos créditos não tributários, destaco a presente aplicação por tratar de crédito tributário.

A análise do mérito é essencialmente probatória, e entendo que bem caminhou a decisão de primeira instância quanto à manutenção do lançamento, de modo que, me utilizo daquelas como razões de decidir no presente processo administrativo:

Da opção pelo Lucro Presumido

A Impugnante alega que a autoridade fiscal apegou-se única e exclusivamente à circunstância de, por puro equívoco, ter a Impugnante preenchido os Documentos de Arrecadação da Receita Federal (Darf) com os códigos de receita relativos à apuração segundo a regra do lucro presumido. Por essa perspectiva, a autoridade lançadora teria se fixado numa interpretação restritiva no art. 26, § 1º, da Lei n.º 9.430/96.

Deve-se considerar, primeiramente, que o procedimento fiscal que culminou na lavratura dos autos de infração que motivam o presente processo, teve por escopo a verificação da regularidade no pagamento também do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, todos do período de janeiro a dezembro de 2010.

A identificação da referida circunstância (opção pelo lucro presumido) resultou na constituição de crédito tributário relativo aos demais tributos mencionados, motivando a lavratura dos autos de infração correspondentes, objeto do processo administrativo n.º 13502.720833/2013-12.

Naquele processo, as alegações apresentadas pela Impugnante contra as conclusões da autoridade fiscal, a respeito da opção pelo lucro presumido como forma de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, foram analisadas e deram origem ao Acórdão 15-048.964 - 1ª Turma da DRJ/SDR. Por bem definirem as conclusões aplicáveis ao referido tema, transcrevem-se as considerações pertinentes do referido julgado:

"De acordo com a Autoridade Fiscal, na DIPJ 2010 (ano-calendário 2009), a Impugnante indicou como forma de tributação o Lucro Real Trimestral, apesar das fichas de apuração dos tributos encontrarem-se zeradas, tendo sido entregue DIPJ retificadora com o preenchimento das mencionadas fichas. As DACON's apresentadas indicam o regime da não cumulatividade para o PIS e a COFINS.

Por outro lado, "as DCTF's, relativas ao ano de 2010, indicam o Lucro Presumido como forma de tributação do lucro", além do recolhimento de PIS e COFINS sob o regime da cumulatividade (códigos 8109 e 2172, respectivamente). Além disso, há pagamentos de IRPJ e CSLL, sob os Códigos de Receita n.º 2089 e 2372, ambos referentes à apuração pelo Lucro Presumido.

Em razão dos fatos apontados, a Autoridade Fiscal caracterizou a opção pela tributação com base no Lucro Presumido, consoante o disposto no artigo 26, §1º, da Lei n.º 9.430/1996 e artigo 516, §4º, do Decreto n.º 3.000/1999 (RIR/99). Após os cálculos do IRPJ e da CSLL devidos, foram deduzidos os respectivos recolhimentos efetuados por DARF.

Por sua vez, a Impugnante traz os seguintes pontos como linha argumentativa de defesa: I - submete-se ao regime de apuração pelo Lucro Real Trimestral, tal como consta da sua DIPJ e da resposta ao Termo de Intimação, tendo ocorrido erro material no preenchimento dos respectivos DARF's; II - sempre se submeteu ao regime do Lucro Real, em relação aos exercícios anteriores e aos posteriores ao procedimento fiscal, sendo que "o tributo foi declarado, apurado e recolhido segundo o critério de lucro real"; III - não houve dedução de todos os "valores recolhidos a título de IRPJ e de CSLL".

Da análise do extrato das DIPJ's entregues (fl. 401), verifica-se que, entre os anos-calendário 2008 e 2015, a forma eleita pela contribuinte foi o Lucro Real. Contudo, em consulta aos Sistemas da RFB (fls. 402 a 406), verificou-se que: para 2010 e 2011, há somente pagamentos de IRPJ e CSLL sob o regime do Lucro Presumido (Códigos de Receita n.º 2089 e 2372, respectivamente); entre 2013 e 2015, há somente pagamentos de IRPJ e CSLL sob o regime do Lucro Real Trimestral (Códigos de Receita n.º 3373 e 6012,

respectivamente).

No mesmo sentido, os pagamentos referentes ao PIS e à COFINS refletem o mesmo padrão (fls. 407 a 415): entre 2008 e 2012, PIS e COFINS sob o regime cumulativo (Códigos de Receita n.º 8109 e 2172, respectivamente), próprio daqueles que são optantes pelo Lucro Presumido; entre 2013 e 2015, PIS e COFINS sob o regime não-cumulativo (Códigos de Receita n.º 6912 e 5856, respectivamente), relacionado à apuração pelo Lucro Real.

Ou seja, apesar da transmissão de DIPJ's sob o regime do Lucro Real Trimestral (critério formal), a Impugnante no ano-calendário fiscalizado (2010) e no ano seguinte (2011) recolheu os tributos sob a égide do regime do Lucro Presumido (critério material), sendo esta a forma correta de tributação no presente caso, em

razão da essência dever prevalecer sobre a forma nos casos em que esta não corresponder àquela. Com efeito, observa-se, pela análise dos recolhimentos realizados, que somente a partir do ano-calendário de 2013 é que efetivamente a Impugnante elegeu de fato o regime de apuração pelo Lucro Real Trimestral.

[...]

Desta forma, irreparável o lançamento tributário."

Julgada a matéria naquele processo, e em razão da repercussão daquelas conclusões no presente processo, cumpre-nos adotá-las, cabendo acrescentar algumas considerações.

Não se trata, por evidente, como sugere a Impugnante, de apego único e exclusivo a um aparente erro. E, diferente do que ela alega, não foram ignoradas as informações apontadas nas declarações apresentadas. Evidenciou-se, em sentido oposto, que tais documentos não tinham as características alegadas pela Impugnante e, portanto, não têm o condão de superar os pagamentos realizados (meio previsto em lei) para o fim de caracterização da opção.

Não há reparos, portanto, ao lançamento tributário nesse aspecto.

Quanto às alegações de não observância de princípios como a segurança jurídica, a tipicidade cerrada, a verdade real ou material e a razoabilidade, evidencia-se que a abordagem da Impugnante é superficial e genérica, não apresentando respaldo para a utilização desses princípios em contraponto direto à literalidade do dispositivo supramencionado, que trata da opção.

Pondere-se que os juízos quanto aos princípios constitucionais têm como destinatário imediato o legislador ordinário e não a autoridade administrativa. Cabe à Administração apenas zelar pelo fiel cumprimento das leis, exatamente nos termos da legislação mencionada nos autos de infração.

Vale lembrar que o art. 37 da Constituição Federal impõe expressamente à Administração Pública a observância do princípio da legalidade, que tem como premissa fundamental a presunção da constitucionalidade das leis. Considera-se que toda lei nasce com uma espécie de selo que certifica sua constitucionalidade, pois durante o processo legislativo, ou seja, durante sua formação, passa por controles prévios de constitucionalidade.

Não procedem, portanto, as alegações da Impugnante sobre essa matéria específica.

Da alegação de não ter havido a dedução de todos os pagamentos

A Impugnante afirma que a autoridade fiscal não teria deduzidos todos os valores recolhidos a título de Cofins e de Contribuição ao Pis/Pasep. Com essa afirmação, solicita seja determinada a prova pericial. Além disso, anexa cópias de pagamentos com os quais entende comprovar a sua alegação.

O pedido de realização de perícia, com vistas a aferir a existência efetiva de pagamentos não considerados, já foi analisado neste voto, tendo sido indeferido. Entende-se que se trata de procedimento que envolve somente a devida indicação e comprovação da existência de pagamento não deduzido, a cargo da Impugnante e a ser aferida por este Órgão Julgador.

Saliente-se, a esse respeito, que a Impugnante sequer se preocupou em destacar, entre as cópias de Darf's apresentadas junto à Impugnação, os pagamentos que não teriam sido considerados na apuração da contribuição devida, objeto de lançamento.

Considere-se que não haveria a menor necessidade de juntar os documento correspondentes aos pagamentos que já haviam sido deduzidos, apenas indicar aqueles que ela entende não terem sido.

Ainda assim, examinando as cópias de documentos apresentadas, observas-se que somente os pagamentos realizados em 14/01/2011 (código 5952), 20/01/2011 (código 1708) e 25/11/2011 (códigos 8109 e 2172) não foram considerados. Os dois primeiros porque nada têm a ver com as contribuições objeto de lançamento; os dois últimos (mesma data) porque, apesar de se tratar de pagamentos da Cofins e da Contribuição para o Pis/Pasep, referem-se ao período de apuração outubro/2011, que nada tem a ver com os períodos de apuração objeto do presente processo (jan a dez/2010).

Não prospera, portanto, também essa alegação da Impugnante.

Da alegação de apuração incorreta dos valores devidos

A Impugnante alega ainda que a planilha de cálculo juntada à fl. 27, por meio da qual a autoridade fiscal aponta os valores a serem lançados, apresenta clara divergência. Afirma que da comparação entre os valores apurados pela fiscalização e os valores recolhidos pela Impugnante, não resulta a diferença apurada a título das referidas contribuições devidas. Indica, assim, a diferença que entende correta segundo as premissas da fiscalização.

Para comprovação das suas alegações, a Impugnante apresenta a planilha a seguir, na qual realiza a comparação dos valores pagos e devidos:

1) Valores da Contribuição ao PIS apurada pela Fiscalização	R\$ 3.432,43
2) Valores da Contribuição ao PIS recolhidos pela contribuinte	R\$ 2.255,52
3) A diferença devida a título da Contribuição ao PIS	R\$ 1.176,91
4) Diferença correta a título da Contribuição ao PIS	R\$ 1.176,91

1) Valores da COFINS apurada pela Fiscalização	R\$ 15.841,97
2) Valores da COFINS recolhidos pela contribuinte	R\$ 10.355,05
3) A diferença devida a título da COFINS	R\$ 5.486,92
4) Diferença correta a título da COFINS	R\$ 5.486,92

Embora não se possa afirmar que a operação aritmética apresentada pela Impugnante esteja incorreta, o entendimento por ela manifestado, que decorre da comparação entre a totalidade dos pagamentos realizados e a soma dos valores devidos, apurados mês a mês, é equivocado e carece de embasamento legal.

Tratando-se as contribuições lançadas (Cofins e Pis/Pasep) de tributos sujeitos à apuração mensal, os valores pagos a esse título somente podem ser considerados no mês respectivo a que se refiram. Essa circunstância foi devidamente observada pela autoridade fiscal que, mês a mês, realizou a comparação entre o valor devido e o valor pago, não considerando eventuais excedentes nos meses subsequentes.

Dessa sistemática resulta o valor total lançado no presente processo, relativo a cada uma das contribuições. Esse valor total é apenas referencial, já que a apuração do tributo devido leva em consideração o fato gerador específico relacionado ao período de apuração definido em lei.

Não prospera, portanto, também esse argumento da Impugnante.

Da inexistência do elemento subjetivo a justificar a multa de 75%

A Impugnante alega que a aplicação da multa no percentual de 75%, com fundamento no art. 44, inciso I, da Lei Federal n.º 9.430/96, representa medida incabível já que inexistente elemento subjetivo na conduta do não recolhimento parcial do tributo.

Afirma que não se caracterizou dolo ou culpa no suposto cometimento da infração tributária e acrescenta que não foi omitida receita alguma da tributação.

Pugna, assim, pela aplicação do art. 112, incisos II e III, do CTN a fim excluir a referida multa.

Vejamos o dispositivo que impõe a aplicação da referida penalidade:

"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;(Vide Lei n.º 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)"

Vale destacar, primeiramente, não há dúvidas acerca de não ter havido o pagamento das contribuições lançadas no presente processo, o que já afasta a aplicação sugerida do art. 112 do CTN. Esse dispositivo traz em seu *caput* a "dúvida" como elemento essencial e condicionante da sua aplicação.

Além disso, cumpre considerar que a aplicação das penalidades previstas em lei não apresenta, para a autoridade fiscal, grau algum de discricionariedade. Pelo contrário, compreendida na atividade do lançamento, prevista no art. 142 do CTN, a aplicação da sanção prevista em lei trata-se de medida vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Veja-se o quanto é literal o referido dispositivo:

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.**[Destaques nossos]

Quanto à alegação da Impugnante de que a multa prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430/96 não seria devida, pois referida penalidade somente seria aplicável nas hipóteses em que fosse caracterizada a existência de dolo ou culpa do contribuinte, a refutação dessa perspectiva pode ser feita simplesmente com a transcrição do art. 136 do Código Tributário Nacional, que assim reza:

"Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária **independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.**"

Frise-se que a penalidade em foco decorre de uma infração em que a responsabilidade é objetiva, ou seja, em que não se faz necessário apurar ou demonstrar a vontade do infrator, sendo necessário apenas o resultado previsto na norma de regência. Na legislação que disciplina o assunto, que já foi transcrita acima, inexistente comando que condicione a aplicação da penalidade à existência de dolo ou culpa e, sob este aspecto, há total consonância com o artigo 136 do CTN.

Para as citações doutrinárias e jurisprudenciais utilizadas pela Impugnante, valem as considerações já apresentadas sobre ser a sua utilidade apenas referencial e sobre a inexistência de efeito vinculante, salvo nas hipóteses previstas em lei, no caso da jurisprudência.

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso, pelos argumentos de inconstitucionalidade, rejeito a preliminar de prescrição intercorrente, e no mérito, lhe nego provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro