



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

**Processo n°** 13603.722749/2011-25  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-002.818 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de março de 2018  
**Matéria** LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS  
**Recorrente** QUALITEC ENGENHARIA DE QUALIDADE LIMITADA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

**DEPÓSITO APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.**

Cabe multa de ofício, mesmo no caso de depósito suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, se este ocorrer após a regular intimação do início do procedimento fiscal.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. JUROS DE MORA.**

O depósito do montante integral do crédito tributário afasta a incidência de juros de mora.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. DEDUÇÃO.**

Deve ser computado no lançamento, deduzindo o valor do crédito tributário, o imposto retido na fonte no período respectivo.

**BASE DE CÁLCULO. RECEITAS. DUPLICIDADE. EXCLUSÃO.**

Deve ser excluída da base de cálculo do lançamento a receita, quando esta for computada em duplicidade.

**REGIME DE CAIXA. REQUISITOS FORMAIS. DESCUMPRIMENTO. DESCONSIDERAÇÃO.**

Deve ser desconsiderada a opção do contribuinte pelo regime de caixa, quando não forem cumpridos os requisitos formais necessários ao controle das receitas recebidas no período, passíveis de tributação.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

**CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.**

---

Quando o lançamento de IRPJ e o de CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (i) afastar, em relação aos débitos de IRPJ e de CSLL do período março de 2008, a parcela de juros de mora posterior a novembro de 2010; e (ii) excluir da base de cálculo do lançamento: (a) de IRPJ, os valores correspondente a 8% dos juros, e 8% de juros de mora sobre recebimento de duplicata; (b) de CSLL, os valores correspondente a 12% dos juros, e 12% de juros de mora sobre recebimento de duplicata, nos termos de tabela contida no voto do relator.

(assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)  
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild.

## Relatório

Trata-se de recurso interposto por **QUALITEC ENGENHARIA DE QUALIDADE LIMITADA**, pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 02-45.947 da 2ª Turma da DRJ - Belo Horizonte, que deu provimento apenas parcial à impugnação apresentada, mantendo a maior parte do crédito tributário.

A controvérsia foi descrita na Resolução nº 1103-000.168 (fls. 619 a 627), da extinta 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, nos seguintes termos:

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 580/615 contra decisão da 2ª Turma da DRJ/Belo Horizonte (fls. 558/573), que apresentou a seguinte ementa:

### *AÇÃO JUDICIAL.*

*A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial - por qualquer modalidade processual - antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.*

*No caso de ação judicial, somente não é cabível a multa de ofício quando o sujeito passivo tenha obtido medida liminar ou tutela antecipada, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal.*

*Mediante ordem da autoridade judicial, o valor do depósito, após o encerramento da lide ou do processo litigioso, será transformado em pagamento definitivo, proporcionalmente à exigência do correspondente tributo ou contribuição, inclusive seus acessórios, quando se tratar de sentença ou decisão favorável à Fazenda Nacional.*

### *DIVIDENDOS.*

*Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.*

### *LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.*

*O mesmo procedimento adotado no lançamento principal estende-se à CSLL.*

#### **I. Dos fatos da Autuação Fiscal.**

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 337/350, como resultado da ação fiscal empreendida na contribuinte, optante pelo lucro presumido, foram tipificadas as seguintes infrações tributárias, referentes aos anos-calendário de 2006 (3º e 4º Trimestres), 2007 e 2008:

**1) Identificação incorreta do coeficiente aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do lucro presumido.** A contribuinte, por

entender que os serviços de construção civil, na modalidade de construção por empreitada, envolveram emprego de materiais, adotou o coeficiente de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL, conforme Ato Declaratório Normativo COSIT nº 06, de 1997 e arts. 88 e 89 da IN SRF nº 390, de 30/01/2004. Por sua vez, a autoridade autuante, ao analisar os documentos apresentados pela fiscalizada, entendeu que a contribuinte não comprovou a utilização de materiais incorporados às obras e serviços prestados, razão pela qual alterou o coeficiente aplicado sobre a receita bruta, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, para o percentual de 32%.

**2) Receitas não Declaradas.** Constatou a autoridade fiscal que os valores das contas contábeis "Receita de Aplicações Financeiras", "Juros de Mora", "Dividendos" e "Juros" não foram informadas nas DIPJ relativas ao período analisado. Assim, nos termos do art. 512, *caput* e inciso II, do RIR 99, e do art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996, as receitas foram adicionadas à base de cálculo do lucro presumido.

Ainda, relata a autoridade autuante que, para os anos-calendário de 2006 e 2007, o regime utilizado pela contribuinte na apuração do lucro presumido foi o de competência, e para o ano-calendário de 2008 foi o de caixa. Contudo, ao analisar os livros contábeis, constatou a Fiscalização que não foram seguidas as orientações da IN SRF nº 247, de 2002, que no art. 85, § 1º, dispõe que a empresa que adotar o regime de caixa deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, para cada lançamento, deverá ser indicada a correspondente nota fiscal. Por isso, a autoridade autuante tomou, como referência, os lançamentos do livro Razão, e adotou como critério o regime de competência.

Na apuração do IRPJ e CSLL devidos, apurados nos lançamentos de ofício, foram deduzidos os valores confessados em DCTF e retidos na fonte.

Foram lavrados os Autos de Infração de IRPJ e CSLL de fls. 304/336, cuja ciência à contribuinte deu-se em 01/08/2011.

## **II. Da Fase Contenciosa.**

Em 31/08/2011, foram apresentadas as impugnações de fls. 353/389 (IRPJ) e 391/423 (CSLL), que foram apreciadas pela 2ª Turma da DRJ/Belo Horizonte, em sessão realizada no dia 09/07/2013, que julgou a impugnação procedente em parte, no **Acórdão nº 02-45.947**, de fls. 558/573, no sentido de:

1) tornar definitiva na esfera administrativa a matéria referente ao coeficiente de determinação da base de cálculo do lucro presumido, vez que foi objeto de ação judicial pela contribuinte;

2) excluir da base de cálculo a receita de dividendos;

3) manter as demais exigências.

Dada ciência em 08/08/2013 ("AR" de fl. 579), foi interposto o recurso voluntário de fls. 580/615, em 05/09/2013, no qual a recorrente discorre sobre os seguintes pontos:

- em 21/10/2010, ajuizou Ação Declaratória em face à União Federal, nos autos do processo nº 76538-54.2010.4.01.3800, e formalizou, precedentemente à lavratura do auto de infração, o depósito judicial do montante dos valores em litígio, nos termos do inciso II, art. 151 do CTN, consumando-se a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários em discussão;

- foram acrescidos os depósitos da multa de mora e dos juros de mora, conforme art. 61, §§ 1º, 2º e 3º da Lei nº 9.430, de 1996;

- apesar das providências da recorrente, a autoridade fiscal efetuou lançamento de ofício, imputando a multa de 75% e os juros de mora;

- a imputação de multa moratória-punitiva justifica-se apenas na ocorrência de ilícito tributário, ou seja, de infração à disposição ou normatização tributária;

- o procedimento da Fiscalização também afronta o art. 63, da Lei nº 9.430, de 1996;

- assim resta caracterizada a inexigibilidade da multa de ofício imposta face à Recorrente, seja (a) pelo fato de que ausente na espécie o pressuposto basilar a autorizar referida pretensão, qual seja, o que se define como sendo mora ou ilícito tributário administrativo, consoante definição estabelecida no art. 134 e seguintes do CTN; e (b) por ser contrária ao entendimento dos tribunais pátrios, inclusive desse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de que "se os depósitos precedem ao auto de infração, a suspensão da exigibilidade deve ser considerada em relação a cada fato gerador em que o crédito tributário foi depositado integralmente. Conseqüentemente, sobre esta parte exclui-se a multa de ofício" (processo nº 16327.001865/2006-44);

- no que concerne aos juros de mora, há entendimento pacífico no CARF, no sentido da não incidência sobre os valores objeto de lançamento de ofício, caso os referidos valores tenham sido integralmente depositados pelo sujeito passivo, inclusive matéria sumulada no Tribunal;

- portanto, cabem ser afastados a multa de ofício de 75% e os juros de mora exigidos no lançamento fiscal;

- no que concerne às receitas de aplicações financeiras, não levou em consideração a autoridade autuante as retenções já realizadas pelas fontes pagadoras, como, por exemplo, no relatório "Sistema DIRF - Fontes Pagadoras - Informações apresentadas em DIRF do ano-calendário", informação constante da página 9, afeita à retenção realizada pelo Banespa S.A., referente ao período de 13/02/2007 (código 6800);

- quanto aos "juros de mora duplicatas" e "juros", ocorreu erro da recorrente no preenchimento das DIPJ, ao incluir tais receitas no cômputo da receita bruta e submetê-las ao coeficiente de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL, sendo necessário, portanto, fazer nova apuração, no sentido de considerar as receitas no seu montante integral, e efetuar a dedução do montante já oferecido à tributação apurada aplicando-se o coeficiente de determinação do lucro presumido;

- restou caracterizada a ilegalidade e a inadequação da conduta adotada pela autoridade tributária, ao resolver afastar, para o ano-calendário de 2008, o regime de caixa adotado pela recorrente, com base em entendimento presuntivo, e adotar o regime de competência;

- necessidade de diligência, deferindo-se a produção de prova pericial contábil, para nova apuração dos valores relativos ao ano-calendário de 2008. em razão da mudança do regime de caixa para o de competência, sob pena de incorrer em duplicidade de recolhimentos, isso porque os impostos referentes às receitas auferidas no ano-calendário de 2008 já foram objetos de recolhimento nos anos-

calendário subseqüentes, quando do seu efetivo recebimento, em razão da adoção do regime de caixa. (fls. 619 a 622)

Pela referida Resolução nº 1103-000.168, o julgamento foi convertido em diligência, a fim de que fossem adotadas as seguintes providências:

1º) averiguar a autenticidade dos depósitos judiciais de fls. 138/163 (numeração digital);

2º) efetuar a atualização do valor lançado de ofício para o F.G. 31/03/2008 do IRPJ e da CSLL, aplicando-se os juros de mora até a data 30/11/2010;

3º) confirmar a retenção de imposto de renda na fonte, Código de Receita 6800, P.A. 13/02/2007, Fonte Pagadora Banespa (CNPJ 61.192.373/000104), conforme fl. 447 (numeração digital). (fl. 627)

Em resposta à diligência, a Fiscalização produziu o relatório de fls. 633 a 650, no qual, em síntese, foram exaradas as seguintes conclusões:

a) confirmaram-se os depósitos judiciais de fls. 138 a 163;

b) foram recalculados os juros de mora, considerando a data de 30/11/2010, para IRPJ e CSLL do período março de 2008, conforme demonstrado abaixo:

TRIBUTO	PRINCIPAL	MULTA	JUROS	TOTAL
IRPJ (2917)	199.586,59	74.844,97	52.850,52	327.282,08
CSLL(2973)	55.008,73	20.628,27	14.566,31	90.203,31

c) foi confirmada a referida retenção na fonte no mês de março de 2006, conforme extrato da Declaração de Imposto de Renda de Fonte (Dirf), portanto fora do período abrangido pelo lançamento.

A recorrente, ante as conclusões da diligência, voltou a se manifestar. Reiterou o argumento de que, no caso concreto, não cabe a aplicação da multa de 75%. Disse, ademais, que os depósitos afastam a incidência de juros de mora, conforme assentado na Súmula CARF nº 5. Portanto, tais valores devem ser afastados. Porém, se o Colegiado entender que o depósito não corresponde à integralidade do crédito tributário, pede que sejam aplicados juros e multa apenas sobre as diferenças, ou seja, sobre a parte não coberta pelo depósito.

Por fim, requereu que fosse recalculado o crédito tributário, depois de deduzidos os diversos valores retidos na fonte.

Com a manifestação da recorrente, retornaram os autos ao CARF para prosseguir o julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior - Relator

### Admissibilidade

Quando da Resolução nº 1103-000.168, procedeu-se ao exame de admissibilidade, ocasião em que se entendeu estarem presentes os requisitos que autorizam o conhecimento do recurso.

### Lançamento

O lançamento colheu duas infrações: erro na aplicação do coeficiente de cálculo do lucro presumido e omissão de receitas.

A definição do coeficiente a ser adotado para apurar o lucro presumido depende de decisão da Justiça Federal, já que a recorrente ajuizou ação para discutir a matéria. Não obstante, foram suscitadas duas questões periféricas que afetam o lançamento: uma relacionada à multa; a outra, aos juros.

No que concerne à omissão de receitas, foram alegadas as seguintes questões: a) falta de dedução do Imposto de Renda retido na fonte ocorrido no período; b) erro cometido pela recorrente ao incluir na receita bruta o montante dos juros no recebimento de duplicatas; e c) mudança feita pela Fiscalização no regime de reconhecimento de receitas, no ano base 2008, passando do regime de caixa para o de competência.

### Multa

A recorrente, firmada no fato de ter feito o depósito judicial do crédito tributário antes do lançamento, insurgiu-se contra a multa de 75%, afirmando que o correto seria acrescer ao valor do tributo apenas a multa de mora.

Na Resolução nº 1103-000.168, o então Relator manifestou-se com propriedade sobre esse ponto. Assim o problema foi tratado:

Sobre a multa proporcional de 75%, cabe observar o que predica o art. 63, da Lei nº 9.430, de 1996:

*Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.*

*§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial,*

*até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.*

Como se pode observar, são **duas** as condições a serem atendidas para que o lançamento de ofício seja efetuado sem a multa proporcional de 75%: (1) a (suspensão da) exigibilidade do crédito ocorrer na forma dos incisos IV e V do art. 151 do CTN, e (2) a suspensão da exigibilidade ocorrer **antes do início de qualquer procedimento de ofício**. Portanto, verifica-se que o depósito do montante integral, previsto no inciso II do art. 151 do CTN, não autoriza, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, a constituição do crédito tributário sem a multa de ofício. (grifos do original)

E, no caso em análise, constata-se que nenhuma das hipóteses previstas nos incisos IV e V do art. 151 do CTN se concretizou (concessão de medida liminar em mandado de segurança ou concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial). Pelo contrário, consta às fls. 164/168 decisão da Justiça Federal no sentido de indeferir o pedido de tutela antecipada.

E, ainda que restasse superada a primeira condição (o que não ocorreu no presente caso), vale observar que a interposição da ação judicial deu-se em 21/10/2010, data posterior ao início de ação fiscal, que ocorreu em 27/07/2010 (data da ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 01).

Dessa maneira, cabe ser mantida a multa proporcional de 75% imputada pela Fiscalização. (fls. 623 e 624)

O dispositivo legal invocado na Resolução é claro ao dizer que o não cabimento da *multa de ofício* cinge-se exclusivamente aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo. No caso em exame, o depósito é anterior ao lançamento, mas posterior ao início do procedimento fiscal. Portanto, deve ser mantida a multa no percentual de 75%.

### **Juros**

Na Resolução 1103-000.168, o Colegiado se posicionou sobre a incidência de juros de mora da seguinte forma:

No que concerne aos juros moratórios, vale observar a Súmula CARF nº 05:

*São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*

Há que se observar, portanto, no caso concreto, se ocorreu o depósito do montante integral, resultado do somatório do principal, multa proporcional e juros de mora, para cada um dos fatos geradores dos lançamentos de ofício.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 02 (fls. 104/105), a contribuinte apresentou, dentre outros documentos, comprovante de depósitos (via TED Judicial) dos valores atinentes aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, correspondentes aos créditos tributários constituídos nos lançamentos de ofício (fls. 138/163), e demonstrativo de fl. 464, no qual é detalhado o valor de cada depósito efetuado.

No demonstrativo de fl. 464, consta, para o IRPJ e a CSLL, para cada fato gerador, o valor do principal, de multa de mora, dos juros de mora, e a somatória, que corresponde ao montante do depósito judicial efetuado.

Ocorre que ao efetuar o cálculo do depósito integral, a recorrente, em vez de levar em consideração a imputação da multa proporcional de 75%, aplicou na sua apuração para efetuar os depósitos judiciais da multa de mora, incidente até o limite de 20%.

Como se pode observar, trata-se de procedimento sem respaldo legal. Isso porque, como os depósitos foram efetuados após o início do procedimento fiscal (27/07/2010), a contribuinte **perdeu a espontaneidade**, conforme dicção do já transcrito art. 63, da Lei nº 9.430, de 1996. Após o início da ação fiscal, o crédito tributário a ser constituído por meio do lançamento de ofício vem acompanhado da multa proporcional, sendo, no caso em tela, de 75%, conforme art. 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 1996.

Nesse sentido, deveria a contribuinte levar em consideração a aplicação da multa proporcional de 75%, vez que só efetuou o depósito do crédito tributário objeto da fiscalização **após o início da ação fiscal**.

De qualquer forma, há que se verificar, não obstante o fato de a recorrente ter realizado a apuração tomando como base a multa de mora no percentual de 20%, em vez da multa de ofício de 75%, se o valor total dos depósitos judiciais foram em montante igual ou superior aos apurados nos lançamentos de ofício.

E, precisamente nessa comparação, poderia residir um problema. Os valores apurados pela contribuinte para os depósitos judiciais encontram-se atualizados, para fins de incidência de juros de mora, até o dia **30/11/2010**. Por outro lado, os créditos tributários lançados de ofício encontram-se com juros de mora atualizados até **30/06/2011**.

Nesse sentido, para viabilizar um cotejo entre a apuração da fiscalização e da contribuinte, com o objetivo de averiguar se o montante dos depósitos judiciais seria em valor igual ou maior aos lançados de ofício (caso em que não caberia a incidência dos juros de mora a partir da data das transferências bancárias, conforme súmula do CARF), as apurações devem estar alinhadas, dentro de um mesmo parâmetro temporal.

Assim, uma medida viável seria efetuar uma nova apuração dos valores lançados de ofício pela Fiscalização, atualizando-se os juros de mora até a data **30/11/2010** (data utilizada pela contribuinte para apuração dos valores dos depósitos judiciais).

Contudo, tal medida se mostra prescindível para todos os fatos geradores, **com exceção aos relativos ao IRPJ e à CSLL de 31/03/2008**. Isso porque, em todos os outros casos, ainda que os valores lançados de ofício não fossem atualizados com juros de mora, estariam em valor superior aos depósitos judiciais efetuados pela recorrente, como se pode observar nos quadros a seguir. (grifos do original)

(...)

Assim, com exceção do F.G. 31/03/2008 do IRPJ e CSLL, para todos os demais fatos geradores, não há que se falar em depósito de **montante integral** (somatório do principal, multa proporcional e juros de mora), vez que os valores depositados judicialmente foram **inferiores** aos apurados nos lançamentos de ofício. Cabe, portanto, a incidência dos juros moratórios.

Por outro lado, para o F.G. 31/03/2008 do IRPJ, o valor principal somado com a multa de ofício resultou no total de R\$ 350.569,97, enquanto que o depósito judicial foi no montante de R\$ 411.215,44. Para o F.G. 31/03/2008 da CSLL, o valor principal somado com a multa de ofício resultou no total de R\$ 96.730,91, enquanto que o depósito judicial foi no montante de R\$ 123.366,73. Nesse contexto, cabe verificar se, após a atualização dos valores dos lançamentos de ofício (F.G. 31/03/2008 IRPJ e CSLL) até 30/11/2010 (data dos depósitos judiciais), os depósitos da contribuinte persistirão em valor superior ou igual aos lançados pela autoridade autuante. Caso afirmativo, a incidência dos juros moratórios para esses fatos geradores (31/03/2008) deverá ser afastada. (fls. 624 a 626)

O relatório de diligência informa que os montantes de juros de mora para os débitos de IRPJ e de CSLL do período março/2008 a novembro/2010 foram respectivamente de R\$ 52.850,52 e 14.566,31; os quais somados aos valores de tributo e multa perfazem totais inferiores às quantias depositadas pela recorrente, conforme demonstrado no quadro abaixo:

	IRPJ	CSLL
<b>TRIBUTO</b>	200.325,70	55.274,81
<b>MULTA 75%</b>	150.244,27	41.456,10
<b>JUROS</b>	52.850,52	14.566,31
<b>TOTAL</b>	403.420,49	111.297,22
<b>DEPÓSITO</b>	411.215,44	123.366,73

Portanto, diante da constatação de que os depósitos (relativos ao período de março/2008) superaram os valores dos respectivos débitos, deve ser afastada a parcela dos juros de mora incidentes depois de novembro de 2010 para os referidos débitos (IRPJ e CSLL de março/2008).

### **Retenções na fonte**

A recorrente afirmou que a Fiscalização, quando do lançamento, deixara de considerar as retenções de Imposto de Renda na fonte sobre receitas de aplicações financeiras.

O acórdão da DRJ, diante dessa mesma alegação, entendeu que os valores retidos na fonte a título de Imposto de Renda se referiam a períodos não abrangidos pelo lançamento. O mesmo entendimento foi corroborado quando da Resolução nº 1103-000.168, com a ressalva de determinado valor retido em 2006, que, por essa razão, veio a ser objeto de diligência. O Auditor Fiscal responsável pela diligência, entretanto, concluiu que, embora a retenção tenha efetivamente ocorrido em 2006, o trimestre a que ela se referia não estava abrangido no lançamento.

A par desses fatos, cabe ressaltar que o lançamento, quando da apuração do valor devido, levou em conta retenções e valores pagos tanto a título de IRPJ, quanto de CSLL. Para constatá-lo basta verificar os autos de infração (fls. 305, 307, 308, 310, 311, 321, 324 e 326), nos quais se encontram, sob a rubrica "*Val. Compensar*", os valores que foram deduzidos do crédito tributário.

O mesmo se pode constatar do Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 337 a 350). No quadro intitulado *PLANILHA 04 - CÁLCULO DO IRPJ LANÇADO EM AUTO DE INFRAÇÃO (AI)* (fl. 348), existe uma coluna a indicar as deduções, compreendendo a soma dos valores informados na DIPJ e dos valores retidos na fonte. Também para a CSLL existe quadro semelhante sob o título *PLANILHA 05 - CÁLCULO DA CSLL LANÇADA EM AUTO DE INFRAÇÃO (AI)* (fl. 349).

A alegação de que algumas retenções de IRPJ ou de CSLL não foram consideradas no lançamento só poderia ser acolhida se ficasse demonstrado que os valores foram ignorados quando da elaboração da planilha, o que não foi feito pela recorrente, que se limitou a juntar extrato contendo valores retidos em diversos períodos, inclusive períodos não compreendidos no lançamento.

Por essas razões, não se pode acolher a pretensão da recorrente.

### **Receita de juros sobre recebimento de duplicatas e de juros**

Nesse ponto, a controvérsia gira em torno de definir se houve omissão de receitas, ou se houve apenas tratamento tributário incorreto das receitas de juros. A recorrente sustenta que os valores relativos a juros de mora sobre duplicatas e juros não foram omitidos, mas somados à receita bruta para fins de tributação. Por conseguinte, ao invés de toda a receita ter sido tributada, foi tributada apenas uma parcela desses valores, ou seja, 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

A recorrente, na fase de impugnação, apresentou uma planilha para demonstrar o que alegava. A DRJ, entretanto, não acolheu, nesse ponto, a impugnação, ao argumento de falta de prova.

O pedido para excluir essa parcela do crédito tributário foi renovado no recurso, com base nos mesmos argumentos já alinhados na impugnação.

Embora a questão envolva essencialmente matéria fática, portanto sujeita à prova, a Resolução nº 1103-000.168 nada mencionou sobre esse ponto. A autoridade lançadora, por sua vez, deixou de instruir o processo com as cópias das DIPJs, inviabilizando a verificação das alegações da recorrente, pelo cotejo dos dados nelas inseridos com os lançamentos no Livro Razão (fls. 284 a 302).

A alegação da recorrente pode ser verdadeira. Os juros são uma verba acessória em relação à receita de venda ou de prestação de serviços. É possível que a recorrente tenha dado às duas verbas o mesmo tratamento tributário.

A questão fática é duvidosa. Diante da dúvida, vem a indagação: o que se poderia exigir da recorrente para comprovar o fato alegado? Ela elaborou uma planilha (fls. 465 a 555) e apresentou livros diário e razão dos anos 2006, 2007 e 2008 (fl. 303). A Fiscalização, entretanto, não juntou aos autos as DIPJs. A Resolução nº 1103-000.168, que determinou diligência sobre várias questões, nada falou sobre esse ponto.

A dúvida persiste e, na dúvida, a teor do art. 112 do Código Tributário Nacional, a decisão deve ser favorável ao contribuinte.

Portanto, devem ser excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores correspondentes a 8% e a 12%, respectivamente, das receitas de **juros de mora duplicatas e juros**, conforme demonstrado no quadro abaixo.

ANO BASE 2006			VALOR A EXCLUIR	
PERÍODO	JUROS DUPLICATAS	JUROS	IRPJ 8%	CSLL 12%
3º TRIM		264,28	21,14	31,71
4º TRIM	245,93		19,67	29,51
ANO BASE 2007			VALOR A EXCLUIR	
PERÍODO	JUROS DUPLICATAS	JUROS	IRPJ 8%	CSLL 12%
1º TRIM	268,17		21,45	32,18
2º TRIM	5.124,39		409,95	614,93
3º TRIM	519,33		41,55	62,32
4º TRIM	68,86		5,51	8,26
ANO BASE 2008			VALOR A EXCLUIR	
PERÍODO	JUROS DUPLICATAS	JUROS	IRPJ 8%	CSLL 12%
1º TRIM	141,68		11,33	17,00
2º TRIM	1.212,82		97,03	145,54
3º TRIM	585,23		46,82	70,23
4º TRIM	741,59		59,33	88,99

### Desconsideração do regime de caixa

A questão aqui envolve o regime de reconhecimento das receitas, no ano base 2008, para fins de tributação do IRPJ e da CSLL. A recorrente adotou regime de caixa. A autoridade lançadora considerou que não foram cumpridos os requisitos necessários para identificar, dentre os valores recebidos no período, quais eram passíveis de tributação; sendo assim, afastou o regime de caixa e lançou crédito tributário, adotando a regra geral, ou seja, o regime de competência.

A recorrente sustenta, inconformada, que as alegações do Fisco são insuficientes para afastar o regime de caixa, aduzindo que a simples análise dos livros contábeis bastaria para evidenciar que a recorrente procedera ao controle do recebimento de suas receitas em subcontas específicas.

A DRJ já havia se manifestado sobre o problema, nos seguintes termos:

Nesse período, a Fiscalização desconsiderou o regime de caixa adotado pelo contribuinte, salientando no TVF que:

*“Em 2008 temos a informação em DIPJ que o regime utilizado foi o de Caixa. Porém, não foi obedecida a Instrução Normativa SRF nº 247/2002, art. 85, § 1º (...)*

*A análise dos livros entregues à Fiscalização não corrobora com a opção do contribuinte. Verifica-se que os recebimentos são registrados em contas genéricas (Bancos Conta Movimento) que registram, também, lançamentos bancários, logo, não existe conta específica que registre somente os recebimentos.*

*Exemplificando, podemos verificar na pág. 115 do Livro Razão que a contrapartida referente ao recebimento da duplicata correspondente à nota fiscal 016980 foi unicamente a conta Bancos Conta Movimento - Banco Bradesco S/A (conta nº 1.1.01.002.004). As demais contas Bancos Conta Movimento seguem o*

*mesmo padrão (1.1.01.002.003, 1.1.01.002.005, 1.1.01.002.006, 1.1.01.002.008 e 1.1.01.002.008).*

*A conta CAIXA - Escritório Central Qualitec registra todas as emissões de cheque e transferências de numerários (conta nº 1.1.01.001.001, págs. 01 a 95 do Livro Razão). As demais contas caixa registram pequenos desembolsos monetários (págs. 95 a 97).*

*Pelo exposto, fica caracterizado que o critério adequado para a apuração dos impostos e contribuições devidos no ano-calendário 2008, não é o regime de caixa, e sim, o de competência."*

A Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, citada pelo Fisco, expressamente impõe às pessoas jurídicas que optem pela apuração do imposto e da contribuição social pelo regime de caixa que:

*"Opção por Regime de Caixa*

*Art 85. A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação do Imposto de Renda com base no lucro presumido, que tenha adotado o regime de caixa na forma do disposto no art. 14, deverá;*

*I - emitir documento fiscal idôneo, quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço; e*

*II - indicar, no livro Caixa, em registro individualizado, o documento fiscal a que corresponder cada recebimento.*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicado o documento fiscal a que corresponder o recebimento. (grifos do original)*

*§ 2º Os valores recebidos antecipadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.*

*§ 3º Na hipótese deste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite." (Grifos acrescentados)*

Em suma, deve existir controle individualizado no Livro Caixa do documento fiscal a que corresponder a cada recebimento ou, caso a empresa mantenha escrituração na forma comercial, o controle dos recebimentos deve ser feitos em contas específicas, cujo registro fiscal individualizado deve indicar o correspondente documento fiscal.

A Impugnante discordou. Todavia, não provou nos autos que mantém os controles dos recebimentos de suas receitas, na forma em que determinada. Os demonstrativos apresentados na defesa não são aptos para tanto, nem tampouco cumprem tais requisitos. Portanto, não substituem os controles individualizados exigidos pelo transcrito dispositivo normativo. (fls. 570 a 572)

A decisão do órgão de primeira instância não merece reparo.

As contas específicas e os registros individuais das receitas recebidas no ano base não podem ser considerados como exigências menores e sem importância para as empresas que optaram pelo regime de caixa. As formalidades são essenciais para viabilizar o controle dos valores a serem tributados.

É noção elementar a de que nem todo dinheiro que entra no caixa é receita. O mesmo ocorre em relação aos lançamentos a débito da conta bancos. Além disso, pode acontecer, para as empresas que adotam o regime de caixa, que alguns valores recebidos no ano base, embora tendo natureza de receita, não devam ser tributados, pois já o foram em período anterior, no regime de competência. A par dessas situações, também pode ocorrer o recebimento de valores antecipadamente à entrega da mercadoria ou à prestação do serviço. Nessa hipótese, a tributação, mesmo no regime de caixa, se dá quando da entrega do bem ou da prestação do serviço.

Em razão das possibilidades acima aventadas se impõe um controle mais rigoroso dos recebimentos, daí por que o controle em contas específicas se mostra indispensável. Sem controle específico, haveria confusão e indefinição. Os lançamentos de forma indiferenciada fariam com que algumas receitas deixassem de ser tributadas, e outras o fossem em duplicidade.

No caso concreto, a Fiscalização apontou que o controle exigido pela legislação não fora observado pela recorrente. Não se trata de falta de adequação de plano de contas, mas de falta de controle específico. O Termo de Auditoria Fiscal é claro ao afirmar que:

A análise dos livros entregues a fiscalização não corrobora com (sic) a opção do contribuinte. Verifica-se que **os recebimentos são registrados em contas genéricas** (Bancos Conta Movimento) **que registram, também, lançamentos bancários**, logo, **não existe conta específica que registre somente os recebimentos**. (fl. 347)

A recorrente poderia ter apresentado, com o recurso, algumas folhas do livros contábeis para mostrar que os recebimentos foram efetivamente registrados em contas específicas. Isso não foi feito.

Portanto, deve ser mantido o lançamento nesse ponto.

Quanto ao pedido para que sejam excluídas da base de cálculo receitas eventualmente tributadas em períodos posteriores, em face da mudança do regime de caixa para competência, cabe dizer que, se houve tributação em período subsequente (não há prova dessa alegação), isso não altera a situação fática descrita no lançamento, nem implica invalidade do ato administrativo.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para:

a) afastar, em relação aos débitos de IRPJ e de CSLL do período março de 2008, a parcela de juros de mora posterior a novembro de 2010; e

Processo nº 13603.722749/2011-25  
Acórdão n.º **1301-002.818**

**S1-C3T1**  
Fl. 725

---

b) excluir da receita de *juros* e de *juros de mora sobre recebimento de duplicatas* os valores correspondentes a 8% para IRPJ e a 12% para a CSLL.

No mais, mantém-se o lançamento.

(assinado digitalmente)  
Roberto Silva Junior