



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

Processo n° 18088.720131/2011-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1402-001.283 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 5 de dezembro de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IRPJ / Reflexos
Recorrente TRANSNETO ARARAQUARA TRANSPORTES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITA. Evidencia omissão de receita a existência de valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais a contribuinte, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Outrossim, devem ser cancelada a exigência quanto aos depósitos de origem em receitas comprovadamente oferecidas a tributação.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a multa isolada, quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para acatar como demonstrado o depósito no valor de R\$ 37.995,50 ocorrido em março/2008, e cancelar a multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido, em relação à multa isolada, o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

TRANSNETO ARARAQUARA TRANSPORTES LTDA recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF).

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa acima citada, foi constatada, no ano-calendário (AC) de 2008, omissão de receitas proveniente da falta de comprovação da origem dos recursos depositados em conta bancária. Foram exigidas, também, PIS e Cofins sobre as receitas declaradas.

Foram lavrados os seguintes autos de infração:

1 – Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) – fls. 3730 a 3737.

Imposto: R\$ 2.907.659,73

Juros de mora: R\$ 675.449,35

Multa proporcional: R\$ 2.180.744,79

Multa Exigida Isoladamente: R\$ 1.453.829,86

Total: R\$ 7.217.683,73

Enquadramento legal do imposto: Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 24; RIR, de 1999, arts. 249, II, 251 e parágrafo único, 279, 282, 287 e 288; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 42.

2 – Contribuição Social sobre o Lucro líquido (CSLL) – fls.3738 a 3747

Contribuição: R\$ 1.053.930,39

Juros de mora: R\$ 244.828,02

Multa Proporcional: R\$ 790.447,79

Multa Exigida Isoladamente: R\$ 526.965,18

Enquadramento legal da contribuição: Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 2º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 24; Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 28; Lei nº 10.637, de 2002, art.37.

3 - Contribuição para o PIS – fls. 3748 a 3755

Contribuição: R\$ 202.805,92

Juros de mora: R\$ 58.729,12

Multa Proporcional: R\$ 152.104,39

Total: R\$ 413.39,43

Enquadramento legal da contribuição: Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, § 4º; Lei nº 10.637, de 2002, arts. 1º, 3º e 4º.

4 - Contribuição para o PIS (b) – fls. 3756 a 3762

Contribuição:	R\$ 10.077,31
Juros de mora:	R\$ 2.829,67
Multa Proporcional:	R\$ 7.557,96
Total:	R\$ 20.464,94

Enquadramento legal da contribuição: Lei nº 10.637, de 2002, arts. 1º, 3º e 4º.

5 – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) – fls.3763/3770

Contribuição:	R\$ 934.146,79
Juros de mora:	R\$ 270.513,61
Multa Proporcional:	R\$ 700.610,05
Total:	R\$ 1.905.270,45

Enquadramento legal da contribuição: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 1º, 3º e 5º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 24.

6 – Cofins_2 – fls.3771/3777

Contribuição:	R\$ 46.416,72
Juros de mora:	R\$ 13.033,81
Multa Proporcional:	R\$ 34.812,53
Total:	R\$ 94.263,06

Enquadramento legal da contribuição: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 1º, 3º e 5º.

Consta no Relatório Fiscal, que a contribuinte foi intimada a apresentar os extratos bancários relativos ao ano-calendário de 2008 e, posteriormente, a comprovar a origem dos créditos efetuados em suas contas correntes. Foi comprovada apenas parte dos créditos relacionados pela fiscalização, sendo a contribuinte novamente intimada a comprovar os demais créditos. Restou sem comprovação da origem o total anual de R\$ 12.668.605,53.

Quanto à falta de recolhimento do PIS e da Cofins sobre as receitas declaradas, constatou-se que a fiscalizada auferiu receitas decorrentes da venda de óleo diesel e óleo combustível e considerou que os produtos estavam sujeitos à tributação monofásica, tributando-os à alíquota zero.

Constatou a fiscalização que somente o óleo diesel estava sujeito à tributação monofásica e que o mesmo não acontece com o óleo combustível.

Sendo intimada, a contribuinte citou como justificativa a Lei nº 11.774, de 2008, que, no entanto, se refere aos combustíveis destinados à navegação de cabotagem e de apoio marítimo, para a pessoa jurídica previamente habilitada.

Afirma o autuante que a Lei nº 9.718, de 1998, quando cita o termo óleo diesel e suas correntes não leva ao entendimento de que “suas correntes” se referem ao óleo combustível.

Levando-se em consideração o exposto, foi feita a planilha “Apuração Mensal dos valores das Contribuições Sociais do PIS e Cofins – Regime Não-Cumulativo – Referente às Receitas Declaradas de Óleo” (fl.3724), descontando-se os créditos decorrentes dos valores de compra do óleo combustível revendido.

Foram lavrados os autos de infração com exigência da multa de ofício de 75%.

Notificada da autuação a contribuinte, representada pelo sócio Deives Henrique Bonifácio Vitória, ingressou com as impugnações de fls. 3804/3823, 3836/3840, 3851/3864, 3875/3879, 3890/3895, 3906/3919, 3930/3934, alegando:

- Cerceamento do direito de prestar informações ao fisco no curso da fiscalização, uma vez que foi concedido o exíguo prazo de cinco dias para prestar informações a respeito de 1.220 registros de movimentação financeira, ressaltando-se que, até então, os livros contábeis e a documentação correspondente estavam retidos em poder da autoridade fiscal. Somente depois de um ano da retenção é que os livros foram devolvidos. Estando os livros retidos com o fisco, é inadmissível que sejam solicitadas informações neles contidas. Portanto, por quase dois anos restou cerceado o seu direito de defesa, o que acarreta a nulidade do lançamento;

- A fundamentação legal em que se ancora o crédito fiscal está equivocada quanto à suposta infração referente a depósitos de origem não comprovada;

- Quanto ao mérito, não há norma que autoriza presumir que depósitos bancários são omissão de rendimentos.

- Em relação à perfeita identificação da origem dos recursos creditados nas contas correntes mantidas pela impugnante não há falar na não identificação da origem de qualquer valor creditado mediante a utilização de cheque, uma vez que uma das suas características legais que lhe confere legitimidade é a indicação do emitente, o qual a instituição financeira reconhece sob todos os aspectos, inclusive para fins legais de pagamento e compensação;

- Portanto, é inócuo o art 42 da Lei nº 9.430, de 1996, no que se refere aos depósitos efetuados em suas contas bancárias mediante cheques, por estar perfeitamente identificado o emitente. Nesse caso, deve a autoridade fiscal perscrutar na contabilidade da pessoa jurídica fiscalizada, de modo a apontar o nexo causal que ligue o crédito na conta corrente bancária da impugnante a uma operação de natureza mercantil ou de prestação de serviços, fatos geradores da incidência do IRPJ, o que no caso não ocorreu. Deve o fisco verificar se o cheque se refere a valor efetivamente transacionado pelo favorecido em relação ao emitente, ou seja, se referido cheque tem por finalidade liquidar uma operação que se caracteriza como fato gerador do tributo;

- Não compete à impugnante, no caso de ser o favorecido do cheque, a comprovação da origem dos recursos, se eles são idôneos ou não (não perquire ao impugnante saber a origem dos numerários depositados na conta do emitente do cheque, e sim à fiscalização federal). O referido artigo somente se aplica ao impugnante nos casos em que ele for o depositante, ou seja, quando o impugnante, devidamente identificado no depósito, efetua o mesmo em dinheiro. Da mesma forma, não se aplica às Ted e aos DOC o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

• Houve erro do fiscal em reter os livros contábeis e fiscais da impugnante por mais de um ano e depois exigir que apresentássemos explicações de centenas de depósitos bancários em exíguo espaço de tempo, sem que pudéssemos ter elementos de busca e pesquisa, somente à guisa de valores aproximadamente coincidentes em datas. A autoridade fiscal por desconhecer as especificidades do ramo de atuação do impugnante não sabe que os produtos derivados de petróleo sofrem expansão e compressibilidade em função da variação de temperatura, acarretando com tais fatos, variações volumétricas e de peso;

• Dessa forma, relativamente ao valor de R\$ 37.975,50 foi depositado em 25/03/2008 no Banco do Brasil e é relativo à nota fiscal nº 203, de 06/03/2008, contra Indústrias Alimentícias Liane Ltda., referente à venda de 29.300 Kg de óleo combustível no valor de R\$ 38.236,50. Referida quantidade (29.300 Kg) vendida ao cliente acima mencionado, sofreu perda de peso devido a temperatura ambiental que alterou a viscosidade e peso do produto, tanto que ao ser pesado pelo adquirente, o mesmo reclamou da alteração no peso, sendo então concedido, em relação à citada nota fiscal, desconto no valor, para que ficasse condizente com o peso final. Anexa a cópia autenticada da citada nota fiscal, bem assim o Borderô de Consulta de Títulos do Banco do Brasil (doc. nº 3), onde se demonstra a liquidação da nota fiscal e do valor correspondente que nos foi creditado;

• Com relação à multa isolada, sendo desconsiderado o levantamento efetuado pela autoridade fiscal por não se coadunar com as normas legais estabelecidas no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, insubsistente se torna a cobrança da referida multa;

• Pela fundamentação legal adotada vê-se que a multa foi aplicada em dobro, passou de 75% para 150%. Entretanto, no auto de infração do IRPJ, do qual esse é mera decorrência, foi aplicada a multa de 75%, demonstrando que houve mais um equívoco, dentre tantos já apontados e que resulta na inconsistência da multa aplicada;

• Ocorreram erros no cálculo da multa isolada, como se pode ver, por exemplo, nos meses de janeiro (o valor correto é R\$ 25.932,83 e não R\$ 27.993,33) e junho (valor correto é R\$ 58.249,97 e não R\$ 107.130,17);

• Todos os valores exigidos a título de multa isolada estão incorretos, pois não se considerou que a impugnante levantou, em todos os meses, balanços ou balancetes de suspensão ou redução da CSLL. Além disso, não é aplicável a multa isolada, pois tem a mesma base de cálculo aplicável à multa de ofício;

• Quanto à exigência da Cofins sobre as vendas de óleo combustível, com a edição da Lei nº 9.718, de 1998, a substituição tributária era total na cadeia dos produtos derivados de petróleo. Com a Lei nº 10.925, de 2004, foi estendida a sistemática de tributação às suas correntes (subprodutos), que englobam o óleo combustível e o óleo diesel (teor de enxofre mais baixo). No decreto que aprovou a TIPI não existe distinção no comando geral relativamente à espécie de óleos, ou seja, todos são tratados como óleos de petróleo. Os demais óleos são correntes do óleo diesel;

• Para o PIS e Cofins não existe a tributação monofásica, eis que a cadeia mercantil superveniente a tributação é pela alíquota zero;

• Houve equívoco da fiscalização ao lastrear o lançamento na Lei nº 11.774, de 2008, art. 2º, pois não é vendedora e sim revendedora;

- O fiscal, nos cálculos do PIS, deduziu o valor dele obtido pela aplicação da alíquota de 0,65% e não 1,65%, existindo, assim, erro de base de cálculo;
- Não foi feita a demonstração dos cálculos relativos à Cofins e não há informação se deduziu o valor da Cofins cobrada quando da compra do produto pela aplicação da alíquota de 3% e não de 7,6%, restando demonstrada a existência de erro na base de cálculo.

A decisão recorrida está assim ementada:

DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITA. Evidencia omissão de receita a existência de valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais a contribuinte, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para a contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Rejeita-se a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS. Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO. A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade de lei.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. É cabível a aplicação simultânea da multa isolada por falta ou insuficiência do recolhimento das antecipações mensais das estimativas e da multa proporcional ao tributo exigido no auto de infração.

ÓLEO COMBUSTÍVEL. COFINS. INCIDÊNCIA. À exceção do óleo diesel e suas correntes, o óleo combustível se enquadra na regra geral de incidência prevista nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998.

(...)

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Trata-se de exigência por omissão de receitas, em face de depósitos bancário de origem não comprovada.

Relevante transcrever os seguintes fundamentos da autuação:

3.1) Omissão de receita por falta de comprovação da origem de valores depositados/creditados em contas bancárias.

Inicialmente, cabe destacar que identificamos o montante de R\$ 36.160.299,13, referentes a 2.012 créditos recebidos nas contas bancárias da fiscalizada durante o ano de 2008. Deste montante, ficou caracterizado como omissão de receita por falta de comprovação da origem o total de R\$ 12.668.605,53, referentes a 418 lançamentos de créditos bancários. Dentre os valores cuja origem **foi identificada e comprovada**, apuramos que R\$ 11.280.527,72 eram decorrentes de receitas de vendas, valor próximo ao total de R\$ 13.249.937,75 escriturado pela fiscalizada na conta 31010100000006 - MERCADORIAS VENDIDAS.

Passemos às constatações:

Durante os trabalhos de fiscalização tivemos acesso aos extratos bancários do ano-calendário de 2008, relativamente às contas mencionadas no item 2 deste Relatório.

De posse dos referidos extratos bancários, efetuamos os procedimentos descritos abaixo:

- a) excluímos os depósitos/créditos decorrentes de resgates de aplicações financeiras, empréstimos bancários, resgates de caderneta de poupança etc;
- b) excluímos os depósitos/créditos cujos correspondentes estornos individuais foram identificados pela fiscalização. Logo, não foi necessário intimar a empresa fiscalizada para que comprovasse a origem de tais valores;
- c) excluímos os depósitos/créditos decorrentes de transferências de outras contas da própria empresa, os quais estão discriminados na planilha "*Depósitos ou Créditos bancários com ORIGEM identificada pela fiscalização (meras transferências bancárias)*" – Anexo 2 do Termo de Intimação nº 006/00570/2009 (fls. **3580 a 3594**). Convém mencionar que, para serem considerados como operações de transferências bancárias entre contas da própria empresa fiscalizada, as seguintes condições deveriam ser observadas:

Passo a apreciar as alegações recursais, nas quais o contribuinte reitera sua peça impugnatória.

Cerceamento do Direito de Defesa.

Alega a contribuinte que houve cerceamento do direito de defesa, uma vez que foi concedido o exíguo prazo de cinco dias para prestar informações a respeito de 1.220 registros de movimentação financeira, ressaltando-se que, até então, os livros contábeis e a documentação correspondente estavam retidos em poder da autoridade fiscal.

Verifica-se no processo que, desde 22/07/2010, a contribuinte já tinha sido cientificada da intimação para comprovar a origem dos créditos bancários e somente em 08/02/2011 é que alegou que deixara de indicar a escrituração dos valores creditados por não possuir os livros contábeis da empresa. Em 22/02/2011 foram devolvidos os livros fiscais e, em 28/02/2011, ela se limitou a indicar as folhas dos livros Diário e Razão, nas quais estariam registrados os valores questionados pela fiscalização, sem individualizá-los como determina a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42.

Além disso, juntamente com a impugnação entregue em agosto de 2011 e até a presente data a contribuinte não anexou ao processo qualquer documento para comprovar a origem dos créditos bancários tributados. Portanto, não há que se falar em exíguo prazo para apresentar esclarecimentos e documentação.

Deve-se acrescentar que, segundo o art. 59 do PAF, o cerceamento do direito de defesa somente ocorre nas decisões de primeira e segunda instância, quando são aplicáveis os princípios do contraditório e da ampla defesa. Antes da apresentação da impugnação, não há litígio, não há contraditório, o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco. O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142).

No presente caso, a contribuinte foi intimada antes do lançamento e, depois da autuação, teve o prazo de trinta dias para ter acesso aos documentos constantes dos autos, ter vista do inteiro teor do processo no Órgão Preparador, solicitar cópia e apresentar impugnação escrita, instruída com os documentos que julgasse necessários, exercitando seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Rejeita-se, dessa forma, a preliminar suscitada.

Tributação dos Depósitos Bancários.

Quanto à tributação de depósitos bancários de origem não comprovada, é fundamentada na Lei nº 9.430, de 1996, art.42, que determina:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Referida lei estabeleceu uma **presunção legal** de que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituições financeiras, não comprovados com documentação hábil e idônea, constituem receita omitida.

Em relação às presunções de omissão de receita, destaca-se que essas são classificadas pela doutrina como espécies de provas indiretas. A doutrina do Direito Tributário identifica duas espécies distintas: as legais e as simples (comuns). As presunções legais se subdividem em absolutas (*jure et de jure*) e relativas (*jures tantum*). As presunções absolutas não admitem prova em contrário ao fato presumido; já as relativas admitem prova contrária, **reputando-se verdadeiro o fato presumido até que a parte interessada prove o contrário.**

As presunções legais relativas provocam a chamada “inversão do ônus da prova”, cabendo ao contribuinte provar que o Fisco está equivocado. A falta de adequada comprovação impede o acolhimento do pleito, este é o entendimento expresso pelo Código de Processo Civil, art. 333, II.

Cumpra ao fisco, em tais circunstâncias, tão-somente provar o indício, como de fato foi feito. A relação de causalidade, entre ele e a infração imputada, é estabelecida pela própria lei, o que torna lícita a inversão do ônus da prova e a conseqüente exigência atribuída à contribuinte de demonstrar que tais valores não são provenientes de receitas omitidas.

A comprovação da origem dos valores depositados em conta corrente bancária deve ser detalhada, coincidente em data e valores. Deve ficar claro que o numerário teve origem em valores já tributados pela empresa ou em valores não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte.

No caso presente, a fiscalização efetuou a conciliação entre os valores das contas bancárias da contribuinte, excluindo as transferências entre contas de mesma titularidade, créditos decorrentes de resgate de aplicações financeiras, empréstimos bancários, resgate de caderneta de poupança e intimou a empresa a esclarecer e comprovar adequadamente a origem dos recursos depositados em suas contas-correntes e a contribuinte deixou de comprovar a totalidade dos valores questionados pelo fisco. Nem mesmo na fase impugnatória apresentou qualquer documento que comprovasse a origem dos depósitos bancários tributados.

Ficou bastante claro no processo que não restou comprovada essa origem durante a ação fiscal. Portanto, a materialidade do fato gerador ficou evidenciada. Assim descabido qualquer questionamento acerca da possibilidade de utilização dos valores dos depósitos como base de cálculo dos tributos lançados.

Ao contrário do que afirma a contribuinte, não basta identificar o emitente do cheque depositado ou o remetente da Ted. É necessário que a contribuinte comprove que os valores depositados/transferidos provêm, como dito anteriormente, de rendimentos já tributados ou não tributáveis.

Alega, ainda, a contribuinte que houve diferença no peso da mercadoria, o que alterou o seu valor e do respectivo crédito efetuado nas contas bancárias. Para o crédito de R\$ 37.975,50, que foi recebido em 25/03/2008, a contribuinte indica a nota fiscal nº 203, de 06/03/2008, no valor de R\$ 38.236,50, e apresenta apenas uma relação emitida pelo Banco do Brasil, que indica o valor de R\$ 37.975,50 com vencimento para 21/03/2008, para comprovar o citado crédito bancário. Referidos documentos a meu ver comprovam a alegação feita, posto que é verossímil a incidência de juros..

O PAF dispõe em seu art. 16, III, que devem ser apresentados na impugnação os documentos e provas que a impugnante possuir, que possam influir na solução do litígio. Não tendo sido apresentadas provas hábeis e idôneas não se altera o lançamento.

Deve-se esclarecer que, com a entrada em vigor da Lei nº 9.430, de 1996, não há mais que se comprovar evidências de sinais exteriores de riqueza, pois a própria lei determina, nesses casos, que os valores depositados constituem receita. Não estão sendo tributados os depósitos bancários, mas a receita que eles representam por expressa disposição legal. Os depósitos são o sinal de exteriorização pelo qual se manifesta a omissão de receita, quando não comprovada a origem financeira dos recursos utilizados.

Tributação Reflexa.

Cabe informar que a tributação da CSLL, PIS e Cofins quando se apuram receitas omitidas está prevista na Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 24, § 2º, *verbis*:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

(...)

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita.

Exigência de PIS e Cofins sobre Vendas de Óleo .

A contribuinte questiona a exigência da Cofins e PIS sobre as vendas de óleo combustível.

De acordo com o contrato social (fls. 16 a 24), a empresa tem por objetivo o exercício da atividade de Transportador Revendedor Retalhista de óleo diesel, óleo combustível, querosene e lubrificantes, por meio Rodoviário. Nos termos do parágrafo único do art. 3º da Portaria n º 201 da Agência Nacional de Petróleo – ANP, de 30/12/1999, a atividade de TRR caracteriza-se pela aquisição a granel e revenda a retalho, com entrega no domicílio do consumidor.

A partir de 1º de fevereiro de 1999, a Lei n º 9.718, de 1998, alterou o regime de substituição tributária aplicável às operações de venda de combustíveis, concentrando a obrigação pelo recolhimento do PIS/PASEP e da Cofins nas refinarias quanto às vendas de combustíveis derivados de petróleo.

A Medida Provisória (MP) n º 1.807, de 28 de janeiro de 1999, alterou o artigo 4º nos seguintes termos:

Art 4º O disposto no art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, aplica-se, exclusivamente, em relação às vendas de gasolina automotiva e óleo diesel.

Parágrafo único. Nas vendas de óleo diesel ocorridas a partir de 1º de fevereiro de 1999, o fator de multiplicação previsto no parágrafo único do art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, fica reduzido de quatro para três inteiros e trinta e três centésimos.

E a MP nº 1.858-6, de 1999, incluiu o gás liquefeito de petróleo (GLP) no rol dos produtos cuja comercialização é atingida pelo regime de substituição tributária do PIS e da Cofins.

Com o advento da MP 1.991-15, de 10 de março de 2000, foi abolido o sistema de substituição relativa às contribuições em comento e foram fixadas alíquotas incidentes sobre a receita bruta auferida pelas refinarias, decorrente da venda de gasolina automotiva, gás liquefeito de petróleo (GLP), óleo diesel e de demais atividades.

Dessa forma, o regime de substituição, que constava no art. 4º da Lei 9.718, de 1998, desapareceu. Tal artigo passou a regular a tributação a ser imposta sobre refinarias, mas lhes subtraiu o encargo de substituto.

O art. 43 da referida MP, reduziu a zero as alíquotas da contribuição para o PIS e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolina automotiva, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas.

Sendo assim, não há que se falar em alíquota zero para o óleo combustível, uma vez que a MP enumerou claramente que referida alíquota se aplicava apenas à gasolina automotiva, GLP e óleo diesel, sendo este último, tal como consta na TIPI, uma espécie de óleo combustível e somente a ele se aplica a alíquota zero. Todos os demais se submetem à regra comum dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

Conforme descrito no Relatório Fiscal, a base de cálculo considerada na parte da autuação relativa ao período em foco corresponde unicamente às receitas provenientes das vendas de óleo combustível, apuradas por meio das notas fiscais emitidas pela empresa e relacionadas pelo autor do feito, cujos valores não foram contestados pela contribuinte. Conclui-se, portanto, não merecer reparo o lançamento em exame, uma vez que se encontra em consonância com as normas legais vigentes.

Ao contrário do que alega a contribuinte, nos cálculos do PIS e da Cofins de fls. 3724 foram deduzidos os créditos decorrentes dos valores de compra do óleo combustível revendido e obtidos pela aplicação da alíquota de 1,65% e 7,6%, respectivamente, não existindo qualquer erro na base de cálculo das referidas contribuições.

Nota-se, no Relatório Fiscal, que o autuante apenas citou a Lei nº 11.774, de 2008, com a finalidade de esclarecer à contribuinte que referida lei tratava tão-somente daqueles combustíveis destinados à navegação de cabotagem e de apoio marítimo, não se aplicando ao presente caso.

Multa Isolada.

Quanto a matéria em epígrafe, este Colegiado possui entendimento sedimentado, no sentido de sua inaplicabilidade da multa de ofício isolada concomitante. Nesse sentido, cito, dentre outros, o acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa elucida:

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.

Transcrevo agora excertos do voto condutor daquele julgado:

“ (...) No que tange a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ ou CSLL sobre estimativas, após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de **falta de pagamento** ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;”*

.....
§ 1º *As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

I-- juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos

.....
*IV - isoladamente, no caso de **pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo**, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;” (Grifei)*

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

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

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º *Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:*

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)”

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

(...)”

Reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas, mesmo após a vigência das alterações da Lei 11.488/2007.

Isso porque, é sabido que um dos fatores que levou a mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que a época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

“(…)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis;

(...)” Grifei.

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto a impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal

no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual. Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir no parágrafo §1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência. Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Portanto, a multa de ofício isolada deve ser mesmo exonerada.

Juntada posterior de documentação.

O pedido para juntada posterior de documentação foi inócuo já que nada foi trazido aos autos.

Conclusão.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso par excluir da tributação a importância de R\$ 37.975,50 em março/2008, bem como a multa de ofício isolada.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza