



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

Processo n° 10469.720162/2014-28
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-003.347 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2018
Matéria IRPJ e REFLEXOS
Recorrente NEPRON PROMOTORA E CORRETORA DE SEGUROS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

OMISSÃO DE RECEITAS. PROVA DIRETA.

Caracterizam-se como prova direta da omissão de receitas, os valores escriturados pelo sujeito passivo em sua contabilidade e que não foram levados à tributação.

OMISSÃO DE RECEITAS CORRETORA DE SEGUROS

Constatados pagamentos efetuados pelas empresas seguradoras por serviços prestados a título de comissões e corretagens, seja por meio de prova direta nos livros da fiscalizada, seja por circularização junto às fontes pagadoras, seja por informação em DIRF e não sendo tais valores ofertados à tributação pela contribuinte, lícito o lançamento dos valores correspondentes como receitas omitidas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. PIS. COFINS

Anos-calendário:2009,2010,2011

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejulgado na decisão do auto de infração da CSLL decorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar parte dos lançamentos de IRPJ, CSLL,

Processo nº 10469.720162/2014-28
Acórdão n.º **1402-003.347**

S1-C4T2
Fl. 409

PIS e COFINS, conforme definido no voto do Relator, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Sergio Abelson (Suplente Convocado), Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Leonam Rocha de Medeiros (Suplente Convocado) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 2ª Turma da DRJ/RJO em sessão de 16 de junho de 2015 (fls. 357/364)¹, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada perante aquela Turma Julgadora e manteve parte dos lançamentos de IRPJ e Reflexos, em Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

LANÇAMENTO. NULIDADE. FUNDAMENTO.

Carece de objetividade a nulidade de lançamento à alegação de eivado de vício formal quando aquele se lastreia na legalidade objetiva e estrita atinente ao fato gerador.

APURAÇÃO DE OFÍCIO. IMPOSTO PAGO NÃO CONSTANTE DE DCTF. EFEITOS.

Na apuração de ofício de tributo devido deve ser excluído o tributo pago, ainda que não constante de DCTF.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

Ementa: LUCRO PRESUMIDO. PRESTADOR DE SERVIÇOS A INSTITUIÇÃO FINANCEIRA.

Prestadores de serviço a instituição financeira, mesmo de intermediação na captação de seguros, que optem pelo lucro presumido, se sujeitam às normas aplicáveis à opção.

PENALIDADE DE OFÍCIO. ENCARGOS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA.

Inquestionável a incidência de encargos moratórios sobre penalidade de ofício.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

PIS e COFINS. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO

Sob lucro presumido a base imponible das contribuições para o PIS e a COFINS é a receita bruta, conforme definida em lei, inadmitidas quaisquer deduções de custos/despesas, mesmo de prestadores de serviços a instituições financeiras.

CSLL. REFLEXIVIDADE MATERIAL. EFEITOS.

Em matéria de reflexividade factual à falência de elemento relevante aplica-se a mesma decisão do feito que lhe deu origem.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Segundo o TVF (fls. 298), as infrações constatadas foram as seguintes:

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

2.1 – RECEITA DA ATIVIDADE ESCRITURADA E NÃO DECLARADA

Analisando os livros contábeis do contribuinte, constatamos que o mesmo apurou Imposto de Renda e Contribuição Social, mas deixou de declarar os débitos em DCTF - Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais e apenas um recolhimento de IRPJ e CSLL foi efetuado no período fiscalizado. Os valores do IRPJ e da CSLL devidos estão discriminados nas planilhas dos itens 3.1 e 3.2 abaixo.

2.2 - OMISSÃO DE RECEITAS

Ocorreu omissão de receitas devido o contribuinte ter deixado de registrar nos livros contábeis as notas fiscais relacionadas abaixo, referentes aos serviços prestados ao Banco BMG, Banco Rural, BV Financeira e PROMUS. Tais valores foram confirmados pela análise das DIRF's - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte apresentadas pelas empresas tomadoras dos serviços.

Com a seguinte discriminação relativamente ao IRPJ (TVF - fls. 300):

3.1 – FALTA DE DECLARAÇÃO/RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A RECEITA APURADA

Falta de recolhimento e de declaração em DCTF do Imposto de Renda e da Contribuição Social devidos, conforme demonstrado nas planilhas abaixo, cujos valores foram extraídos da escrituração contábil do contribuinte.

MESES	Omissão de Receitas (a)	Receita de Serviços Escriturada(b)	Base de Cálculo (a + b) * 0,32	IRPJ (1)	ADICIONAL (2)	Declarado/ DCTF (3)	IRRF (4)	IRPJ DEVIDO (1)+(2)-(3)-(4)
1º trimestre/09		917.374,26	293.559,76	44.033,96	23.355,98	0,00	13.569,74	53.820,20
2º trimestre/09		4.849.732,70	1.551.914,46	232.787,17	149.191,45	0,00	77.658,99	304.319,63
3º trimestre/09		4.956.592,96	1.586.109,75	237.916,46	152.610,97	0,00	78.011,73	312.515,71
4º trimestre/09		4.732.287,23	1.514.331,91	227.149,79	145.433,19	0,00	63.340,78	309.242,20
1º trimestre/10		3.030.167,70	969.653,66	145.448,05	90.965,37	0,00	45.498,59	190.914,83
2º trimestre/10		2.609.514,54	835.044,65	125.256,70	77.504,47	0,00	39.142,71	163.618,46
3º trimestre/10		2.969.527,45	950.248,78	142.537,32	89.024,88	0,00	44.542,90	187.019,30
4º trimestre/10		2.665.260,03	852.883,21	127.932,48	79.288,32	0,00	39.978,89	167.241,91
1º trimestre/11	793.784,67	1.745.521,92	812.578,11	121.886,72	75.257,81	0,00	38.089,58	159.054,95
2º trimestre/11	135.775,02	6.099.913,94	1.995.420,47	299.313,07	193.542,05	0,00	93.535,33	399.319,79
3º trimestre/11	63.953,17	3.635.552,18	1.183.841,71	177.576,26	112.384,17	0,00	55.492,58	234.467,85
4º trimestre/11	25.610,32	1.353.924,63	441.451,18	66.217,68	38.145,12	0,00	20.693,02	83.669,78
TOTAL	1.019.123,18	39.565.369,54	12.987.037,67	1.948.055,65	1.226.703,77	0,00	609.554,84	2.565.204,61

OBS:

Receita de Serviços Escriturada: Dados extraídos do livro Razão.

Omissão de Receitas: Apurada pelas notas fiscais emitidas e DIRF.

Referidos valores, com suas respectivas especificidades, estão refletidos nos demais tributos (CSLL, PIS e COFINS) e estampados nos autos de infração (IRPJ e reflexos – fls. 187/272).

Inconformada com a autuação, a contribuinte acostou Impugnação (fls. 308/348) assentando:

- que, entre 2009 e 2011, devolveu à instituição financeira R\$ 500.000,00, em virtude cancelamento de vendas, dado que referente a operações em desacordo com as normas previstas pela instituição, conforme confissão de dívida de fls. 334/339;

- com fundamento no princípio da capacidade contributiva, na forma dos arts. 27 e 31 da Lei nº 8981/95 e arts. 2º e 3º da Lei nº 9718/98, e jurisprudência administrativa reproduzida às fls. 312, devem ser excluídas das bases de cálculo das vendas canceladas;
- conforme Resoluções BACEN nº 3013/03 e 3.156/03, art. 17 da Lei nº 4595/64, art. 1º da Lei nº 7492/86 e acórdão CARF Nº201-76.946, ementa reproduzida às fls.320, a impugnante se equipara a instituição financeira;
- nessas condições teria regramento próprio para apuração de resultados, conforme art. 223, II, b, do RIR/99: 16% da receita bruta; não 32%, lançados pela auditoria;
- para efeitos do PIS e da COFINS, os percentuais de 0,65% e de 3,00% devem incidir sobre o lucro bruto da instituição financeira, conforme arts. 8º, I da Lei nº 10.637/02, 10, I, da Lei nº 10833/03 e art. 3º, §§ 4º a 6º, da Lei nº 9.716/98;
- ante erros de direito das autuações, estas estariam eivadas de vício insanável, devendo ser anuladas, conforme jurisprudência administrativa, ementas reproduzidas às fls. 325/326, Súmula 227 do extinto TFR e manifestação do STF acerca da imutabilidade do lançamento, ementa às fls. 327;
- inexigibilidade de juros moratórios sobre penalidade de ofício conforme jurisprudência administrativa, fls. 328, devendo ser afastados na forma do art. 953, § 2º, do RIR/99.

Apreciando a lide em 1ª Instância, a Turma Julgadora deu parcial provimento à impugnação no sentido de afastar parte dos lançamentos de IRPJ e de CSLL, conforme dispositivo do acórdão (fls. 358):

“Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, ACORDAM, por unanimidade de votos, os membros desta Turma em dar provimento parcial à impugnação para reduzir o IRPJ devido para, R\$ 2.527.942,47; a CSLL para R\$ 1.078.360,86; e ratificar o PIS de R\$ 1.674,14 e a COFINS de 7.747,53, acrescidas todas as exigências de penalidade de 75% e encargos moratórios, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado”.

Excertos do voto condutor mostram o posicionamento da Turma *a quo* (fls. 360/364):

“5.- Quanto à devolução de valores à instituição financeira, objeto da confissões de dívida de fls. 334/339 e 343/347, equivoca-se o sujeito passivo:

5.1.- o valor das dívidas reconhecidas não tem relação com qualquer mês de competência tributária a que se refiram aquelas confissões; mesmo na identificação dos beneficiários, fls. 340/342;

5.2.- não há provas de cancelamento dos contratos, apenas que foram prospectados fora das obrigações assumidas com a instituição financeira;

5.3.- aludidos documentos foram assinados em 19/10/2010, fls. 339 e 09/12/2008, fls. 347, com efeitos futuros sobre valores de receitas a receber da mesma instituição financeira; não interferem nas apropriações de receitas pretéritas tomadas sobre regime de Caixa, conforme livro Caixa de fls. 42/106;

5.4.- o fato de reconhecer dívidas por prospecção de operações em desacordo com as obrigações assumidas em contrato, fls. 334 e 343, conforme considerando III das aludidas confissões de dívidas, não implica que a impugnante, necessariamente, não tenha apropriado as receitas respectivas às épocas de seus recebimentos.

6.- Ao contrário do alegado, independentemente de se equiparar, ou não, a instituição financeira, importa observar que:

6.1.- não podem optar pelo lucro presumido as mesmas instituições, conforme vedação do art. 14, II, da Lei nº 9.718/98:

(...)

6.1.- Assim prestadores de serviços a instituições financeiras, como serviços de captação de seguros, que optem pelo lucro presumido, não podem usufruir benefícios/privilégios atinentes àqueles obrigados ao lucro real.

6.2.- No contexto, ao contrário da alegação impugnatória, a proposição regulamentar do art. 223, § 1º, II, b, do RIR/99, diz respeito ao pagamento de estimativa mensal por parte das instituições nele identificadas, sujeitas ao lucro real. O dispositivo em questão não pode ser tomado desconectado do artigo que o precede, fundamentado no art. 2º da Lei nº 9430/96:

(...)

6.2.1.- Atente-se que, exatamente por se tratarem de pessoas jurídicas tributadas, obrigatoriamente, com base no lucro real, apenas para efeitos de pagamento de estimativas mensais de tributos a serem apurados anualmente, autoriza o art. 226, do mesmo RIR/99:

(...)

6.3.- Em contrapartida, para a apuração do lucro presumido, o art. 15, § 1º, III, b, da Lei nº 9249/95 é de indiscutível clareza:

(...)

7.- Igualmente, ao contrário das alegações impugnatórias, tanto quanto ao PIS como a COFINS, os dispositivos legais formalizam:

(...)

7.3.- Exatamente por serem as instituições financeiras obrigadas à apuração do lucro real (art. 14, II, da Lei nº 9.718/98, antes reproduzido), dispõe o diploma legal ora reportado, em seu art. 3º, §§ 4º e 6º (redação da Medida Provisória nº 2.158-35/01:

(...)

8.- De todo o exposto fácil concluir que, pretendesse a impugnante, ainda que, sob a alegação de equiparação a entidade financeira, condicionar-se às mesmas regras legais àquelas aplicáveis e deveria apurar o lucro real.

8.1.- Ora, em se tratando de lucro presumido, insustentável qualquer alegação de custo/despesa em sua apuração. Exatamente pelo conceito de presunção de resultado tributável.

9.- As disposições legais antes reproduzidas igualmente afastam a alegação de nulidade dos lançamentos por vício formal, visto fundados na legalidade estrita e objetiva, como demonstrado”.

No mais, manteve a incidência de juros sobre a multa de ofício e definiu que, relativamente à CSLL, o decidido quanto ao IRPJ a ela se aplica.

Cientificada do R. *decisum* em 24/06/2015 (fls. 370), a contribuinte interpôs recurso voluntário em 14/07/2015 (fls. 373/400) no qual, depois de rebater o decidido na decisão de 1º Grau, basicamente repisa os argumentos expendidos na defesa inaugural.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência da decisão recorrida em 24/06/2015 – fls. 370 – RV protocolizado em 14/07/2015 – fls. 401), a recorrente está corretamente representada (fls. 397/399), e os demais pressupostos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Antes do voto, destaco, por relevante, que estão juntados nestes autos, AI de PIS e de COFINS e que serão julgados no Processo nº 10469.720164/20014-17, motivo pelo qual deixam de ser aqui apreciados e não integram a decisão a ser exarada. Os valores lá exigidos somam PIS - R\$ 221.052,80 (fls. 273) e COFINS - R\$ 1.020.243,57 (fls. 285).

Feitas estas observações passo ao voto.

Não há preliminares.

Ao mérito.

Independente de alguns tópicos sobre os quais a defesa se apóia para elidir o trabalho fiscal e que serão vistos à frente, é preciso destacar de plano que, em momento algum, a recorrente conseguiu contrapor, com provas, alegações ou documentos hábeis, a apuração dos valores colhidos pelo Fisco, i) junto aos próprios apontamentos da contribuinte (livros contábeis) ou, ii) mediante circularização/informação obtida em declarações prestadas à Receita Federal em DIRF por tomadores de serviços (fontes pagadoras) da recorrente e que se encontram tabeladas em planilha juntada ao TVF, já reproduzidas parcialmente no relatório e que acabaram por servir de suporte para a alimentação dos autos de infração.

Ou seja, **quanto aos valores, base de cálculo inicial** dos lançamentos, nenhuma ressalva, portanto, confirmados.

Todavia, em que pese a confirmação dos valores omitidos, a recorrente aduz longamente os seguintes tópicos em sua peça recursal que poderiam afetar referidos montantes e levar ao cancelamento dos autos de infração, total ou parcialmente.

Passo à análise de cada um deles.

DA EQUIPARAÇÃO DA RECORRENTE A INSTITUIÇÃO FINANCEIRA

DO ERRO DE DIREITO

Aduz a contribuinte (RV – fls. 380/389) que seria equiparada a instituição financeira.

Veja-se o sumário de seus argumentos:

32. Com efeito, a recorrente equipara-se a instituição financeira, em razão da própria atividade desenvolvida e praticada por ela. Nesse ponto, vale frisar, que os serviços desenvolvidos pela recorrente encontram-se sob a égide da fiscalização do Banco Central do Brasil, que os regulamentou por meio das Resoluções BACEN nº 3.110/03 e 3.156/03, do Conselho Monetário Nacional.

O assunto nem necessita maiores digressões, posto que decidido pelo Supremo em várias oportunidades, valendo ver uma decisão recente:

21/10/2014 - PRIMEIRA TURMA SEGUNDO A G .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.736 RIO GRANDE DO SUL RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI AGTE.(S) : UNIÃO PROC.(A / S)(ES) : PROCURADOR -GERAL DA FAZENDA NACIONAL AGDO.(A / S) : PROTEÇÃO CORRETORA DE SEGUROS LTDA ADV.(A / S) : ALFREDO PEREIRA MACEDO E OUTRO (A / S) EMENTA Segundo agravo regimental no recurso extraordinário. Alegada violação do art. 97 da CF/88. Inexistência. Súmula nº 279/STF. Inaplicável. Prequestionamento. Existência. Artigo 2º da LC nº 84/96. Contribuição social. Majoração de alíquota quanto às instituições financeiras e equiparadas. Corretoras de seguro. Equiparação com instituições financeiras. Impossibilidade. Precedentes.

1. Não há falar em ofensa ao art. 97 da CF/88, uma vez que a decisão agravada não declarou a inconstitucionalidade do art. 2º da Lei Complementar nº 84/96, nem afastou sua aplicação sob fundamento de contrariedade à Constituição Federal.

2. Na decisão agravada, não se reexaminaram fatos e provas, o que afasta a incidência da Súmula nº 279/STF.

3. Os temas objeto do recurso extraordinário foram submetidos a efetivo debate perante o Tribunal de origem. Preenchido o requisito do prequestionamento.

4. A solução mais adequada recomenda reconhecer a distinção entre empresas corretoras de seguro e sociedades corretoras, admitindo que o predicado de instituição financeira deve ser atribuído tão somente a essa última. Isso porque a empresa corretora limita-se a intermediar a captação de clientes (corretagem propriamente dita), enquanto a sociedade, indo além do agenciamento, ocupa-se da gestão e distribuição de títulos e valores mobiliários.

5. Agravo regimental não provido. (destacou-se)

Com a seguinte posição final do I. Ministro Relator:

Em síntese, não se pode atribuir o caráter de sociedade corretora ou de sociedade seguradora às corretoras de seguro. A decisão agravada está

de acordo com a jurisprudência mais atual sobre o tema. Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental.

Portanto, a leitura que se deve fazer do artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/1991² é a de que a equiparação atinge as sociedades corretoras e não as empresas corretoras de seguro.

Melhor sorte não cabe à recorrente se for tomada sua atividade como de prestação de serviços de intermediação bancária, oportunidade em que a contratada recebe comissões pelos serviços prestados, ou seja, não realiza qualquer operação exclusiva de Bancos e assemelhados, como receber depósitos, disponibilizar talões de cheques, assumir aplicações de clientes, etc.

Com isso, afasto as alegações presentes neste tópico.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS VENDAS CANCELADAS

Aduz a recorrente (RV – fls.376/380) que “*desenvolve serviços de correspondente bancário, atuando na captação de empréstimos e financiamentos, recebendo em contraprestação valores a título de comissão*”; que, ocorreram operações efetivadas em “*desacordo com as normas e condições previstas pela instituição financeira, as quais terminaram por ser devidamente canceladas, obrigando-se a recorrente a devolver a remuneração/comissão anteriormente já recebida em função de tais negócios*”; e, que, conforme documentos juntados, teria devolvido, “*no lapso temporal compreendido entre 2009 e 2011, em virtude do cancelamento de vendas, montante que supera a ordem de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais)*”.

Para dar suporte ao alegado, juntou documentos (fls. 334/348) nominados de “Instrumento Particular de Reconhecimento, Confissão de Dívida e Pagamento com Sub-rogação de Direitos” e “Instrumento Particular de Reconhecimento e Confissão de Dívida”, firmados respectivamente com o Bradesco e BMC e nos quais, efetivamente, é compelida a devolver valores que teria recebido anteriormente de citadas instituições financeiras por intermediação na captação de negócios.

Tal obrigação financeira, ainda no dizer dos instrumentos pactuados, teria a seguinte conformação:

- Bradesco (fls. 334):

² Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo.

(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001).

Considerando que:

- (i) as partes firmaram, em 30/10/2007, o Contrato de Prestação de Serviços de Correspondente no País, doravante denominado CONTRATO, através do qual o DEVEDOR passou a prestar ao CREDOR serviços de correspondente no país, nos termos das normas internas do CREDOR e da legislação vigente;
- (ii) o CONTRATO foi complementado por anexos, todos integrantes e partes inseparáveis do CONTRATO;
- (iii) as Partes apuraram que o DEVEDOR prospectou operações em desacordo com obrigações assumidas no CONTRATO e critérios de formalização ali estabelecidos, perfazendo o total de R\$ **349.112,86 (TREZENTOS E QUARENTA E NOVE MIL E CENTO E DOZE REAIS E OITENTA E SEIS CENTAVOS)**, cujo detalhe de composição desse valor está descrito e caracterizado no anexo a este instrumento ("Anexo I"), que faz parte integrante deste como se nele estivesse transcrito, para todos os fins e efeitos de direito;
- (iv) o DEVEDOR reconhece, desde já, o montante de R\$ **394.155,84 (TREZENTOS E NOVENTA E QUATRO MIL E CENTO E CINQUENTA E CINCO REAIS E OITENTA E QUATRO CENTAVOS)**, correspondente ao montante das operações a que se refere o item "iii" dos Considerandos acima, devidamente detalhadas nos termos do Anexo I, atualizado na forma convencionada entre as Partes, conforme descrito na cláusula segunda;

➤ BMC (fls. 343):**Considerando que:**

- (i) as partes firmaram, em 30/10/2007, o Contrato de Prestação de Serviços, doravante denominado CONTRATO, através do qual o DEVEDOR passou a prestar ao CREDOR serviços de correspondente no país, nos termos das normas internas do CREDOR e da legislação vigente;
- (ii) o CONTRATO foi complementado por anexos, todos integrantes e partes inseparáveis do CONTRATO;
- (iii) não houve a destinação integral de valores encaminhados para o DEVEDOR para pagamento de operações de crédito, nos termos das condições previamente ajustadas entre o CREDOR e o DEVEDOR para utilização da sistemática de liberação de crédito denominada "CHEQUE PROMOTORA";
- (iv) o montante total não destinado a uso nos termos das condições pactuadas para utilização do "CHEQUE PROMOTORA" e dos empréstimos/financiamentos efetuados em desacordo com as normas e condições previstas no contrato em referência, ainda não foi completamente apurado, reconhecendo o DEVEDOR desde já, o montante incontroverso de R\$ 201.430,04 (Duzentos e um mil, quatrocentos e trinta reais e quatro centavos), sendo que, deste valor, R\$ 144.041,84 (Cento e quarenta e quatro mil, quarenta e um reais e oitenta e quatro centavos) referem-se a operações de liquidação antecipada das operações de crédito (compra de dívida no mercado), incluindo pagamento de dívida via Boleto, Tod e Cheque Promotora e R\$ 57.388,20 (Cinquenta e sete mil, trezentos e oitenta e oito reais e vinte centavos); referem-se a operações formalizadas em desacordo com as normas e condições previstas no contrato em referência.

Nesse sentir, a recorrente teve – realmente - um ônus financeiro assumido, em valores originais, de R\$ 349.112,86 (Bradesco) e R\$ 201.430,04 (BMC), ou seja, mais de 500 mil reais, como sustentou no seu recurso voluntário, exigíveis parceladamente de 2009 a 2012 e que constam de planilhas inseridas nos referidos instrumentos contratuais, sendo, em ambos os casos, convencionados juros remuneratórios à razão de "CDI + 0,25%" e de "CDI + 0,5%", respectivamente.

Com o Bradesco, pactuaram-se 96 prestações já atualizadas na forma acima citada, gerando compromissos fixos de R\$ 4.105,79 cada parcela, a primeira com data de vencimento para 01/11/2010 e a última para 27/08/2012, somando R\$ 394.115,84.

Para o BMC, o instrumento firmado previu 120 pagamentos reajustáveis, a primeira parcela com vencimento para 12/01/2009 fixada em R\$ 1.705,05 e a última, vencível em 25/04/2011, no importe de R\$ 2.755,08, totalizando R\$ 262.724,94.

Referidas planilhas com os montantes individualizadamente considerados estão juntadas nos autos (fls. 335/337 – Bradesco e 340/342 – BMC).

Analisando os instrumentos referidos e suas planilhas, a decisão recorrida pontuou por desconsiderá-los para deferir a redução da base de cálculo dos tributos lançados entendendo que, *“Quanto à devolução de valores à instituição financeira, objeto das confissões de dívida de fls. 334/339 e 343/347, equivoca-se o sujeito passivo; o valor das dívidas reconhecidas não tem relação com qualquer mês de competência tributária a que se refiram aquelas confissões; mesmo na identificação dos beneficiários, fls. 340/342; não há provas de cancelamento dos contratos, apenas que foram prospectados fora das obrigações assumidas com a instituição financeira; aludidos documentos foram assinados em 19/10/2010, fls. 339 e 09/12/2008, fls. 347, com efeitos futuros sobre valores de receitas a receber da mesma instituição financeira; não interferem nas apropriações de receitas pretéritas tomadas sobre regime de Caixa, conforme livro Caixa de fls. 42/106; o fato de reconhecer dívidas por prospecção de operações em desacordo com as obrigações assumidas em contrato, fls. 334 e 343, conforme considerando III das aludidas confissões de dívidas, não implica que a impugnante, necessariamente, não tenha apropriado as receitas respectivas às épocas de seus recebimentos”*.

De fato, a leitura inicial dos contratos mencionados não permite afirmar categoricamente que os valores que a recorrente foi compelida a devolver aos dois estabelecimentos de crédito tivessem relação direta com o anterior faturamento ou com os valores lançados como imissão de receitas.

Mais claramente, caberia à recorrente o ônus de cotejar, conjugar e vincular - temporal e materialmente -, os valores anteriormente por ela recebidos das fontes pagadoras, com as devoluções que se comprometeu a fazer. Vale dizer, a redução dos valores anteriormente registrados como receita parametrizam-se com esta vinculação.

Ainda que assim seja, não consigo visualizar que um sujeito passivo possa ser obrigado a recolher tributos incidentes sobre “receita bruta” (caso do Lucro Presumido a que se submete a recorrente) se esta “receita”, no mesmo mês ou período subsequente, se desfez.

Veja-se, a propósito, um singelo exemplo:

- uma empresa tem uma receita no mês “x” de 100;
- no mês “x+1” de 150;
- e no mês “x+2” de 200.
- neste mês “x+2” recebe devoluções de vendas (ou serviços) relativos ao mês “x” de 30; do mês “x+1” de 70 e do próprio mês “x+2” de 50, totalizando 150;
- seguindo com o raciocínio, seria correto exigir deste contribuinte que calculasse e recolhesse os tributos do mês “x+2” sobre 200 (vendas do período) sabendo que houve “devoluções”, portanto, cancelamento de vendas, desfazimento da operação, no importe de 150 (mesmo que parte destes estornos de vendas seja de período pretérito)?

A resposta, não me parece difícil, ao contrário, é óbvia. Pensar-se o oposto, ou seja, impedir que as devoluções e cancelamentos, ainda que de períodos anteriores sejam subtraídas da base de cálculo, além de exigir tributos sobre uma receita bruta que se desfez

parcialmente, feriria, de morte, o preceito dos artigos 519 e 224, parágrafo único do RIR/1999, *verbis*:

Art.519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no [art. 224](#) e seu parágrafo único.

Art.224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia ([Lei nº 8.981, de 1995, art. 31](#)).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário ([Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único](#)).

Na verdade o termo “vendas canceladas” é gênero da qual a devolução é espécie, posto que seus efeitos econômicos, financeiros e patrimoniais são os mesmos, mudando apenas o *modus procedendi* dos registros contábeis e fiscais.

Em outro dizer, **devolução** nada mais é que anular, cancelar, todos os efeitos de uma operação anteriormente praticada, inclusive os contábeis e tributários.

Na forma do Pronunciamento Técnico CPC nº 30, “**Receita** é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários”.

Exprima-se, só é receita aquilo que efetivamente adentra ao patrimônio da entidade. Venda que se cancela, serviço que não se recebe ou, se recebido, deve ser devolvido, não acresce o patrimônio da empresa. Logo, não é receita, portanto, não pode ser base de cálculo de tributo que se assenta justamente sobre esta premissa.

Posição homologada pelo próprio Órgão Tributário (Solução de Consulta nº 114 – Cosit, de 22 de abril de 2014) que, mesmo tratando de PIS e COFINS (e até por isso mesmo), tem plena aplicação ao Lucro Presumido, regime que se apóia na “receita”:

*“No regime de competência, o cancelamento de notas fiscais, seja no mês da prestação de serviço ou em outro mês qualquer, por si só, não afeta a ocorrência do fato gerador ou a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep. **Todavia, se as causas que motivarem tal cancelamento, configurarem vendas canceladas, o correspondente valor, registrado como receita de serviços, é passível de exclusão da base de cálculo dessa Contribuição no mês da devolução**”.*

Neste contexto, mesmo que as devoluções possam se referir a períodos anteriores ou mesmo não haver uma vinculação individualizada de cada devolução com a receita anteriormente recebida (reconheça-se, procedimento nem sempre fácil de ser feito), penso que exigir tributos sobre receita que foi cancelada não pode ser aceito.

Claro que os valores estão inflados pelos juros remuneratórios impostos pelo Bradesco e BMC e, por isso, não poderiam ser tomados na forma em que se encontram

planilhados nos contratos e servir como redutores das receitas posto que, por óbvio, quando das vendas/prestações de serviços não continham tal *plus*.

Assim, impraticável se tomar, exemplificativamente, o montante devolvido da 1ª parcela de ambos os instrumentos, R\$ 4.105,79 – Bradesco – vencimento em 01/11/2010 e R\$ 1.705,06 – BMC – vencimento em 12/01/2009 posto que tais números, como visto, apresentam acréscimos de CDI (+) 0,25% e (+) 0,5%, respectivamente.

De outro giro, como está perfeitamente definido, em registros e contratos juntados aos autos, o **valor original** das devoluções (fls. 334 e 343), basta simples operação matemática de forma a determinar cada parcela pelos seus valores primários, como abaixo demonstrado:

➤ **Bradesco**

1. – Valor Original – R\$ 349.112,86
2. – Quantidade de parcelas – 96
3. – Cálculo do valor original de cada parcela: (R\$ 349.112,86 / 96)
4. – **Valor unitário de cada parcela – R\$ 3.636,59**

➤ **BMC**

1. - Valor Original – R\$ 201.430,04
2. - Quantidade de parcelas – 120
3. - Cálculo do valor original de cada parcela: (R\$ 201.430,04 / 120)
4. – **Valor unitário de cada parcela – R\$ 1.678,58**

A partir destes cálculos, com os valores depurados, é possível contrapor os valores devolvidos à receita imputada nos autos de infração, evidentemente observando unicamente os períodos em que realizados os lançamentos de ofício, o que leva a desconsiderar o ano-calendário de 2012.

Nessa linha, tem-se a seguinte posição:

- a) Bradesco – 9 parcelas incorridas em 2010 e 52 em 2011, portanto, R\$ 3.636,59 (*) 61 parcelas = **R\$ 221.831,99** (valor a reduzir como devolução).
- b) BMC – 51 parcelas incorridas em 2009, 52 em 2010 e 17 em 2011, portanto, R\$ 1.678,58 (*) 120 = **R\$ 201.430,04** (valor a reduzir como devolução).

Desse modo, entendo que cabe razão à recorrente e **deve ser afastada parte dos lançamentos de IRPJ e de CSLL presentes nos autos, no total de R\$ 423.262,03**

(valor tributável), conforme demonstrativo analítico a ser a ser exibido no final deste voto, separadamente por período e tributo.

Destaco, por oportuno, que a exoneração acima **somente se aplica ao IRPJ e à CSLL**, posto que as receitas originárias não serviram de base para os lançamentos de PIS e de COFINS **aqui** apreciados.

DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Rebela-se a recorrente contra a possibilidade da imposição de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada no lançamento.

Pois bem, ressaltando, de plano, que a incidência de juros de mora à taxa Selic sobre a Multa de Ofício é questão superveniente ao presente lançamento, passa-se à sua apreciação, já que, inexoravelmente, tal acréscimo virá integrar o crédito tributário objeto de discussão.

Consoante dizer do art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN, a *obrigação tributária principal* surge com a ocorrência do fato gerador e *tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*, entendida esta como decorrente de obrigação tributária principal. E se referido crédito tributário (penalidade) não for pago integralmente no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, aplicando-se a taxa de 1% ao mês, *se a lei não dispuser de modo diverso* (art. 161, § 1º, do CTN):

*“Art. 161. O **crédito** não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.***

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(negrejou-se e grifou-se)

Assim, a cobrança de juros de mora sobre a penalidade pecuniária cabível encontra fundamento de validade no próprio CTN.

Por outro lado, só é plausível se falar na incidência de juros de mora pelo atraso no recolhimento quando o crédito tributário inadimplido sujeita-se a prazo de vencimento, o que ocorre com relação ao tributo, à contribuição e à multa de ofício, e não com a multa de mora, a menos que esta última seja exigida isoladamente, mediante lançamento de ofício.

Valendo-se da exceção legal contida no art. 161, § 1º, do CTN, a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, dispôs que, a partir de 1º de abril de 1995, sobre os *tributos e contribuições sociais* não recolhidos no prazo de vencimento incidem juros de mora calculados à taxa Selic (art. 13):

Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a 2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

“Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

(...).”

Seguindo-a, a Lei nº 9.430, de 1996, foi mais genérica, dispondo que os **débitos** para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, com fato gerador ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos no vencimento, serão acrescidos de juros de mora à taxa Selic (art. 61):

“Multas e Juros

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a

que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Consistindo a multa de lançamento de ofício em débito para com a União, de natureza de obrigação tributária principal, correta a interpretação de que, sobre referida penalidade incidem juros à taxa Selic, a partir do seu vencimento.

Corroboram, ainda, a conclusão acima, as razões abaixo dispostas.

De fato, a mesma Lei nº 9.430, de 1996, reportando-se especificamente à multa de mora inadimplida, dispôs que sobre ela incidem juros de mora à taxa Selic, quando exigida de ofício, isolada ou conjuntamente (art. 43):

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

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Com efeito, como já ressaltado anteriormente, sobre a multa de mora não há de se cogitar na incidência de juros, pois referida penalidade pecuniária é desprovida de vencimento, exceto quando exigida mediante lançamento de ofício, como regula o dispositivo supra, momento o qual se impõe um prazo legal para o seu adimplemento.

Da mesma forma ocorre com relação aos juros. Estes não têm vencimento legal para o seu cumprimento, a menos que exigidos por meio de lançamento de ofício.

Resta claro, pelo dispositivo acima transcrito, que sobre a penalidade exigida de ofício incidem juros de mora à taxa Selic.

No âmbito do Poder Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão, já legitimou a incidência dos juros sobre a totalidade do crédito tributário, aí incluída a multa de ofício. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o

crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012 - DJe 10/12/2012

Acresça-se que a matéria já está amplamente consolidada nesta Corte no âmbito das três turmas da CSRF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).

Assim, neste item, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício lançada.

Concluindo, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para exonerar parte dos lançamentos nos períodos e valores abaixo discriminados:

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

DEMONSTRATIVO DOS VALORES LANÇADOS, EXONERADOS E MANTIDOS

TRIBUTO IRPJ - CÓDIGO 2917			
VALORES MANTIDOS – BASE DE CÁLCULO – VALORES TRIBUTÁVEIS			
1	2	3	4 = (2+ 3)
Período	LANÇADO	EXONERADO	MANTIDO
1º Trim.2009	917.374,26	20.143,40	897.230,86
2º Trim.2009	4.849.732,70	21.821,54	4.827.911,16
3º Trim.2009	4.956.592,96	21.821,54	4.934.771,42
4º Trim.2009	4.732.287,23	21.821,54	4.710.465,69
1º Trim.2010	3.030.167,70	21.821,54	3.008.346,16
2º Trim.2010	2.609.514,54	21.821,54	2.587.693,00
3º Trim.2010	2.969.527,45	21.821,54	2.947.705,91
4º Trim.2010	2.665.260,03	54.550,85	2.610.709,18
1º Trim.2011	2.539.306,59	69.097,21	2.470.209,38
2º Trim.2011	6.235.688,96	53.989,99	6.181.698,97
3º Trim.2011	3.699.505,35	47.275,67	3.652.229,68
4º Trim.2011	1.379.534,95	47.275,67	1.332.259,28
TOTAIS	40.584.492,72	423.262,03	40.161.230,69

(*) VALORES SUJEITOS À INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA NA LIQUIDAÇÃO

TRIBUTO CSLL - CÓDIGO 2973			
VALORES MANTIDOS – BASE DE CÁLCULO – VALORES TRIBUTÁVEIS			
1	2	3	4 = (2+ 3)
Período	LANÇADO	EXONERADO	MANTIDO
1º Trim.2009	917.374,26	20.143,40	897.230,86
2º Trim.2009	4.849.732,70	21.821,54	4.827.911,16
3º Trim.2009	4.956.592,96	21.821,54	4.934.771,42
4º Trim.2009	4.732.287,23	21.821,54	4.710.465,69
1º Trim.2010	3.030.167,70	21.821,54	3.008.346,16
2º Trim.2010	2.609.514,54	21.821,54	2.587.693,00
3º Trim.2010	2.969.527,45	21.821,54	2.947.705,91
4º Trim.2010	2.665.260,03	54.550,85	2.610.709,18
1º Trim.2011	2.539.306,59	69.097,21	2.470.209,38
2º Trim.2011	6.235.688,96	53.989,99	6.181.698,97
3º Trim.2011	3.699.505,35	47.275,67	3.652.229,68
4º Trim.2011	1.379.534,95	47.275,67	1.332.259,28
TOTAIS	40.584.492,72	423.262,03	40.161.230,69

(*) VALORES SUJEITOS À INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA NA LIQUIDAÇÃO

Processo nº 10469.720162/2014-28
Acórdão n.º **1402-003.347**

S1-C4T2
Fl. 427
