ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10480.733926/2012-25

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

Processo nº	10480.733926/2012-25
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1401-001.923 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	21 de junho de 2017
Matéria	DIVERSOS
Recorrente	COMPANHIA PERNAMBUCANA DE SANEAMENTO
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

NULIDADES DO LANÇAMENTO. NÃO COMPROVAÇÃO.

O pedido de erro na identificação da matéria tributável não se sustenta quando a própria empresa é quem forneceu os dados digitais que foram utilizados no lançamento fiscal. Outrossim, não resta configurada nenhuma outra hipótese de nulidade quando a recorrente, a partir dos recursos interpostos, demonstra nítido conhecimento dos fatos que lhe foram imputados.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO.

Demonstrada pela fiscalização a falta de contabilização de faturas emitidas, correta a manutenção do lançamento fiscal, principalmente se a empresa não afasta com documentação probatória a imputação de omissão de receitas.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS:

Cabe à contribuinte comprovar, através da apresentação de documentação hábil e idônea, a efetiva contratação/realização dos serviços contratados, ou mercadorias adquiridas, e de seus respectivos pagamentos.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO. DESPESAS OPERACIONAIS.

Para que o contribuinte possa escriturar eventuais perdas, com origem em seus créditos, como despesas operacionais, é necessária a efetiva comprovação documental das perdas e que os créditos provisionados atendam às condições de dedutibilidade previstas na legislação.

PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA.

A contrapartida da constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa - atualmente denominada "provisão para perdas estimadas" - necessariamente transita pelo resultado contábil. A partir daí, tem-se que o valor de constituição a maior da referida provisão representou redução do resultado contábil da empresa, e, por conseguinte, do seu resultado fiscal, máxime por não ter sido infirmado pela empresa autuada, devendo ser afastada alegação de suposta presunção, sem suporte legal, por parte da fiscalização.

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO. CONDIÇÕES.

O reconhecimento da postergação somente é cabível quando se comprova que efetivamente a redução indevida da parcela do imposto de determinado período de apuração foi compensada com sua tributação em período posterior. Não comprovada referida tributação, impõe-se a manutenção do lançamento tributário.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO. A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Tratando-se de mesmo tributo, esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS, COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.

Tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

CSLL. ADIÇÃO À BASE DO IRPJ. CABIMENTO.

Com a manutenção do lançamento fiscal quanto à CSLL, sustenta-se o lançamento por falta de adição da referida contribuição social na base de cálculo do IRPJ (lucro real).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em superar as alegações de nulidade, e no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recuso voluntário para reconhecer a impossibilidade de exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Designada a Conselheira Livia De Carli Germano para redigir o voto vencedor. Declarou-se impedido o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Livia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto e Daniel Ribeiro Silva. Ausente momentaneamente a Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin. Declarou-se impedido o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (DRJ/REC), que, por meio do Acórdão 11-44.966, de 11 de fevereiro de 2014, manteve a autuação fiscal.

O crédito tributário lançado se refere à exigência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), devidos no ano-calendário 2008, após constatação dos seguintes fatos geradores dos tributos aqui destacados:

(i) omissão de receitas decorrente de faturas não contabilizadas.

(ii) despesas não comprovadas.

(iii) redução indevida do lucro líquido por falta de comprovação de perdas no recebimento de créditos.

(iv) postergação de IRPJ e CSLL sem comprovação do efetivo pagamento em período posterior ao da ocorrência do fato gerador.

(v) multa isolada por falta de pagamento de estimativa do IRPJ e da CSLL.

(vi) CSLL, PIS e COFINS reflexos do IRPJ.

Por bem detalhado, principalmente em relação aos argumentos da impugnação, reproduzo o relatório constante no Acórdão da DRJ/REC:

> Contra a empresa acima mencionada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 2.969/2973 e, por decorrência, os de natureza reflexa constantes às fls. 2.980/2.983, 2.989/2.991 e 2.998/3.002 do presente processo, para exigência do crédito tributário referente ao ano-calendário de 2008, adiante especificado:

TRIBUTO	Imposto/ Contrib.	Juros de Mora	Multa Proporcional	Multa exigida isoladamente	TOTAL
IRPJ	14.670.342,47	5.498.444,36	11.002.756,85	5.499.345,83	**36.670.889,51**
CSLL	4.787.406,83	1.794.320,08	3.590.555,13	1.815.955,05	**11.988.237,09**
COFINS	262.788,16	121.683,19	197.091,13		**581.562,48**
PIS/PASEP	57.052,69	26.418,06	42.789,53		**126.260,28**
VALOR TOTAL					**49.366.949,36**

> Os referidos Autos são decorrentes de fiscalização efetuada junto à empresa quando foram constatados os seguintes fatos de acordo com o "Relatório da Auditoria Fiscal do IRPJ e da CSLL com reflexos relativos ao PIS/PASEP e à COFINS" de fls. 3.009/3.019 :
>
> Omissão de receitas de vendas e serviços – Receitas não contabilizadas; Custos, despesas operacionais e encargos – despesas não comprovadas; Perdas no recebimento de créditos – Inobservância dos requisitos legais; Adições não computadas na apuração do Lucro Real – CSLL do período e Falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada.
>
> Cientificada, a contribuinte apresentou impugnação às fls. 3.081/3.114, apresentando os seguintes questionamentos por tópicos estruturados de acordo com o mencionado "Relatório da Auditoria Fiscal" retromencionado:
>
> ***Infração 01 – Omissão de receita:***
>
> ***Ausência da identificação da matéria tributável relativamente à omissão de receitas. Vício material do lançamento:***
>
> Alega haver ausência da identificação da matéria tributável relativamente à omissão de receitas a ela imputada, postulando, por conseguinte, a nulidade do lançamento por afronta ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, impedindo o seu pleno exercício do direito de defesa em desrespeito ao art. 5º , LV da Constituição Federal e aos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.
>
> Aduz que "não houve qualquer prova - ou mesmo indício veemente- que corrobore a omissão de receitas imputada à contribuinte, tal como notas fiscais não contabilizadas, depósitos bancários sem origem comprovada ou acréscimo patrimonial a descoberto. É certo que, à exceção das presunções previstas em lei, cabe à Autoridade Fiscal comprovar efetivamente que determinada infração ocorreu, o que não foi o caso."
>
> Prossegue alegando que os quadros elaborados pela autoridade fiscal não lhe permitiriam identificar como a fiscalização havia chegado ao valor de R$ 3.457.738,88, valor imputado pela fiscalização como omitido e nem em que contas estaria registrado.

Erro na forma de apuração da receita omitida, alegação de não realização de auditoria. Vício material do lançamento:

Afirma a contribuinte que para considerar uma omissão de rendimentos no montante de R$ 3.457.738,80, a autoridade fiscal não teria procedido a nenhuma análise da contabilidade, escrita fiscal, dos procedimentos de cobrança, circularização de terceiros ou qualquer outro meio para executar o trabalho de auditoria, qual seja, averiguar a ocorrência, fundamentada, de infração à legislação tributária federal.

Alega, ainda, que o cometimento de três erros por parte da autoridade fiscal: havia sido utilizada como justificativa para o lançamento somente uma resposta a Termo de Intimação Fiscal da contribuinte para considerar a omissão de receita correspondente a 0,53% do faturamento declarado em DIPJ referente ao ano calendário de 2008; Não estariam claros os motivos pelos quais havia sido considerado correto o valor do faturamento constante em um único parágrafo de uma carta entregue pela contribuinte em detrimento de todos os documentos contábeis, escrita fiscal e demais declarações prestadas ao Fisco, e utilização de informações fornecidas pelo próprio contribuinte como único fundamento de autuação seriam adequadas ao procedimento de notificação de lançamento e não de lavratura de auto de infração, por dedução dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72.

Infração 0002 (1ª parte). Nulidade. Ausência da identificação da matéria tributável relacionada à glosa de despesas supostamente não comprovadas

Em relação à glosa efetuada pela fiscalização relativamente a custos, despesas operacionais e encargos não comprovados, a contribuinte alega que a fiscalização não havia indicado de forma individualizada as motivações de cada glosa, fato que prejudicaria o seu direito de defesa, arguindo nulidade do lançamento por ausência de identificação da matéria tributável e por violação aos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972 e artigo 142 do CTN.

Infração 0002 (2ª parte). Improcedência da "Glosa do Saldo da Conta Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa".

Argumenta a contribuinte que a autoridade fiscal lhe havia acusado de ter majorado indevidamente o saldo da conta Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa, por dedução/presunção a partir de um método contábil por ela (contribuinte) utilizado, não tendo havido análise depurada da conta Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa, não tendo havido auditoria específica da conta cujo saldo estaria majorado.

Que não havia sido afirmado pela contribuinte que havia errado ao constituir a conta "Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa" mas sim reconhecido que o saldo desta conta estava majorado, o que poderia ter sido causado por erro na sua constituição mas também por erro na falta de sua baixa, após eventual recuperação do crédito provisionado. Ocorrendo a recuperação do crédito provisionado, a contribuinte poderia ter realizado o estorno da despesa, com lançamento "a crédito" e lançado a contrapartida diretamente, a "a débito", na conta "Banco", sem passar pela baixa da provisão, hipótese em que restaria esta conta majorada. Tal hipótese demonstraria que a autoridade fiscal não poderia ter realizado o lançamento "por dedução", pois a infração apontada não era a única dedução possível em função da existência de um saldo majorado o que tornaria imprescindível a descrição da matéria tributável e a comprovação do fato gerador.

Requer seja considerada improcedente a glosa efetuada em virtude de ausência de demonstração da infração cometida.

Infração 003. Improcedência da glosa de despesas com perdas de crédito até R$5.000,00 não recebidos.Postergação não considerada.

Em relação à glosa dos créditos contabilizados como perdas em face do descumprimento ao requisito temporal constante do §1º, inciso II, alínea "a" do artigo 340 do RIR/99, afirma a impugnante que de acordo com a fl. 04 do Relatório de Auditoria, as faturas provisionadas pela contribuinte como crédito de liquidação duvidosa foram aquelas que até 31/12/2008 não haviam sido recuperadas, ou seja, não haviam sido pagas, parceladas e/ou refaturadas e que os valores ali indicados, haviam sido provisionados considerando a data de vencimento das respectivas faturas.

Alega que a fiscalização, na apuração da glosa dos créditos registrados como perdas, em suposta violação ao citado art. 340 do RIR/99, teria adotado como metodologia glosar em cada um dos meses do ano-calendário de 2008, as faturas cujo vencimento não tivesse ocorrido há seis meses, não tendo levado em consideração os efeitos da postergação.

Aduz que nos anos-calendários de 2008 até 2012, sempre foi tributada pelo lucro real anual, apurado lucro em todos esses anos e recolhido IRPJ e CSLL e que a postergação decorreria cumulativamente da inobservância pelo contribuinte do regime de competência dos exercícios (via receita, rendimento ou lucro postergado – custo ou despesa antecipada) e do diferimento do tributo a recolher para outros meses ou anos-calendário.

Conclui que teria havido postergação de imposto pela modalidade de antecipação de custos ou despesas (pois a glosa teria sido realizada tão somente com fundamento nos vencimentos mensais das respectivas faturas), a autoridade fiscal deveria ter procedido ao lançamento do imposto pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tivesse direito, em decorrência da aplicação do disposto no §2º do art. 247 do RIR/99.

Segundo a sua lógica, se no ano-calendário de 2009 houve recolhimento do IRPJ e da CSLL e sendo os valores glosados passíveis de dedução após transcorridos 6 meses de seu vencimento, ao longo do ano-calendário de 2009, todos os valores glosados em 2008 já seriam passíveis de dedução (pelo menos em junho de 2009) e tendo sido pago o IRPJ e CSLL neste ano-calendário, restaria devidamente comprovada a postergação. Como tal, o lançamento do IRPJ e da CSLL teria sido realizado em desacordo com o determinado pelo art. 273 do RIR/99.

Pondera não se tratar de hipótese em que a fiscalização tenha considerado inexistente a postergação mas de que a tenha desconsiderado por completo a determinação do art. 273 do RIR/99, devendo, por conseguinte ser cancelado o Auto de Infração em relação a esta matéria (linha 6.5 do Quadro 6 – "Glosa de Despesas com Perdas de Crédito até R$5.000,00 não recebidos").

Infração 03. Improcedência da acusação da linha 6.6 do quadro 6 –"Glosa de despesas com perdas de crédito maior do que R$5.000,00 não recebidos". Postergação não considerada. Crédito tributário recolhido.

A exemplo da infração a que se refere o item anterior, a infração a que se refere o presente item também corresponderia a glosa dos créditos que haviam sido contabilizados como perdas em face de suposto descumprimento temporal constante do §1º, inciso II do art. 340 do RIR/99, sendo que no presente caso, os fundamentos seriam as alíneas "b" e "c" do já citado art. 340 do RIR/99.

Foram reproduzidos os mesmos argumentos apresentados no item anterior, solicitando da mesma forma, o cancelamento do respectivo lançamento nos moldes do PN COSIT nº 02/1996 para o IRPJ e CSLL, por não ter sido reconhecida pretensa postergação.

Infração 005. Impossibilidade de aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício.

Alega a impugnante ser incorreta a aplicação concomitante da multa isolada – sobre o saldo do tributo recalculado e não pago nas estimativas mensais – com a multa de ofício, consoante havia efetuado a autoridade fiscal conforme itens 2.5 (IRPJ) e 5.4 (CSLL) do Relatório de Auditoria Fiscal no valor total de R$7.315.300,88.

Segundo seu entendimento, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 determinaria que a multa seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo e seus incisos I e II complementariam a sentença iniciada pelo caput, descrevendo como hipótese de incidência a configuração de falta de pagamento do tributo. Conclui "por inferência lógica" que os incisos se referem à mesma infração e que a aplicação de duas multas sobre a mesma infração configuraria dupla penalização por um mesmo fato, o que não seria aceito pela ordem jurídica.

Pondera que havia realizado o recolhimento de todas as estimativas a que estava obrigada e que a autoridade fiscal ao efetuar o lançamento, "além de ter apurado o montante supostamente devido ao término do ano-calendário, recalculou as estimativas mensais, adicionando as receitas supostamente omitidas." Acrescentando que as insuficiências no recolhimento das estimativas haviam decorrido exclusivamente da recomposição dos valores mensais modificados pela inclusão de receitas supostamente omitidas, sendo indevida a exigência.

Finaliza argumentando que a aplicação da multa sobre a falta de recolhimento das estimativas só se justificaria quando exigida dentro do próprio período de apuração das antecipações que haviam deixado de ser recolhidas vez que encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixaria de ter eficácia, por prevalecer a exigência apurada com base no balanço patrimonial encerrado ao final do ano-calendário.Desaparecendo o bem jurídico tutelado pela norma sancionadora, no caso, as antecipações que deveriam ter sido recolhidas por estimativa, não haveria base para sua exigência.

Outras infrações impugnadas:

A impugnante questiona ainda a infração 0003 ao IRPJ e à CSLL referente à linha 6.4 - Considerar como perda créditos de pessoa ligada (controlador, Estado de Pernambuco) em infração ao art. 340 do RIR/99, afirmando não ser verdade que toda essa provisão tivesse origem em créditos com seu controlador, o estado de Pernambuco, afirmando terem origem em dívidas de clientes outros das áreas pública e privada, em faturas de valor econômico reduzido.

Aduz que se reconhecida a nulidade do lançamento ou improcedência das infrações anteriormente impugnadas, ter-se-ia por decorrência que o crédito tributário resultante da infração em referência seria compensável com o saldo de prejuízos acumulados de que dispunha em 31/12/2008, o qual conforme indicado no próprio Auto de Infração do IRPJ, totalizaria R$10.911.155,96. Dessa forma, o crédito tributário decorrente desta infração deveria ser recalculado, razão pela qual esta infração é igualmente impugnada bem como a relativa à apuração da CSLL.

Requerimentos finais:

A contribuinte encerra sua impugnação requerendo:

A) Em relação à infração 001: Seja reconhecida a nulidade do lançamento relativamente à suposta omissão de receita em virtude da ausência de identificação da matéria tributável e erro na forma de apuração em afronta ao art. 142 do CTN, impedindo o pleno exercício do direito de defesa;

B) Em relação à infração 002 requer a nulidade do lançamento do IRPJ e CSLL no que diz respeito à glosa de custos, despesas e encargos supostamente não comprovados por violação aos arts 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72 e art. 142 do CTN e seja julgado improcedente o lançamento por glosa de perda com créditos não liquidados em virtude da ausência de demonstração da infração cometida;

C) Em relação à infração 003: Seja reconhecida a postergação tributária ocorrida e, em conseqüência, seja cancelado o presente lançamento nos moldes do PN COSIT nº 02/1996, para o IRPJ e CSLL, em relação às matérias tributáveis indicadas nas linhas 6.5 e 6.6 do Quadro 6 – "Glosa de Despesas com Perdas de Crédito de até R$5.000,00 e maiores do que R$5.000,00, não Recebidos";

D) Em relação à infração 003 relativa à glosa de perda com créditos de pessoa ligada, seja, por decorrência da procedência dos períodos anteriores, compensado o respectivo crédito com o saldo de prejuízos acumulados indicado/utilizado no lançamento pela autoridade fiscal;

E) Em relação à infração 004, requer a sua improcedência por reflexo e decorrência dos pedidos anteriores;

F) Em relação à infração 005, seja cancelada a multa isolada relativamente às estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, vez que não se poderia aplicar esta penalidade em concomitância à multa de ofício, e

G) Em relação a todos os demais créditos tributários, reflexos das infrações já impugnadas, sejam por efeito e decorrência dos pedidos anteriores, integralmente cancelados ou julgados improcedentes, conforme o caso.

Protesta, ainda, provar o alegado por todos os meios de prova, inclusive por juntada posterior de documentos.

A DRJ/REC manteve integralmente o lançamento fiscal, com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS.

Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de nulidade do procedimento fiscal.

APRESENTAÇÃO DE PROVA: O momento oportunizado pela legislação para apresentação de prova no processo administrativo fiscal é quando da apresentação da impugnação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS:

Constatado pela fiscalização a existência de faturas não contabilizadas e não tendo a contribuinte apresentado provas que infirmassem o lançamento, mantém-se o crédito tributário lançado na íntegra.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS:

Cabe à contribuinte comprovar, através da apresentação de documentação hábil e idônea, a efetiva realização dos serviços contratados, ou mercadorias adquiridas, e de seus respectivos pagamentos

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO. DESPESAS OPERACIONAIS.

Para que o contribuinte possa escriturar eventuais perdas, com origem em seus créditos, como despesas operacionais, é necessária a efetiva comprovação documental das perdas e que os créditos provisionados atendam às condições de dedutibilidade previstas na legislação.

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO. CONDIÇÕES.

Considera-se postergada a parcela do imposto relativo a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior. A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto em período base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto correspondente, com os devidos acréscimos legais. Ajuste que deve ser comprovado e não apenas alegado.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do imposto, calculadas com base em estimativa. O não recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista na Lei nº 9.430/96.

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA.

É cabível a aplicação da multa exigida em face do não recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente ao IRPJ devido e não pago ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CONDIÇÕES.

Considera-se postergada a parcela da CSLL relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior. A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo da contribuição em período base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência da contribuição

correspondente, com os devidos acréscimos legais. Ajuste que deve ser comprovado e não apenas alegado.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais da CSLL, calculadas com base em estimativa. O não recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista na Lei nº 9.430/96.

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA.

É cabível a aplicação da multa exigida em face do não recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente à CSLL devida e não paga ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - PIS, COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO:

A tributação reflexa deve, em relação ao respectivo Auto de infração, acompanhar o entendimento adotado quanto ao principal, em virtude da íntima relação dos fatos tributados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Insatisfeita com a decisão de piso, a empresa autuada ingressou com o tempestivo Recurso Voluntário (e-fls. 3.508 a 3.545) - ciência pessoal do Acórdão da DRJ, em 07/03/2014 (e-fl. 3.504); e protocolização do Recurso Voluntário em 28/03/2014 (e-fl. 3.572), trazendo basicamente os mesmos argumentos já enfrentados pela instância *a quo*. Entretanto, apresentou novo argumento em relação à infração 3, que descrevo abaixo:

Infração 003. Nulidade. Ausência da identificação da matéria tributável relacionada à glosa de despesas com perdas de créditos

A recorrente pede pela nulidade desta infração, uma vez que a fiscalização não discriminou destacadamente quais faturas foram objeto da glosa fiscal, o que não a permitiu a identificação da matéria tributável nos termos do art. 142 do CTN, e afrontando assim o disposto nos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Após isso, o processo foi remetido a este CARF, cabendo a mim sua relatoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

PRELIMINAR DE NULIDADE

Infração 01 – Omissão de receita:

Ausência da identificação da matéria tributável relativamente à omissão de receitas. Vício material do lançamento.

A recorrente pleiteia a nulidade da autuação em relação à **infração 0001 (1ª parte)** que decorre de omissão de receitas. Afirma que a fiscalização não demonstra a origem da omissão de receitas imputada ao sujeito passivo, uma vez que o lançamento fiscal foi efetuado de maneira consolidada/fechada/global, não permitindo à empresa a correta identificação de como a fiscalização chegou ao valor supostamente omitido de R$ 3.457.738,88. Pugna pela ausência de identificação da matéria tributável, constituindo afronta ao art. 142 do CTN e causando o cerceamento de sua defesa.

Entendo que não tem razão a recorrente.

De início, convém ressaltar que a fiscalização utilizou os arquivos digitais fornecidos pela própria empresa fiscalizada, ou seja, não foram utilizados dados fornecidos por terceiros. Sendo assim, uma eventual proposta de confirmação dos dados fornecidos - como circularização de terceiros, por exemplo - não seria necessária.

Além disso, a matéria tributável está corretamente identificada. Apesar da fiscalização acostar no Relatório da Auditoria Fiscal do IRPJ e da CSLL, com Reflexos Relativos ao PIS/PASEP e à COFINS (Relatório Fiscal), que acompanha o auto de infração, uma tabela com valores consolidados, seguem anexadas ao referido auto de lançamento as tabelas 4 (e-fls. 3020 e 3021) e 10 (e-fls. 3026 e 3027), que discriminam mensalmente os valores de receita auferida pela recorrente, que contempla o montante de R$ 657.363.339,30. Veja-se:

Quadro 4 - Apuração da Omissão de Receitas Acumulada

Descrição	31/01/2008	29/02/2008	31/03/2008	30/04/2008	31/05/2008	30/06/2008
4.1 Saldo do Grupo de Contas "*310.1 - RECEITAS DE SERVICO DE ABAST D'AGUA*" / Grupo de Contas "*311 - RECEITAS SERVICO ABASTECIMENTO AGUA*"	43.525.339,75	84.808.137,39	123.445.560,19	163.316.043,01	207.412.880,35	249.754.390,15
4.2 Saldo do Grupo de Contas "*310.2 - RECEITAS DE SERVICOS DE ESGOTOS*" / "*312 - RECEITAS SERVICOS DE ESGOTOS*"	6.846.706,34	18.490.166,70	30.093.100,36	40.912.918,28	55.968.825,05	66.942.836,94
4.3 Total (Lin. 4.1 + Lin. 4.2)	50.372.046,09	103.298.304,09	153.538.660,55	204.228.961,29	263.381.705,40	316.697.227,09
4.4 Receita Omitida (Lin. 1.7 - Lin. 4.3)	2.326.134,82	1.471.556,81	1.961.920,71	2.511.960,87	-3.828.334,14	-2.430.456,47

Nota: Os valores das linhas 4.1 e 4.2 dos meses de janeiro a novembro foram obtidos a partir dos Relatórios de Análise Horizontal da contabilidade. O valor do mês de dezembro representa o saldo do grupo antes dos lançamentos de encerramento do exercício.

Quadro 4 - Apuração da Omissão de Receitas Acumulada

Descrição	31/07/2008	31/08/2008	30/09/2008	31/10/2008	30/11/2008	31/12/2008	Total Anual
4.1 Saldo do Grupo de Contas "310.1 - RECEITAS DE SERVICO DE ABAST D'AGUA" / Grupo de Contas "	288.365.209,15	332.123.866,10	374.456.563,92	422.143.091,22	482.997.154,01	530.386.056,01	-
4.2 Saldo do Grupo de Contas "310.2 - RECEITAS DE SERVICOS DE ESGOTOS" / "312 - RECEITAS SER	76.710.732,55	87.628.856,06	97.679.728,36	109.243.043,78	111.447.366,60	126.977.283,29	-
4.3 Total (Lin. 4.1 + Lin. 4.2)	365.075.941,70	419.752.742,16	472.136.292,28	531.386.135,00	594.444.520,61	657.363.339,30	-
4.4 Receita Omitida (Lin. 1.7 - Lin. 4.3)	1.099.295,75	1.138.778,98	4.142.015,23	5.748.217,68	3.996.001,43	3.457.738,88	-

Nota: Os valores das linhas 4.1 e 4.2 dos meses de janeiro a novembro foram obtidos a partir dos Relatórios de Análise Horizontal da contabilidade. O valor do mês de dezembro representa o saldo do grupo antes dos lançamentos de encerramento do exercício.

Quadro 10 - Apuração da Omissão de Receita Mensal

Descrição	31/01/2008	29/02/2008	31/03/2008	30/04/2008	31/05/2008	30/06/2008
10.1 - (+) Grupo de Contas "310.1 - RECEITAS DE SERVICO DE ABAST D'AGUA" / Grupo de Contas "311 - RECEITAS SERVICO ABASTECIMENTO AGUA"	43.525.339,75	41.282.797,64	38.637.422,80	39.870.482,82	44.096.837,34	42.341.509,80
10.2 - (+) Grupo de Contas "310.2 - RECEITAS DE SERVICOS DE ESGOTOS" / "312 - RECEITAS SERVICOS DE ESGOTOS"	6.846.706,34	11.643.460,36	11.602.933,66	10.819.817,92	15.055.906,77	10.974.011,89
10.3 - (=) Total da Receita Bruta Escriturada	50.372.046,09	52.926.258,00	50.240.356,46	50.690.300,74	59.152.744,11	53.315.521,69
10.4 - Receita Omitida (Lin. 1.7 - Lin. 10.3)	2.326.134,82	-854.578,01	490.363,90	550.040,16	-6.340.295,01	1.397.877,67
10.5 - Omissão de Receita a Tributar no Mês	2.326.134,82	0,00	0,00	185.826,05	0,00	0,00
10.6 - Omissão de Receita a Tributar Acumulada Até o Período	2.326.134,82	2.326.134,82	2.326.134,82	2.511.960,87	2.511.960,87	2.511.960,87

A omissão de receita apurada no ano foi de R$3.457.738,88.

Nota: A omissão de receita a tributar em fevereiro/08 é igual a zero pois apuramos valor negativo.
Nota: A omissão de receita a tributar em março/08 é igual a zero pois a omissão apurada nesse mês é inferior ao valor negativo apurado em fevereiro/08.
Nota: A omissão de receita a tributar em abril/08 é igual a omissão apurada nesse mês mais a apurada em março deduzida do valor negativo apurado em fevereiro.
Nota: A omissão de receita a tributar em maio/08 é igual a zero pois apuramos valor negativo.
Nota: a omissão de receita a tributar em junho/08 é igual a zero pois o valor da omisão apurado nesse mês é inferior ao valor negativo apurado em maio.
Nota: a omissão de receita a tributar em julho/08 é igual a zero pois o valor da omisão apurado nesse mês mais o valor apurado em junho é inferior ao valor negativo apurado em maio.
Nota: a omissão de receita a tributar em agosto/08 é igual a zero pois o valor da omisão apurado nesse mês mais o valor apurado em julho mais o valor apurado em junho é inferior ao valor negativo apurado em maio.
Nota: a omissão de receita a tributar em setembro/08 é igual ao valor da omisão apurado nesse mês mais o valor apurado em agosto mais o valor apurado em julho mais o valor apurado em junho menos o valor negativo apurado em maio limitado a R$3.457.738,88.

Quadro 10 - Apuração da Omissão de Receita Mensal

Descrição	31/07/2008	31/08/2008	30/09/2008	31/10/2008	30/11/2008	31/12/2008	Total Anual
10.1 - (+) Grupo de Contas "310.1 - RECEITAS DE SERVICO DE ABAST D'AGUA" / Grupo de Contas "311 - RECEITAS SERVICO ABASTECIMENTO AGUA"	38.610.819,00	43.758.676,95	42.332.677,82	47.686.527,30	60.854.062,79	47.388.902,00	530.386.056,01
10.2 - (+) Grupo de Contas "310.2 - RECEITAS DE SERVICOS DE ESGOTOS" / "312 - RECEITAS SERVICOS DE ESGOTOS"	9.767.895,61	10.918.123,51	10.050.872,30	11.563.315,42	2.204.322,82	15.529.916,69	126.977.283,29
10.3 - (=) Total da Receita Bruta Escriturada	48.378.714,61	54.676.800,46	52.383.550,12	59.249.842,72	63.058.385,61	62.918.818,69	657.363.339,30
10.4 - Receita Omitida (Lin. 1.7 - Lin. 10.3)	3.529.752,22	39.483,23	3.003.236,25	1.606.202,45	-1.752.216,25	-538.262,55	3.457.738,88
10.5 - Omissão de Receita a Tributar no Mês	0,00	0,00	945.778,01	0,00	0,00	0,00	3.457.738,88
10.6 - Omissão de Receita a Tributar Acumulada Até o Período	2.511.960,87	2.511.960,87	3.457.738,88	3.457.738,88	3.457.738,88	3.457.738,88	3.457.738,88

A omissão de receita apurada no ano foi de R$3.457.738,88.

Nota: A omissão de receita a tributar em fevereiro/08 é igual a zero pois apuramos valor negativo.
Nota: A omissão de receita a tributar em março/08 é igual a zero pois a omissão apurada nesse mês é inferior ao valor negativo apurado em fevereiro/08.
Nota: A omissão de receita a tributar em abril/08 é igual a omissão apurada nesse mês mais a apurada em março deduzida do valor negativo apurado em fevereiro.
Nota: A omissão de receita a tributar em maio/08 é igual a zero pois apuramos valor negativo.
Nota: a omissão de receita a tributar em junho/08 é igual a zero pois o valor da omisão apurado nesse mês é inferior ao valor negativo apurado em maio.
Nota: a omissão de receita a tributar em julho/08 é igual a zero pois o valor da omisão apurado nesse mês mais o valor apurado em junho é inferior ao valor negativo apurado em maio.
Nota: a omissão de receita a tributar em agosto/08 é igual a zero pois o valor da omisão apurado nesse mês mais o valor apurado em julho mais o valor apurado em junho é inferior ao valor negativo apurado em maio.
Nota: a omissão de receita a tributar em setembro/08 é igual ao valor da omisão apurado nesse mês mais o valor apurado em agosto mais o valor apurado em julho mais o valor apurado em junho menos o valor negativo apurado em maio limitado a R$3.457.738,88.

Como a fiscalização bem observou, os dados da receita auferida pela fiscalizada foram extraídos das contas contábeis 310.1 e 301.2, em relação ao período de 01/01/2008 a 31/10/2008; e das contas contábeis 311 e 312, em relação ao período de 01/11/2008 a 31/12/2008.

Desta forma, o lançamento está revestido das imposições trazidas pelo art. 142, do CTN:

> *Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Interessante é que a recorrente argumenta que a fiscalização deveria comprovar que efetivamente houve omissão de receitas, mas se esquece de que ela própria forneceu os dados a partir dos quais a fiscalização efetuou o lançamento tributário.

Erro na forma de apuração da receita omitida, alegação de não realização de auditoria. Vício material do lançamento.

A recorrente alegou cerceamento de seu direito de defesa referente à **infração 0001 (2ª parte)**.

Compete frisar que o art. 59, do Decreto 70.235/1972, é quem estabelece as hipóteses de nulidade do auto de infração:

> *Art. 59. São nulos:*
>
> *I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
>
> *II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Também não entendo estar presente a referida restrição, pois, conforme tratado acima, a recorrente é quem forneceu os elementos que foram utilizados pela fiscalização para o lançamento fiscal, razão pela qual tal alegação deve ser afastada.

Por fim, alega a recorrente que o lançamento deveria ser feito por notificação de lançamento, e não por auto de infração.

Incorreta está a conclusão da recorrente.

O auto de infração decorre de procedimento fiscal, em que a autoridade tributária apura fatos geradores de tributos que deveriam ser declarados e recolhidos.

A notificação de lançamento, por sua vez, não depende de procedimento de fiscalização na empresa. Basta uma análise dos dados fornecidos pela empresa vistoriada para que a autoridade fiscal emita tal notificação. Como exemplo, valores declarados em DCTF e não recolhidos são exigidos por meio de notificação de lançamento, pois não necessitam de uma análise mais detalhada da fiscalização.

A recorrente não declarou os valores divergentes apurados nesta infração, logo a Receia Federal não conseguiria exigir a obrigação tributária a partir da análise de seus sistemas, necessitando enviar uma autoridade fiscal à empresa para confirmar a divergência e efetuar o lançamento, corretamente, por meio de auto de infração.

Nesse sentido, afasto o pedido de nulidade quanto a esta infração.

Infração 0002 (1ª parte). Nulidade. Ausência da identificação da matéria tributável relacionada à glosa de despesas supostamente não comprovadas

A recorrente pleiteia a nulidade desta infração trazendo os mesmos argumentos apresentados na infração de omissão de receitas. Alega que a fiscalização elaborou planilha consolidada com os valores a serem lançados, não permitindo uma análise detalhada sobre quais valores foram mantidos e quais foram exonerados do lançamento, uma vez que a fiscalização afirmou que parte dos valores, que se referiam a despesas comprovadas, não seriam objeto de autuação. Com isso, também estaria violado seu direito de defesa.

Pois bem.

Entendo que este argumento da recorrente também merece ser afastado.

A fiscalização intimou a empresa a apresentar justificativa em relação à divergência existente entre os valores de despesas constantes nos arquivos contábeis fornecidos pela própria empresa e os valores informados na DIPJ 2009, ac 2008, conforme se pode verificar de trecho do Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 11/06/2012 (e-fls. 449 e 450):

> 1.1 Foi informado na linha 30 - "Serviços Prestados por Pessoa Jurídica", da Ficha 04A - Custos dos Bens e Serviços Vendidos - PJ em Geral", da DIPJ 2009, o valor de R$ 237.002.629,92. Entretanto, ao analisarmos os arquivos digitais que foram enviados para o SPED, constatamos que esse contribuinte não relacionou nenhuma conta do seu plano de contas à conta "3.01.01.0301.15.00 - Serviços

Prestados por Pessoa Jurídica", do plano de contas referencial, previsto no ADE COFIS nº 20/09.

2. Em vista dessas constatações, fica o contribuinte acima identificado INTIMADO a, no prazo de 5 (cinco) dias úteis, a contar da ciência deste termo:

2.1 Quanto ao item 1.1, acima, informar quais contas contábeis foram consideradas para se chegar ao valor de R$ 237.002.629,92;

2.2 Entregar original ou cópia autenticada da documentação hábil e idônea que justifique os lançamentos contábeis efetuados na conta "410.123.7F4.017.01744.310.000000 - FORÇA", caracterizados em anexo;

2.3 Entregar original ou cópia autenticada da documentação hábil e idônea que justifique os lançamentos contábeis efetuados na conta "410.123.7F3.064.02249.310.000000 - FORÇA", caracterizados em anexo;

2.4 Entregar original ou cópia autenticada da documentação hábil e idônea que justifique os lançamentos contábeis efetuados na conta "410.123.7F2.041.01645.301.000000 - SERV. DE CONS. E MANUT. DE SISTEMAS", caracterizados em anexo;

2.5 Entregar original ou cópia autenticada da documentação hábil e idônea que justifique os lançamentos contábeis efetuados na conta "410.123.7D4.142.02292.301.000000 - SERV. DE CONS. E MANUT. DE SISTEMAS", caracterizados em anexo;

2.6 Entregar original ou cópia autenticada da documentação hábil e idônea que justifique os lançamentos contábeis efetuados na conta "410.123.7E4.106.02417.310.000000 - FORÇA", caracterizados em anexo;

2.7 Entregar original ou cópia autenticada da documentação hábil e idônea que justifique os lançamentos contábeis efetuados na conta "410.123.7J4.030.01252.310.000000 - FORÇA", caracterizados em anexo;

2.8 Entregar original ou cópia autenticada da documentação hábil e idônea que justifique os lançamentos contábeis efetuados na conta "410.123.7L2.339.02720.301.000000 - SERV. DE CONS. E MANUT. DE SISTEMAS ", caracterizados em anexo;

2.9 Entregar original ou cópia autenticada da documentação hábil e idônea que justifique os lançamentos contábeis efetuados na conta "410.123.7M2.340.02748.301.000000 - SERV. DE CONS. E MANUT. DE SISTEMAS ", caracterizados em anexo;

2.10 Entregar original ou cópia autenticada da documentação hábil e idônea que justifique os lançamentos contábeis efetuados na conta "41130309 - LUZ E FORÇA", caracterizados em anexo.

No referido Termo, a fiscalização anexou as contas contábeis citadas acima, para que a empresa tivesse ciência dos valores questionados pela fiscalização.

Na resposta de 21/06/2012 (e-fl. 498), a empresa apresentou cópias de contas energia lançadas como "FORÇA" em resposta aos itens 2.2, 2.3, 2.6 e 2.7 do Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 11/06/2012.

Em razão de resposta parcial ao referido Termo, a empresa foi novamente intimada a apresentar documentos faltantes, por meio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 01/08/2012 (e-fls. 524 e 525):

> 1.1 Até a presente data, o "Termo de Constatação e Intimação Fiscal", de 11.06.12, ainda não foi integralmente atendido.
>
> 2. Em vista dessa constatação, fica o contribuinte acima identificado REINTIMADO a, no prazo de 5 (cinco) dias úteis, a contar da ciência deste termo:
>
> 2.1 informar quais contas contábeis foram consideradas para se chegar ao valor de R$ 237.002.629,92, informado na linha 30 - "Serviços Prestados por Pessoa Jurídica", da Ficha 04A - Custos dos Bens e Serviços Vendidos - PJ em Geral", da DIPJ 2009;
>
> 2.2 Entregar original ou cópia autenticada da documentação hábil e idônea que justifique os lançamentos contábeis efetuados na conta "410.123.7F2.041.01645.301.000000 - SERV. DE CONS. E MANUT. DE SISTEMAS", caracterizados em anexo;
>
> 2.3 Entregar original ou cópia autenticada da documentação hábil e idônea que justifique os lançamentos contábeis efetuados na conta "410.123.7D4.142.02292.301.000000 - SERV. DE CONS. E MANUT. DE SISTEMAS", caracterizados em anexo;
>
> 2.4 Entregar original ou cópia autenticada da documentação hábil e idônea que justifique os lançamentos contábeis efetuados na conta "410.123.7L2.339.02720.301.000000 - SERV. DE CONS. E MANUT. DE SISTEMAS ", caracterizados em anexo;
>
> 2.5 Entregar original ou cópia autenticada da documentação hábil e idônea que justifique os lançamentos contábeis efetuados na conta "410.123.7M2.340.02748.301.000000 - SERV. DE CONS. E MANUT. DE SISTEMAS ", caracterizados em anexo.

Em todas as intimações, a fiscalização deixava claro que a empresa não tinha atendido integralmente ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 11/06/2012. A documentação apresentada pela empresa foi aceita pela fiscalização como comprovação das despesas solicitadas, com exceção de algumas notas fiscais que, apesar de constar nas respostas como apresentadas, não foram juntadas. Desta forma, resta claro que as respostas da própria empresa, e a convalidação pela fiscalização dos documentos apresentados, demonstram quais são os documentos que foram aceitos como comprovantes das despesas solicitadas. Por outro lado, a documentação que não foi apresentada pela recorrente serviu de base de lançamento nesta infração.

A indicação da matéria tributável torna-se mais presente na planilha do Quadro 5 (e-fls. 3022 e 3023), que acompanha o Relatório Fiscal do auto de infração, a partir da qual a fiscalização demonstra quais são os valores, por mês, que fazem parte do lançamento fiscal:

Quadro 5 - Apuração da Glosa das Despesas Discriminadas Acumulada

Descrição	31/01/2008	29/02/2008	31/03/2008	30/04/2008	31/05/2008	30/06/2008
5.1 - (+) Conta "410.123.7F2.041.01645.301.000000 - Serv.de Cons. e Manut.de Sistemas"	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
5.2 - (+) Conta "410.123.7D4.142.02292.301.000000 - Serv.de Cons. e Manut.de Sistemas"	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	83.478,08
5.3 - (+) Conta "410.123.7E4.106.02417.310.000000 - FORCA"	67.085,04	138.042,67	138.042,67	138.042,67	138.042,67	138.042,67
5.4 - (+) Conta "410.123.7J4.030.01252.310.000000 - FORCA"	0,00	0,00	185.000,34	185.000,34	185.000,34	185.000,34
5.5 - (+) Conta "410.123.7L2.339.02720.301.000000 - Serv.de Cons. e Manut de Sistemas"	0,00	0,00	117.565,08	117.565,08	117.565,08	117.565,08
5.6 - (+) Conta "410.123.7M2.340.02748.301.000000 - Serv.de Cons. e Manut.de Sistemas"	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	114.461,58
5.7 - (=) Total da Glosa das Despesas Discriminadas Acumulada Até o Período	67.085,04	138.042,67	440.608,09	440.608,09	440.608,09	638.547,75

Nota: O valor constante da linha 5.1 do mês de outubro é igual a 113.599,23 (+) 225.499,03.
Nota: O valor constante da linha 5.3 do mês de fevereiro é igual a 67.085,04 (+) 70.957,63.
Nota: O valor constante da linha 5.3 do mês de setembro é igual a 67.085,04 (+) 70.957,63 (+) 67.907,27.
Nota: O valor constante da linha 5.5 do mês de julho é igual a 117.565,08 (+) 140.369,53.
Nota: O valor constante da linha 5.6 do mês de julho é igual a 114.461,58 (+) 140.369,53.
Nota: O valor constante da linha 5.6 do mês de agosto é igual a 114.461,58 (+) 140.369,53 (+) 96.192,14.

Quadro 5 - Apuração da Glosa das Despesas Discriminadas Acumulada

Descrição	31/07/2008	31/08/2008	30/09/2008	31/10/2008	30/11/2008	31/12/2008	Total Anual
5.1 - (+) Conta "410.123.7F2.041.01645.301.000000 - Serv.de Cons. e Manut.de Sistemas"	0,00	0,00	113.599,23	339.098,26	339.098,26	339.098,26	339.098,26
5.2 - (+) Conta "410.123.7D4.142.02292.301.000000 - Serv.de Cons. e Manut.de Sistemas"	83.478,08	83.478,08	83.478,08	83.478,08	83.478,08	83.478,08	83.478,08
5.3 - (+) Conta "410.123.7E4.106.02417.310.000000 - FORCA"	138.042,67	138.042,67	205.949,94	205.949,94	205.949,94	205.949,94	205.949,94
5.4 - (+) Conta "410.123.7J4.030.01252.310.000000 - FORCA"	185.000,34	185.000,34	185.000,34	185.000,34	185.000,34	185.000,34	185.000,34
5.5 - (+) Conta "410.123.7L2.339.02720.301.000000 - Serv.de Cons. e Manut.de Sistemas"	257.934,61	257.934,61	257.934,61	257.934,61	257.934,61	257.934,61	257.934,61
5.6 - (+) Conta "410.123.7M2.340.02748.301.000000 - Serv.de Cons. e Manut.de Sistemas"	254.831,11	351.023,25	351.023,25	351.023,25	351.023,25	351.023,25	351.023,25
5.7 - (=) Total da Glosa das Despesas Discriminadas Acumulada Até o Período	919.286,81	1.015.478,95	1.196.985,45	1.422.484,48	1.422.484,48	1.422.484,48	1.422.484,48

Nota: O valor constante da linha 5.1 do mês de outubro é igual a 113.599,23 (+) 225.499,03.
Nota: O valor constante da linha 5.3 do mês de fevereiro é igual a 67.085,04 (+) 70.957,63.
Nota: O valor constante da linha 5.3 do mês de setembro é igual a 67.085,04 (+) 70.957,63 (+) 67.907,27.
Nota: O valor constante da linha 5.5 do mês de julho é igual a 117.565,08 (+) 140.369,53.
Nota: O valor constante da linha 5.6 do mês de julho é igual a 114.461,58 (+) 140.369,53.
Nota: O valor constante da linha 5.6 do mês de agosto é igual a 114.461,58 (+) 140.369,53 (+) 96.192,14.

Como visto, a fiscalização intimou mais de uma vez a empresa para apresentar esclarecimentos e documentação hábil e idônea que comprovasse as despesas constantes na conta contábil "3.01.01.0301.15.00 - Serviços Prestados por Pessoa Jurídica", mas não logrou êxito na obtenção da documentação.

Para ser contabilizada uma despesa - e ainda não estou me adentrando na discussão de dedutibilidade fiscal -, a empresa deve estar de posse de documentação mínima comprobatória de sua existência: nota fiscal, comprovante de pagamento, comprovante de transporte (no caso de mercadorias), comprovação da efetividade do serviço (no caso de serviços), etc..

Além disso, para que seja considerada dedutível para fins fiscais, a despesa deve se enquadrar nos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade às atividades da empresa.

E tal documentação somente pode ser fornecida por quem a aproveitou, qual seja, a empresa que se utiliza desta permissão legal.

Não é a fiscalização que deve comprovar que a despesa não existiu, mas sim a empresa quem deve fornecer os elementos necessários à certeza de sua ocorrência e, para fins fiscais, da necessidade às atividades desenvolvidas por ela.

É de se reparar que os valores da planilha de lançamento estão destacados por conta contábil e por mês, o que facilitaria a verificação por parte da recorrente sobre quais documentos deveria apresentar. Repise-se que é a empresa quem deveria saber quais são as despesas que estão contabilizadas nas referidas contas contábeis. Entretanto, prefere a recorrente permanecer no campo das alegações e atribuir à fiscalização uma responsabilidade que não é seu dever legal.

Isto posto, afasto o pedido de nulidade.

Infração 003. Nulidade. Ausência da identificação da matéria tributável relacionada à glosa de despesas com perdas de créditos

Como já tratado no relatório acima, a recorrente inova em suas razões de recorrer, ao trazer argumento que não havia sido levantado na impugnação.

Poder-se-ia fundamentar o afastamento da pretensão da recorrente em socorro à preclusão processual contida no art. 17 do Decreto nº 70.235/1972:

> *Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

Entretanto, na eventual possibilidade de reconhecimento de ofício, uma vez que o questionamento aqui trazido também foi apresentado em relação às infrações 1, 2 (1ª parte) e 3, e, por fim, em respeito aos membros do Colegiado, não vejo problemas em adentrar à questão postulada.

Como já apresentado em relação às infrações destacadas acima, a própria recorrente é quem apresentou todos arquivos de que partiu a fiscalização, para efetuar o lançamento fiscal.

Observo que as intimações fiscais lavradas durante o procedimento fiscal e os quadros anexados ao auto de infração demonstram que a fiscalização sempre utilizou como base de lançamento os valores divergentes entre o que fora contabilizado pela recorrente e os valores constantes em seus arquivos digitais.

Mister não olvidar que não é a fiscalização quem deve comprovar que a despesa não existiu, mas sim a empresa quem deve fornecer os elementos necessários à certeza de sua ocorrência e, para fins fiscais, da necessidade às atividades desenvolvidas por ela.

Diante disso, afasto o pedido de nulidade.

MÉRITO

Infração 0002 (2ª parte). Improcedência da "Glosa do Saldo da Conta Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa".

A recorrente aduz que a fiscalização partiu de uma informação concreta para inferir uma informação desconhecida, sem ter base legal para tanto, veja-se:

1) O lançamento a crédito da conta ativa redutora de "Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa" (conta nº 11125003) tem como contrapartida um débito na conta de resultado "Perdas de Créditos não Liquidados" (conta nº 41300009)

2) Como a recorrente confirmou que havia um saldo a maior de R$ 1.093.972,76, em 31/12/2008, na conta de "Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa" (conta nº 11125003), a fiscalização deduziu que a conta de resultado foi reduzida no mesmo montante, razão pela qual efetuou o lançamento fiscal.

Veja o trecho constante no Relatório da Auditoria Fiscal do IRPJ e da CSLL, com Reflexos Relativos ao PIS/PASEP e à COFINS (Relatório Fiscal), que trata da referida infração:

Outro valor de despesa não comprovada diz respeito ao '*Saldo a Maior da Conta "11125003 - PROVISAO PARA CRED DE LIQUID DUVIDOSA"*', constante da linha 6.7. Chegamos ao valor do mês de dezembro, a partir da afirmação da fiscalizada, através de uma de suas Respostas, de 04.09.12, que, ao admitir que o saldo da conta "*11125003 – PROVISAO PARA CRED DE LIQUID DUVIDOSA*", em 31.12.08, estava majorado, indevidamente, em R$1.093.972,76; admite, por dedução, se considerarmos o funcionamento das contas envolvidas, que o saldo da conta de despesa "*41300009 - PERDAS POR CREDITOS NAO LIQUIDADOS*" está, igualmente, majorado, indevidamente. Registre-se que ficou esclarecido durante a fiscalização que a fiscalizada nos informou que efetuava a contabilização da perda de crédito não recebido debitando a conta de despesa "*41300009 - PERDAS POR CREDITOS NAO LIQUIDADOS*" e creditando a conta redutora do ativo "*11125003 – PROVISAO PARA CRED DE LIQUID DUVIDOSA*", conforme constou da Resposta, de 06.03.12. Por outro lado, na recuperação da perda do crédito, fazia o inverso: debitava a conta redutora do ativo "*11125003 – PROVISAO PARA CRED DE LIQUID DUVIDOSA*" e creditava a conta de despesa "*41300009 - PERDAS POR CREDITOS NAO LIQUIDADOS*", conforme se depreende da Resposta, de 04.09.12.

A recorrente apresenta em seu recurso voluntário as seguintes razões:

29.3. Relativamente a esse item do lançamento (Infração 0002), a Autoridade Fiscal entendeu que poderia partir de uma informação relativamente a um "costume" na técnica contábil da contribuinte para – apenas por isso – presumir / deduzir que o saldo da conta Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa estava majorado. O que a Autoridade Fiscal não fez, mas deveria ter feito, é auditar especificamente a conta cujo saldo estaria (segundo a sua percepção) majorado. Utilizar a informação da Contribuinte sobre como realizava o método de partida dobrada não é suficiente para a Autoridade Fiscal demonstrar – detalhadamente – quais os fatos que levaram à infração de lei tributária.

30. O equívoco da Autoridade Fiscal não é de menor importância, pois nada comprova que é verdadeira a "dedução" da Autoridade Fiscal. Ao analisar as razões da Contribuinte, a DRJ limita-se a afirmar que a contribuinte não contrapôs a "*constatação*" efetuada pela fiscalização. Ora, o cerne da questão é que, no presente caso, não houve "*constatação*" de infração pela autoridade fiscal, mas mera *dedução* de que teria havido majoração da conta "PERDAS POR CRÉDITOS NÃO LIQUIDADOS". A constatação de um fato prescinde de uma análise dos elementos que o circunscreve, o que, indubitavelmente, não ocorreu no presente caso.

30.1. A decisão recorrida, ao afirmar que caberia à contribuinte provar que a conta "PERDAS POR CRÉDITOS NÃO LIQUIDADOS" não estaria majorada, pretendeu inverter o ônus da prova, sem qualquer respaldo legal para tanto. Frise-se que, à exceção das presunções estabelecidas em lei, cabe à autoridade fiscal o ônus de comprovar que houve infração à legislação tributária, de forma clara e fundamentada, de modo a franquear meios de defesa ao sujeito passivo.

Entendo que tem não razão a recorrente.

Antes, porém, de adentrar nas razões de minha convicção, convém observar que a nova contabilidade - baseada nas normas internacionais editadas pelo IASB (International Accounting Standards Board), que é um instituto que tem como objetivo fixar regras contábeis internacionais - trata como provisão apenas os valores que aumentam o passivo contábil, e definem as reduções de ativo como perdas estimadas.

É o que define o CPC 25, que trata das Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes e que correlaciona com as Normas Internacionais de Contabilidade constantes no IAS 37.

> *7. Este Pronunciamento Técnico define provisão como passivo de prazo ou valor incertos. Em alguns países o termo "provisão" é também usado no contexto de itens tais como depreciação, redução ao valor recuperável de ativos e créditos de liquidação*

duvidosa: estes são ajustes dos valores contábeis de ativos e não são tratados neste Pronunciamento Técnico.

Assim, deve-se entender a citação à "provisão de créditos de liquidação duvidosa" como "perdas estimadas em créditos de liquidação duvidosa".

Pois bem.

Segundo os ensinamentos de Silvério das Neves e Paulo Viceconti[1], o termo "Provisão" refere-se a despesas com perdas de ativos ou com a constituição de obrigações que, embora já tenham seu fato gerador contábil já ocorrido, não podem ser medidas com exatidão e têm, portanto, caráter estimativo. Sua constituição decorre da aplicação do Princípio Contábil da Oportunidade, que dispõe sobre o momento do reconhecimento das variações patrimoniais, e do Princípio Contábil do Conservadorismo (Prudência), que determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo.

Quanto à provisão para créditos de liquidação duvidosa, definem os autores que *É uma provisão que deve ser constituída por empresas que realizam vendas a prazo e assumem o risco de eventuais perdas no recebimento de seus créditos que não possuam reserva de domínio, alienação fiduciária em garantia, ou garantia real (hipoteca, penhor e anticrese)* [2].

Por sua natureza de indefinitividade, a legislação fiscal determinou a anulação dos efeitos da constituição das provisões e, excepcionalmente e taxativamente, a legislação elencou algumas provisões que poderiam gerar efeito fiscal, qual seja, redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que não é o caso da provisão aqui discutida.

Em regra, a provisão para créditos de liquidação duvidosa é contabilizada como uma conta redutora de ativo (direito), pois tende a reduzir o valor que uma empresa tem como crédito perante terceiros. Como contrapartida, o lançamento contábil se dá como uma despesa no resultado.

Desta forma, não entendo que a fiscalização tenha presumido a influência no resultado da contabilização da provisão, pois, como visto, esta é uma regra contábil que inevitavelmente deve ser aplicada.

Não obstante, há casos em que os lançamentos contábeis de constituição de provisão não transitam pelo resultado, porque se opta por contabilizar os lançamentos, de reversão de provisão (receita) de período de anterior e de constituição de nova provisão no período corrente, pelo saldo existente entre os lançamentos (*net*). Em razão disso, o valor de despesa contábil não corresponde ao valor da provisão constituída. Entretanto, a empresa deve comprovar que houve reversão de provisão constituída no período imediatamente anterior e que efetuou a contabilização pelo *net*, demonstrando ainda os ajustes fiscais no Lalur.

Portanto, esta forma de contabilização não afasta a premissa de que a contrapartida da constituição de uma provisão de créditos de liquidação duvidosa se dá como uma despesa no resultado contábil.

[1] in Contabilidade Avançada e análise das demonostrações financeiras, 16ª edição, p. 69
[2] in Contabilidade Avançada e análise das demonostrações financeiras, 16ª edição, p. 73

Como exemplo, trago por hipótese caso em que uma empresa contabiliza, no marco zero, uma provisão de 100 (a crédito no ativo), com contrapartida de 100 (a débito no resultado). No ano 1 (que, no caso deste processo, corresponderia ao período de lançamento do auto de infração), estorna toda esta provisão, e constitui nova provisão. Em relação a essa nova provisão, a empresa poderia contabilizar de duas formas, sendo que trarei 3 exemplos com valores diferentes para a nova provisão, para facilitar a didática:

1) Regra 1 - trânsito de todos os lançamentos pelo resultado contábil - Nova Provisão = 100

1.1) Desconstituição da provisão - contabilização de 100 (a débito no ativo).

1.2) Constituição de nova provisão de 100 - contabilização de 100 (a crédito no ativo).

Resultado - contrapartida de 100 (a crédito no resultado) e de 100 (a débito no resultado).

2) Regra 2, Exemplo 1 - trânsito pelo resultado contábil somente do saldo (*net*) das provisões (desconstituição e constituição) - Nova Provisão = 120

2.1) Desconstituição da provisão anterior de 100 - contabilização de 100 (a débito no ativo)

2.2) Constituição de nova provisão de 120 - contabilização de 120 (a crédito no ativo)

Resultado - contrapartidas no resultado de 20 (a débito no resultado), que é o resultado da subtração de 120 (a débito no resultado) e 100 (a crédito no resultado).

3) Regra 2, Exemplo 2 - trânsito pelo resultado contábil somente do saldo (*net*) das provisões (desconstituição e constituição) - Nova Provisão = 100

3.1) Desconstituição da provisão anterior de 100 - contabilização de 100 (a débito no ativo)

3.2) Constituição de nova provisão de 100 - contabilização de 100 (a crédito no ativo)

Resultado - com contrapartida no resultado de 0 (ou seja, sem contrapartida no resultado), que é o resultado da subtração de 100 (a débito no resultado) e 100 (a crédito no resultado).

Como demonstrado, o saldo da conta ativa redutora de provisão para créditos de liquidação duvidosa nem sempre pode integralmente transitar pelo resultado.

Entretanto, esta forma de contabilização (somente pelo saldo) não serve para afastar o lançamento desta infração. Isto porque a empresa também não demonstrou que eventual reversão da provisão constituída em período anterior foi contabilizada pelo saldo.

Outro ponto que deveria ser demonstrado pela recorrente refere-se ao efeito da constituição da provisão na base de lançamento para o IRPJ. O referido imposto é calculado como base no lucro real, que parte do lucro líquido calculado segundo as normas contábeis, mas que deverá ser ajustado (lucro contábil) no livro de apuração do lucro real (Lalur). Além de reconhecer que a provisão foi indevidamente constituída a maior, a empresa não demonstrou que sua contrapartida no resultado (como despesa) teve seus efeitos fiscais anulados, a partir da comprovação da sua adição no Lalur.

Desta feita, voto por negar provimento quanto a este ponto.

Infração 003. Improcedência da glosa de despesas com perdas de créditos não recebidos. Postergação não considerada.

Questiona a recorrente que a fiscalização deixou de considerar os efeitos da postergação decorrentes das perdas de créditos não recebidos - créditos com pessoas vinculadas, créditos abaixo de R$ 5.000,00 e créditos acima de R$ 5.000,00 -.

Entendo que somente deve ser avaliado se a empresa efetivamente tributou posteriormente as perdas baixadas no ano de 2008. Em se confirmando a tributação, deve-se concluir que a fiscalização deixou de considerar os efeitos da postergação.

Pois bem.

Pelo que consta no processo, a recorrente alterou seus sistemas contábeis no referido ano de 2008. Assim, teve grandes dificuldades em atender a fiscalização, principalmente em relação à apresentação de arquivos digitais e à prestação de esclarecimentos decorrentes de cotejamento entre contas contábeis de que tratam este tópico.

E, em razão dessa dificuldade, percebe-se que a fiscalização concedeu prazos extremamente dilatórios à empresa fiscalizada, para que atendesse a contento o pedido fiscal. Mesmo diante da postergação contumaz do atendimento à fiscalização, a autoridade fiscal deixou de agravar a multa de ofício, talvez por entender que os esclarecimentos haviam sido prestados, embora a documentação não deixasse o trabalho ser desenvolvido como desejado.

Entretanto, em relação à falta de demonstração da efetiva tributação das perdas com créditos que não seguiam os ditames do artigo 340 do RIR/99, percebi que a fiscalização não teve outra alternativa a não ser lavrar o competente auto de infração em relação à baixa dos créditos de liquidação duvidosa.

É de se reparar que a própria recorrente confessa que tais créditos foram indevidamente baixados do seu resultado contábil, e, por conseguinte, do resultado fiscal.

O que se pede é que sejam considerados os efeitos da postergação do IRPJ e da CSLL.

Entretanto, como se pode ver dos documentos acostados no processo, não há nenhum elemento de concretude que possa provar a efetiva tributação, em períodos posteriores, das perdas baixadas em 2008.

Pior! O Lalur de 2008 prova o contrário!

É obvio que os valores de R$ 3.892,49, R$ 56.586.797,00 e R$ 1.539.679,58 não foram adicionados na parte A do Lalur, uma vez que a própria empresa confessou que os valores foram deduzidos do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano de 2008.

Não obstante isso, os valores acima deveriam ser controlados na parte B do referido livro, para serem adicionados na parte A do Lalur no período de sua tributação. Mas, isso não ocorreu! Conforme se observa da parte B do Lalur (e-fls 59 e 60), em relação à Base de Cálculo Negativa e ao Lucro Real, respectivamente, somente há um lançamento devedor de R$ 3.187.744,55 que trata da utilização de base de cálculo negativa e de prejuízo fiscal para compensação com a base de cálculo da CSLL e com o Lucro Real apurados no ano de 2008, não tendo alguma pertinência com o valor aqui discutido.

Assim, é de se concluir que a própria recorrente não tinha interesse em controlar os débitos baixados da apuração fiscal para posterior inclusão na base de tributação do IRPJ e da CSLL.

Além disso, os efeitos da postergação somente são possíveis de acordo com o disposto no art. 273, do RIR/99:

> *Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):*
>
> *I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou*
>
> *II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.*
>
> *§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).*
>
> *§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).*

No caso, a empresa sequer demonstrou em qual período a redução indevida do lucro real foi compensada com a tributação da perda.

Tampouco se aplica ao caso, as disposições contidas no Parecer Normativo COSIT nº 02, de 28/08/1996, pelas mesmas razões acima aduzidas.

Sendo assim, incabível a aplicação da postergação a esta infração.

Parecer do IPAD

Na data de 23/10/2014, a recorrente anexa, intempestivamente, a este processo um Parecer elaborado pelo Instituto de Planejamento e Apoio ao Desenvolvimento Técnico e Científico - IPAD.

No parecer, a recorrente questiona aos técnicos sobre os efeitos da postergação na dedução, como perdas, de faturas de água e esgoto não pagas pelos consumidores na data do vencimento.

Após estudo sobre o programa GSAN (Sistema Integrado de Gestão de Serviços de Saneamento da Compesa), a partir da pergunta formulada pela recorrente, concluiu-se o seguinte:

> *Considerando o sistema computacional (software) utilizado para registro e controle dos fatos e atos contábeis da empresa COMPESA, é possível que uma fatura – vencida e não paga – de consumo de água e coleta de esgotamento sanitário tenha sido lançada como perda e, portanto, deduzida do resultado dessa empresa em mais de uma competência?*

> Nossa resposta é NÃO. Nenhuma fatura contabilizada pela Compesa em 2008, como perda fiscal, foi também considerada, em exercício posterior, como um crédito de liquidação duvidosa ou perda.
>
> A partir da perícia realizada, concluímos que não houve ocorrência de lançamentos de faturas vencidas e não pagas, como perdas fiscais, em mais de uma competência. Isso ficou constatado pelas análises realizadas nos capítulos 7 e 8, onde fica comprovado não ser possível tal fato acontecer pela execução normal do sistema GSAN, nem, tampouco, mediante a manipulação da base de dados, visto a mesma estar íntegra, com seus valores inteiramente compatíveis com os valores originais que foram contabilizados.

Não obstante a conclusão acima, o referido parecer apenas atesta que não houve dedução duplicada em relação às provisões para crédito de liquidação duvidosa. Entretanto, não foi essa acusação que foi atribuída à recorrente. A fiscalização autuou a empresa por deduzir indevidamente créditos que ainda não poderiam ter sido considerados como perda para fins da legislação fiscal, pois desrespeitados os prazos previstos na lei fiscal.

A recorrente, por sua vez, não traz nenhum elemento mais concreto de que houve efetivamente a postergação do tributo. Além disso, o sistema do qual que se serve a recorrente apresenta equívocos, sim, pois não deveria permitir a contabilização como perda de uma provisão que ainda não se permitiu sua dedução fiscal. Indago: Não houve nenhuma crítica ou uma mera indicação do sistema de que o procedimento utilizado pela recorrente estava incorreto?

Desta forma, nego provimento quanto a este ponto.

Infração 005. Impossibilidade de aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício.

A recorrente pugna pelo afastamento da aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício.

Na atual formação desta turma ordinária, sou vencido neste ponto por entender que as multas isolada e de ofício podem ser aplicadas concomitantemente, a partir do ano-calendário de 2007, em face da alteração dispositiva promovida pela Lei nº 11.488/2007 na redação do art. 44 da Lei 9.430/1996:

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *- de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

Pode-se extrair da redação atual da lei que o legislador permitiu a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício.

Por outro lado, alguns julgadores entendem que as multas podem ser aplicadas em um mesmo procedimento fiscal, entretanto esta permissão não contempla a concomitância. É a chamada Teoria da Consunção, monetizada pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que permite a aplicação da multa isolada somente no montante de base de cálculo que ultrapassa a base de cálculo da multa de ofício.

Com a devida *venia*, não entendo desta forma.

Desta feita, voto por negar provimento quanto a este ponto.

Outras infrações impugnadas:

Glosa de baixa de créditos com empresas ligadas

A recorrente alega que as empresas devedoras não eram ligadas a ela. Além disso, pede que eventual crédito mantido nesta infração seja compensado com prejuízo fiscal acumulado em 31/12/2008. Vejam-se suas razões:

78.1. Relativamente à "Infração 0003 – Linha 6.4", glosa de perda com créditos de pessoa ligada", cujos fatos geradores somam R$ 3.892,49, a Contribuinte esclarece que não é verdade que toda essa provisão tinha origem em créditos da Contribuinte para com seu controlador, o Estado de Pernambuco. Esses créditos tinham origem em dívidas de clientes outros das áreas pública e privada, em faturas de valor econômico reduzido.

78.1.1. De toda forma, a Contribuinte esclarece que, se reconhecida a nulidade do lançamento ou a improcedência das infrações anteriormente impugnadas, tem-se que – por decorrência – o crédito tributário resultante desta infração 0003, linha 6.4, seria compensável com o saldo de prejuízos acumulados de que dispunha a Contribuinte em 31.12.2008. Conforme indicado no próprio Auto de Infração do IRPJ, o saldo de prejuízos acumulados totalizava R$ 10.911.155,96. Isso demonstra que, nesta hipótese, o eventual crédito tributário decorrente da "Infração 0003 – Linha 6.4" deveria ser recalculado, razão pela qual esta infração é igualmente recorrida neste ato.

A recorrente faz a alegação de que não é verdade que toda essa provisão tinha origem em créditos com seu controlador. Entretanto, não traz nenhum elemento adicional para que seu pleito possa ser atendido.

Outrossim, pede que seja aproveitado prejuízo fiscal acumulado em 31/12/2008, mas se esquece de que todo o prejuízo fiscal contido no ano de 2008 foi utilizado pela fiscalização, na lavratura do auto de infração, inclusive para reduzir o lançamento desta infração.

Como se pode observar no auto de infração de IRPJ (e-fl. 2979), no início do ano de 2008, a empresa possuía prejuízo fiscal de R$ 16.244.604,99 (linha 1.2.). No encerramento do ano de 2008, a empresa apurou lucro real e se compensou de 30% do lucro real apurado. Assim, o prejuízo fiscal utilizado foi de R$ 5.333.449,03, restando um saldo de prejuízo fiscal de R$ 10.911.155,96. Na autuação fiscal, a fiscalização utilizou todo o saldo existente em 31/12/2008 (R$ 10.911.155,96) para compensar parte do valor lançado do auto de infração, que também contempla a infração aqui discutida.

Assim, não tem razão a recorrente, devendo seu pedido ser negado.

<u>Adições não computadas no Lucro Real - CSLL em decorrência do lançamento fiscal</u>

A empresa pede, por decorrência e reflexo dos pedidos de nulidade e improcedência das infrações constantes neste lançamento, que seja anulada a autuação quanto à adição da CSLL na base de cálculo do IRPJ, por obrigação legal.

Quanto à adição da CSLL na base de cálculo do IRPJ, convém observar que o fato gerador do imposto de renda está determinado pelo art. 43 do CTN:

> *Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*
>
> *I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

> *II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

A base de cálculo do imposto de renda, por sua vez, é o lucro real, que parte do lucro líquido da empresa e sofre alguns ajustes determinados ou permitidos por lei para que se chegue (ou se aproxime) na(à) verdadeira aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos. Conforme redação do inciso IX do parágrafo único do art. 249 do RIR/99, que tem como base legal o caput e o parágrafo único do art. 1º da Lei 9.316/1996, tem-se o seguinte:

> *Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):*
>
> *(...)*
>
> *Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:*
>
> *(...)*
>
> *IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional (Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, caput e parágrafo único);*

Assim, em decorrência legal, a CSLL deve ser adicionada ao lucro real.

Como os lançamentos quanto à CSLL foram mantidos por reflexos do IRPJ, tenho que a pleiteada exoneração da adição da CSLL lançada neste auto de infração no lucro real deve ser afastada, mantendo-se o lançamento da CSLL na sua integralidade.

Em continuidade, observo que a recorrente não traz mais nenhum questionamento quanto à própria CSLL, como, por exemplo, a replicação dos ajustes fiscais no lucro real para a base de cálculo da CSLL.

Desta forma, aplica-se também à CSLL as decisões relativas ao IRPJ, devendo serem mantidas todas as infrações.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de SUPERAR as alegações de nulidade, e no mérito, NEGAR provimento ao recurso voluntário, conforme os fundamentos acima aduzidos.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa

Voto Vencedor

Conselheira Livia de Carli Germano - Redatora Designada

Fui designada para redigir o voto vencedor e respectiva ementa exclusivamente com relação à multa isolada.

A Recorrente sustenta a impossibilidade de aplicação de multa isolada de 50% por falta de antecipação das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Ressalto que, sendo o caso de lançamento relativo ao ano-calendário de 2008, entendo não ser aplicável a Súmula CARF n. 105, uma vez que esta trata da redação da Lei 9.430/1996 na redação anterior à Lei 11.488/2007, e a multa isolada foi lançada com base no artigo 44, II, b da Lei 9.430/1997, com redação dada pela Lei 11.488/2007.

> *Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Pois bem. Sobre a matéria, tenho me filiado ao posicionamento de longa data adotado pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, desta Turma.

Segundo este entendimento, a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor; não obstante, pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na exata medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo, já que esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

É a máxima do direito punitivo que, para uma mesma conduta deve-se aplicar uma só punição.

A título ilustrativo reproduzo trecho do acórdão 1201-00.235, de 7 de abril de 2010, da lavra do ilustre Conselheiro:

> *As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.*
>
> *Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.*
>
> *Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.*

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3°:

Art. 3o - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.

O valor tributável é o mesmo (R$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R$ 3.826.453,79 (R$ 8.902.754,18 - R$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Assim, entendo que as multas isoladas devem ser canceladas na exata medida em que as suas bases sejam menores que as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL. No mais, sigo o elogiável voto do Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

(assinado digitalmente)

Livia de Carli Germano