

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

Processo nº 10510.001345/2004-16
Recurso nº 163.615 Voluntário
Acórdão nº 1102-00.270 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de agosto de 2010
Matéria CSLL
Recorrente EMPRESA MUNICIPAL DE URBANIZAÇÃO - EMURB
Recorrida 2A. TURMA/DRJ-SALVADOR /BA

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO - As subvenções para custeio da folha de pagamentos e respectivos encargos, recebidas de Prefeitura Municipal, integram o resultado operacional da pessoa jurídica beneficiária, mesmo sendo esta uma empresa pública, e sujeitam-se à incidência da contribuição social.

PAF – EMPRESA PÚBLICA. REGIME TRIBUTÁRIO – Às Empresas Públicas - constituídas que são como pessoas jurídicas de direito privado – submetem-se ao mesmo tratamento tributário dispensado às demais sociedades que exploram atividades econômicas, não se cogitando, em relação a elas, do benefício da imunidade recíproca prevista na Constituição Federal.

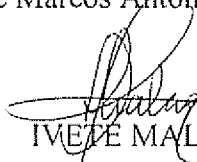
PAF - APURAÇÃO CONTÁBIL - A ciência contábil é formada por uma estrutura única composta de postulados e orientada por princípios. Sua produção deve ser a correta apresentação do patrimônio, com apuração de suas mutações e análise das causas de suas variações. A apuração contábil observará as três dimensões na qual está inserida e as quais deve servir: comercial - a Lei 6404/1976; contábil - Resolução 750/1992 e fiscal, que implica em chegar ao cálculo da renda, obedecendo a critérios constitucionais com fins tributários. A regência da norma jurídica originária de registro contábil tem a sua natureza dupla: descrever um fato econômico em linguagem contábil sob forma legal e um fato jurídico imposto legal e prescritivamente. Feito o registro contábil, como determina a lei, torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive a administração, fazendo prova a favor do sujeito passivo. Caso contrário, faz prova contra.

FALTA DE RECOLHIMENTO CSLL POR ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. A multa isolada por falta de recolhimento de CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser

aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por de votos e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa isolada, por concomitante, nos termos de relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos conselheiros José Sergio Gomes e Marcos Antonio Pires.



IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO –Presidente e Relatora

EDITADO EM: 01 SET 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros, José Sergio Gomes (Suplente convocado) Silvana Rescigno Barreto, Marcos Antonio Pires (suplente convocado) Frederico de Moura Theophilo e João Carlos Lima Junior(Vice-Presidente)

Relatório

Trata-se de lançamento para exigência da CSLL, conforme auto de infração de fls. 07/26, referente aos anos-calendários 1999 a 2003. O termo de verificação fiscal de fls. 34/41 aponta os seguintes fatos: a) incorreções na escrituração contábil; b) estorno de receitas indevidamente contabilizadas; c) notas fiscais não contabilizadas; d) exclusões indevidas da base de cálculo do tributo; e) falta de declaração e/ou recolhimento da CSLL; f) falta de recolhimento das estimativas. Enquadramento legal nos respectivos termos.

Irresignada a Contribuinte interpõe suas razões impugnatórias às fls. 431/468, onde, em síntese, ressalta sua natureza jurídica de Empresa Pública Municipal, que presta serviços públicos, atuando como agente arrecadador das taxas públicas, afastando-se de seu caráter de pessoa jurídica de direito privado, e agindo eminentemente no exercício do Poder de Polícia da Administração Pública.

Destaca que o fato de ter forma de pessoa jurídica de direito privado é irrelevante, para fins de determinação de seu regime jurídico. A simples constituição em forma de empresa de direito privado não implica, necessariamente, na sua subordinação ao regime privado. Deve prevalecer a essência do tipo do serviço que está sendo prestado.

Define, através de doutrinadores, o “**Regime Tributário das Empresas Públicas**” a partir das suas finalidades, para concluir que, em verdade, é uma empresa pública de natureza peculiar, que exerce atividades típicas de secretaria municipal de obras e urbanização e, em pequena proporção, pratica atividade de exploração econômica, em concorrência com a iniciativa privada.

Por um lado são imunes todos os recursos provenientes dos serviços e exercício do Poder de Polícia, por outra via estão sujeitos à tributação todos os rendimentos decorrentes da exploração da atividade econômica, consoante art. 150, § 3º, da Constituição, dispositivo que transcreve.

Nesse compasso, imperiosa a “**Exclusão de Receitas Decorrentes de Taxas da Base de Cálculo do IRPJ, posto que tais** receitas decorrentes da prestação de serviço público e do exercício do Poder de Polícia se enquadram no conceito de taxa, nos exatos termos do art. 145, inciso II, da Constituição Federal e do art. 77 do Código Tributário Nacional. Transcreve os dispositivos, para dizer que é necessária a reforma do Auto de Infração para que sejam excluídas todas as contas de resultado relacionadas às receitas decorrentes da prestação de serviço público e do exercício do Poder de Polícia, quais sejam: 1) Aforamento; 2) Taxas de Administração; 3) Transferência; 4) Taxa de Fiscalização; 5) Demarcação e Vistoria; 6) Regularização e Notificação; 7) Construção; 8) Habite-se; 9) Reforma do Imóvel; 10) Processo; 11) Desmembramento do Imóvel.

Mesmo que essas receitas não sejam objeto de tributação, vinha adotando procedimento contábil irregular, mas favorável à Fazenda Pública, pois todos os valores vinham sendo oferecidos à tributação. Havendo exclusão das referidas receitas da base de cálculo da CSLL, não há que se falar em valores devidos à Receita Federal, mas sim em valores a serem objeto de repetição do indébito, nos termos do Código Tributário Nacional, que



assegura ao contribuinte o direito de restituição do tributo pago indevidamente, ainda que recolhido de forma espontânea. Pede a **Exclusão dos Recursos decorrentes de Subvenções, pois o atuante majorou a Base de Cálculo do IR e ao** considerou os valores recebidos da Prefeitura Municipal de Aracaju, desconsiderando as exclusões efetuadas no LALUR, com indicação expressa de incidência do disposto no art. 391 do RIR/1999.

Comenta que houve a extinção de algumas secretarias e órgãos, com suas atividades e quadro de funcionários a ela repassados, por mandamento legislativo. É nada mais lógico que a Prefeitura de Aracaju se responsabilizasse pelo pagamento das despesas com o pagamento do pessoal transferido. Daí, a justificativa dos repasses dos valores à Contribuinte que não se tratam de Subvenções, como mencionado pela contabilidade, mas sim de mera transferência orçamentária da Prefeitura para a empresa pública equiparada a verdadeiro órgão da administração direta, enquadrando-se no conceito de verbas orçamentárias especialmente destinadas, prevista no art. 5º, alínea “b”, da Lei 429/75, imunes a qualquer tipo de tributação.

Reclama Dos Demais Pontos do Lançamento – Dos Lançamentos em Duplicidade da Conta “Processos” , discorre sobre o procedimento e aponta os equívocos. Reclama da duplicidade da cobrança da multa de ofício de 75% e aponta erros materiais nos ajustes realizados pelo autuante (a – Ajuste 05/1999 – Nota Fiscal nº 1342 na competência de maio de 1999; b – Ajuste 05/07/12/2000 – Nota Fiscal 1533).

Pede cancelamento das exigências e junta documentos de fls. 204 à 429; e o volume III, da folha 430 à 714.

Decisão de fls. 715/736, de 12/09/2007, acórdão 15-13.653, esta assim ementada:

Assunto Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 EMPRESA PÚBLICA REGIME TRIBUTÁRIO.

Às Empresas Públicas - constituídas que são como pessoas jurídicas de direito privado - deve ser dado o mesmo tratamento tributário dispensado às demais sociedades que exploram atividades econômicas, não se cogitando, em relação a elas, do benefício da imunidade recíproca prevista na Constituição Federal

Assunto Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO.

As subvenções para custeio da folha de pagamentos e respectivos encargos, recebidas de Prefeitura Municipal, integram o resultado operacional da pessoa jurídica beneficiária, mesmo sendo esta uma empresa pública, e sujeitam-se à incidência da contribuição social.

INCORREÇÕES NA ESCRITA CONTÁBIL.

Caso a pessoa jurídica não logre justificar os erros identificados em sua escrita contábil, tais como estornos indevidos, apropriação de receitas em desacordo com o regime de competência, etc, cabe a retificação dessas irregularidades e o lançamento de ofício da diferença de contribuição, se houver, que deixou de ser declarada



OMISSÃO DE RECEITAS

A falta de contabilização de notas fiscais regularmente emitidas caracteriza omissão de receitas.

FALTA DE RECOLHIMENTO

Cabe o lançamento de ofício dos valores registrados nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ e não declarados nas respectivas Declarações de Débitos e Créditos Federais - DCTF, e nem recolhidos

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. RETROATIVIDADE BENIGNA

A falta de recolhimento das estimativas mensais da contribuição social, autoriza o lançamento de ofício da multa isolada, ainda que coexistindo com a multa de ofício cominada em função de declaração inexata, exigida juntamente com a contribuição que deixou de ser paga, ressaltando-se, porém, que o percentual da penalidade isolada deve ser reduzido para 50% (cinquenta por cento), em obediência ao princípio da retroatividade da lei mais benigna.

Considera parcialmente procedentes os lançamentos relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e a multa isolada pela falta de recolhimento da CSLL por estimativa, a seguir demonstrados:

ESPÉCIE/PERÍODO-BASE	LANÇADO E IMPUGNADO	EXONERADO	MANTIDO
CSLL/1999	118.536,20	8.292,28	110.243,92
CSLL/2000	62.032,66	33.328,80	28.703,86
CSLL/2001	25.986,41	0,00	25.986,41
CSLL/2002	12.167,33	0,00	12.167,33
CSLL/2003	66.842,43	0,00	66.842,43
Multa Isolada CSLL/Jan 1999	4.746,77	1.582,26	3.164,51
Multa Isolada CSLL/Dez 1999	82.877,99	32.472,36	50.405,63
Multa Isolada CSLL/Jul 2000	13.279,76	4.426,59	8.853,17
Multa Isolada CSLL/Set 2000	19.142,47	6.380,83	12.761,64
Multa Isolada CSLL/Dez 2000	14.103,62	14.103,62	0,00
Multa Isolada CSLL/Fev 2001	43.889,12	14.629,71	29.259,41
Multa Isolada CSLL/Jul 2002	7.291,92	2.430,64	4.861,28
Multa Isolada CSLL/Nov 2002	38.251,06	12.750,35	25.500,71
Multa Isolada CSLL/Jan 2003	22.840,38	7.613,46	15.226,92
Multa Isolada CSLL/Fev 2003	17.316,26	5.772,09	11.544,17
Multa Isolada CSLL/Mar 2003	7.126,52	2.375,51	4.751,01
Multa Isolada CSLL/Ago 2003	7.084,40	2.361,47	4.722,93
Multa Isolada CSLL/Set 2003	4.650,80	1.550,27	3.100,53

ESPÉCIE/PERÍODO-BASE	LANÇADO E IMPUGNADO	EXONERADO	MANTIDO
Multa Isolada CSLL/Out 2003	3.128,03	1.042,68	2.085,35
Multa Isolada CSLL/Nov 2003	3.681,11	1.227,04	2.454,07

Ciente em 19 de outubro de 2007, conforme fl.743, interpõe o voluntário de fls.746/773, vol. IV, em 14/11/2007 (fls.746) onde, em síntese, (i)narra o procedimento, e (ii) “Preliminarmente – da natureza jurídica dos serviços prestados”.

Reclama da decisão que considerou válido o registro cartorário de empresa pública e não o seu campo de atuação. A significar, portanto, que se é empresa pública, inexistente imunidade recíproca, conforme determina a Constituição Federal.

Aduz que embora constituída como empresa pública suas atividades são integrantes do elenco da administração direta. Prova a sua receita, em percentual considerável proveniente de tributos, taxas, conforme se constata do Código Tributário Municipal, art. 16 a 221, o qual junta. Desse modo as atribuições que exerce estão fora do alcance da atividade econômica privada.

Transcreve, no item “II”de suas razões – Breve esforço histórico – legislativo da EMURB”, discorre sobre o tópico, para ao final comentar que:

“As transcrições foram longas, mas elucidativas para demonstrar que o impugnante teve, ao longo dos anos, a sua competência ampliada, majorada, estendida ‘pelo Poder Legislativo Municipal passando de um espectro estreito e limitado de atuação, para o exercício de uma série de atribuições próprias de uma verdadeira secretaria municipal, com prestação de serviços públicos e exercendo, inclusive, Poder de Polícia. Esta foi, evidentemente, à vontade do legislador municipal, constante dos textos normativos retromencionados transformar a EMURB em verdadeira longa manus da Administração Direta, não sendo possível, por hipótese alguma, desconsiderar tal peculiaridade.

Em conclusão, entendemos nós, que para se tributar as atividades exercidas pela EMURB, não basta considerar a sua natureza jurídica de empresa, mas sim, a natureza dos serviços que presta e que estão na mira tributária e que, data vênia, não cabe a voracidade da máquina, já que a execução de políticas públicas urbanísticas não é uma atividade econômica, pertencente à iniciativa privada

PRELIMINARMENTE, pois, requer a EMURB, o afastamento da incidência tributária sobre o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ em suas atividades em que atua como longa manus do Município de Aracaju e, por conseguinte, a extinção administrativa, do processo.”

No item “III” – “No mérito”, refere-se ao regime jurídico de empresa pública, para comparara os serviços prestados à exploração da atividade econômica e concluir que não se compaginam entre si.

Comenta que em relação às empresas estatais exploradoras de atividade econômica, nada mais natural que o regime jurídico aplicável seja idêntico aos das pessoas jurídicas de direito privado, até por força do que estabelece o art. 173, § 1º, inciso II, e § 2º, da Constituição Federal, sob pena de se estabelecer privilégios à empresa pública, em nítida afronta ao Princípio da Isonomia, estabelecido no art. 5º, inciso II, do mesmo diploma legal.

Todavia, o mesmo não se pode dizer das empresas estatais com finalidades próprias da administração pública, porque concebidas para prestar serviços públicos ou desenvolver atividades de índole pública propriamente (como promover a realização de obras públicas). Por isto é natural que sofram influxo mais acentuado de princípios e regras de Direito Público, ajustados, portanto, ao resguardo de interesses desta índole. (Transcreve doutrina sobre o tema e reproduz ementa do acórdão proferido no recurso 135442, de 28/01/2004, da 1ª.Câmara do 1º.CCMF). Conclui que se insere no contexto público, como uma das formas de atuação do Município de Aracaju, para prestação de serviços públicos, exercício do poder de polícia e intervenção na atividade econômica, criada por meio de lei e submetendo-se, ao regime jurídico da administração pública.

Continua para citar doutrinadores e dizer que a forma da sociedade é irrelevante para fins de se perquirir sobre sua natureza jurídica.

Define, no item 'V' das razões de recurso, "o Regime Tributário das Empresas públicas, que deve ser determinado após o reconhecimento do regime jurídico que lhe for aplicável.

Ou seja, reconhecendo-se que a empresa pública explora atividade econômica, pois atua em seara que não lhe é própria, em nítida concorrência com a iniciativa privada, há que ser aplicado o regime tributário das empresas privadas, não sendo possível fornecer-lhe qualquer tipo de privilégio. Aplica-se, com efeito, o disposto no art. 173, §1º, inciso II, da CF188.

Ao tempo em que se reconheceu que a empresa pública não explora 'atividade econômica', mas, ao contrário, desempenha serviço público e atividades próprias da administração pública há que se atestar a impossibilidade de aplicação do disposto no art. 173, §§ 1º e 2º da Constituição, pois acobertada pelo manto constitucional da imunidade tributária, disciplinada no art. 150, inciso VI, alínea "a", do texto constitucional. Sentido no qual transcreve doutrina de Roque Carraza.

Fazendo alusão ao seu regime jurídico, narra que inicialmente, como Empresa Municipal de Urbanização — tinha basicamente duas finalidades, nos termos do art. 1º da Lei 429/75: (i) implantar planos urbanísticos no Município de Aracaju e (ii) executar serviços de caráter econômico, por meio das competências estabelecidas no art. 7º do Estatuto aprovado pelo Decreto Municipal 45/77.

Vê-se, de pronto, que as atividades voltadas à implementação de planos urbanísticos no Município de Aracaju não tem caráter econômico ou, por outras palavras, não tem finalidade lucrativa. Nada mais óbvio: como obter lucros com a implantação de planos urbanísticos no município de Aracaju, se é o próprio Município o detentor da EMURB e, aliás, responsável pela garantia de todas as suas operações até o limite do seu capital social (art. 7º, Lei 429/75)? Com efeito, somente a execução de outros serviços não atrelados ao Município de Aracaju é que dispõem de caráter econômico, isto é, que tem finalidade lucrativa.



Pede que, como dispõe de dois regimes jurídicos: (i) um relativo aos serviços prestados à Prefeitura Municipal de Aracaju, já que isentos de qualquer finalidade lucrativa, devendo ser aplicado o regime jurídico da administração pública, aplicando regime tributário diferenciado; (ii) outro referente aos serviços de caráter econômico ou lucrativo, próprio da iniciativa privada e sujeitando-a, neste particular, às mesmas regras de tributação aplicáveis a qualquer pessoa jurídica de direito privado, tal ponto seja observado.

Retorna a digressão histórica de sua atividade, para pedir a exclusão das receitas recorrentes de taxas que majoraram a base de cálculo da CSLL, por impossibilidade legal de prosperar sua exigência (art145, inciso II, da Constituição Federal e 77 do CTN)

Com isto, impõe-se a reforma do Auto de Infração em tela, para que sejam excluídas da tributação, todas as contas de resultado, relacionadas as receitas decorrentes da prestação de serviços públicos e do exercício do Poder de Polícia, quais sejam: 1) Aforamento; 2) Taxas de Administração; 3) Transferência; 4) Taxa de Fiscalização; 5) Demarcação e Vistoria; 6) Regularização e Notificação; 7) Construção; 8) Habite-se; 9) Reforma do Imóvel; 10) Processo; 11) Desmembramento do Imóvel.

Adverte que, não obstante, a nomenclatura das contas de resultado, às vezes enseje alguma duvida quanto à natureza das receitas carreadas, são sempre contas referentes às receitas decorrentes da prestação de um serviço público ou do exercício do poder de policia, como já amplamente explicitado.

E embora tais receitas não sejam objeto de tributação, vinha adotando procedimento contábil irregular, mas favorável à Fazenda Pública Federal, pois todo os valores vinham sendo oferecidos à tributação. Assim, pois uma vez desconsideradas as referidas receitas, será, obviamente, reduzida a base de cálculo oferecida à tributação e conseqüentemente, os valores de todos os tributos devidos em cada período de apuração, o que implicará em redução da base de cálculo da CSLL, isto é, do lucro líquido. Descabe-se falar em valores devidos à Secretaria da Receita Federal, mas sim em valores a serem objeto de repetição de indébito, nos termos do art. 165 do CTN, que assegura ao contribuinte o direito a restituição total do tributo pago indevidamente, ainda que recolhido de forma espontânea.

Pede VIII — EXCLUSÃO DOS RECURSOS DECORRENTES DE SUBVENÇÕES MAJORAÇÃO DA BASE DE CALCULO DO IR E CSSL, pois o auditor fiscal considerou, na base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, os valores percebidos, sistematicamente, pela EMURB da Prefeitura Municipal de Aracaju, desconsiderando as exclusões efetuadas pela contabilidade no LALUR, com indicação do disposto no art. 391 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3 000/99), porque tais valores de serviços públicos de obras e urbanização e exercício do Poder de Polícia, jamais poderiam integrar a base de cálculo dos tributos em análise.

Isto ocorre porque os recursos estão fora do espectro tributável do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, haja vista não constituírem em acréscimo patrimonial, estando, portanto, tais valores alheios ao conceito de renda definido pelos art. 43 do CTN e 153, inciso III da CF, e açambarcados pela imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea da Lei Maior.

Informa que, em nenhum momento, agiu desta ou daquela forma, mas foi obrigada por meio da lei, submetendo-se ao princípio da legalidade, informador da administração pública. Foi, como já anunciado acima, o art. 81 da lei 1659/90 que determinou a transferência dos servidores lotado nos órgãos extintos da Secretaria Municipal de Obras e da Subsecretaria de Urbanismo para a Emurb. A decisão foi legislativa e não da direção da



empresa pública, como, certamente, haveria de ser numa empresa pública atuante na exploração da atividade econômica.

Como houve transferência dos servidores lotados nos referidos órgãos para a Contribuinte, a Prefeitura Municipal de Aracaju se responsabilizou pelo pagamento das despesas decorrentes de decisão legislativa. Os valores repassados a EMURB servem para o custeio das despesas com o pessoal ligado à prestação de serviços públicos e exercício do Poder de Polícia, o que prova que esses repasses não se tratam, de SUBVENÇÕES, como mencionado pela contabilidade, mas sim de mera transferência orçamentária da Prefeitura para a empresa pública equiparada a verdadeiro órgão da administração direta, enquadrando-se no conceito de verbas orçamentárias especialmente destinadas, previstas no art. 5º, alínea "b", da Lei 429f75, imunes a qualquer tipo de tributação.

Refere-se, no item 'IX', aos demais pontos do lançamento para dizer que ao serem acolhidas essas considerações resultaria na impossibilidade de prosperar o lançamento porque restaria maculado.

Contudo, outros pontos haveria, que, do mesmo modo, ensejam a acolhimento da presente defesa, na hipótese de rejeição das questões já abordadas, tais sejam,

IX.1— DOS LANÇAMENTOS EM DUPLICIDADE DA CONTA PROCESSOS" – Esclarecer que a conta "Processos" teve movimentação contabilmente equivocada. Foram lançados valores a créditos nas contas de resultados, que se podem observar durante os anos calendários 1999, 2000, 2001, 20002 e 2003.

Aduz que esta conta criou-se com o intuito de centralizar todos os créditos oriundos da cobrança de taxas de Regularização de Terrenos que foram objeto de parcelamento por parte do contribuinte. Deste modo sua movimentação aponta apropriação e recebimentos diversos, relacionando, respectivamente, o nome do Contribuinte, a data do depósito.

Contudo, a sistemática adotada pela contabilidade gerou diversos lançamentos em duplicidade, uma vez que, os valores recebidos a título, por exemplo, de Regularização de Terrenos integravam a totalidade das Receitas Operacionais, para fins de apuração do COFINS em dois momentos: a) na apropriação do valor global do parcelamento e b) no pagamento mensal das parcelas.

Assim, o contribuinte que pagasse de forma parcelada o habite-se solicitava a Contribuinte a abertura de um Processo de Parcelamento - daí a nomenclatura da conta - momento no qual se apropriava no Livro Razão o valor total da dívida. Após, havia o ajuste dos valores, recebidos mensalmente, até o adimplemento total da dívida.

Por ocasião da concessão do parcelamento, o lançamento contábil se dava a débito da conta de ativo (título a receber) pelo valor integral do parcelamento e a crédito da conta de resultado (conta de processos) também pelo valor total. Aponta razão contábeis, tomando-se como exemplo um valor total parcelado de R\$ 5.000,00 divididos em 5 parcelas de R\$ 1.000,00, o qual exemplifica na seguinte ordem:

Ativo: Conta de Títulos a receber
Débito: R\$ 5.000,00

Resultado: Conta de Processo
Crédito: R\$ 5.000,00

No momento do efetivo pagamento de cada parcela, os lançamentos contábeis não mais passariam pelas contas de resultado, já que os créditos foram reconhecidos corretamente com o

primeiro lançamento. Deveriam apenas transitar pelas contas de ativo, da seguinte forma: no valor da parcela a crédito na conta títulos a receber, baixando a conta até que fosse zerada com o pagamento da última parcela, e a débito da conta de caixa. Vejamos os razonetes:

Ativo: Conta de Títulos a receber
Crédito: R\$ 1.000,00

Ativo: Conta de Caixa
Débito: R\$ 1.000,00.

Foi exatamente, neste ponto, que incorreu em equívoco a contabilidade da EMURB. Ao contrário do que determinam as regras contábeis, os valores das parcelas foram novamente escrituradas a crédito da conta "Processos" (e não na conta Títulos a receber) sob a rubrica de "recebimentos conforme Depósito", organizado por dia de ocorrência dos mesmos. Daí, a duplicidade de lançamento da receita na conta de resultado. Vejamos os razonetes:

Ativo: Conta de Caixa
Débito: R\$ 1.000,00

Resultado: Conta de Processo
Crédito: R\$ 1.000,00

Assim, em virtude dos vários depósitos ocorridos no mesmo – dia o Ilustre AFRF não encontrou origem dos mesmos, incluindo todos nas Bases de Cálculo mensais por ele apuradas, desconhecendo sua anterior apropriação pelo valor global. Afirmo que demonstraria, mais adiante como se identificaria a sistemática adotada pela empresa na conta "Processos" através dos relatórios mensais de depósitos das parcelas ajustadas bem como da inexistência de amortização da dívida na conta "Títulos a Receber".

Transcreve exemplo 1,2,3,4,5, para resumir que os valores descritos no Mapa de Pagamentos Mensais não estão acrescidos de multa e juros pelo atraso no pagamento, nem reproduzem fielmente a data dos depósitos como acontece no razão.

Contudo, é notória a grande quantidade de lançamentos em duplicidades da conta "Processos", tendo em vista a apropriação imediata do valor global do parcelamento no momento do seu ajuste o que levou a estornar diversos lançamentos ao verificar o problema, principalmente no final do ano de 1999.

Por isto necessária a retificação do lançamento excluindo-se da BC apurada os créditos objetos de Recebimentos da Conta "Processos", uma vez que tais créditos são oriundos do pagamento parcelado de valores, integralmente no momento do ajuste em suas respectivas contas.

No item X reclama da multa de ofício de 75% - da duplicidade da cobrança e de sua incidência sem base legal.

Reproduz os dispositivos e comenta que da legislação colacionada observa-se a prescrição legal da incidência da multa de 75%. O caput do art. 44 esclarece o fato gerador da incidência da multa de ofício de 75% como sendo o lançamento de ofício de tributos por ausência de recolhimento ou após o vencimento de prazo. Por sua vez o seu parágrafo 1º, que a ele se refere, esclarece de que maneira serão exigidas as multas previstas pelo caput, qual seja a de 75% e a de 150%.

Assim é preciso delimitar primeiramente que o dispositivo legal do art. 44 esta prescrevendo duas multas, tendo cada uma delas sua hipótese de incidência bem delimitada.

O inciso I prevê a incidência da multa de 75% quando houver falta de pagamento de tributo ou recolhimento após o vencimento do prazo. O inciso II prevê a multa de 150% nos casos de fraude. A redação do § 1º é bem clara ao estabelecer a forma de



cobrança das multas de que trata o art. 44. Assim é conclusivo que se trata apenas de uma multa de 75% incidente quando realizado o seu fato gerador.

Conclui pela impertinência da multa isolada.

Aponta erros materiais nos ajustes realizados pelo autuante (a – Ajuste 05/1999 – Nota Fiscal nº 1342 na competência de maio de 1999; b – Ajuste 05/07/12/2000 – Nota Fiscal 1533, com os seguintes argumentos:

Na fiscalização ora combatida o I. AFRF procedeu a determinados ajustes para a apuração da base de cálculo da contribuição, em função da forma de escrituração da contabilidade, que possui uma série de lançamentos em duplicidade e indevidos.

Nesse interim, elaborou a autoridade atuante a planilha denominada:

"Balancetes de Apuração do Resultado", na qual procedeu aos ajustes que considerava indispensáveis para a formação da base de cálculo do tributo fiscalizado. Adicionou e excluiu receitas, transferiu para outras contas em virtude de erro de classificação ou momento de apuração da receita.

Contudo, após análise detalhada da mencionada planilha foram identificados erros de procedimentos de ajustes que imputam ao contribuinte o recolhimento em duplicidade do tributo, objeto do presente lançamento de ofício.

Alguns dos ajustes indevidamente efetuados refletem diretamente na formação da base de cálculo, gerando duplicidade de receitas oferecidas à tributação, senão Vejamos:

A - Ajuste 05/1999 - Nota fiscal Nº1342

Na competência de maio de 1999 impõe o AFRF ajuste no valor de R\$ 124.320,00, relativo a Nota fiscal de nº 1342, estabelecendo o cômputo da receita neste mês, e excluindo o seu lançamento no mês de dezembro de 1999, através do cancelamento do lançamento efetuado pelo próprio sujeito passivo

Ocorre, entretanto, que a receita da NF de nº 1342 já foi devidamente contabilizada a crédito pela autuada no próprio mês de sua emissão - maio de 1999, na conta de nº 3.1 01 03.031- "Recuperação de diversas artérias", conforme demonstra as fis 79 do razão (doc 07).

Paralelamente, a autuada lançou por equívoco, a crédito a mesma receita no mês de dezembro de 1999 na mesma conta- (3 1 01.03 031- Recuperação de Diversas Artérias), conforme constatou o próprio auditor ao efetuar o cancelamento do lançamento.

Dessa forma, a contabilidade apresentava dois lançamentos a crédito, no mesmo valor e da mesma receita, conforme indica a razão de 1999 às fls 79 e 118

Ao proceder ao ajuste o fiscal incluiu a receita novamente no mês de maio, mantendo a duplicidade de lançamentos indevidos que havia anteriormente ao ajuste, na medida em que transferiu o lançamento de dezembro a crédito para o mês de maio, restando configurado no momento do ajuste, dois lançamentos idênticos no mês de maio: um lançado pela contabilidade na escrituração (fls 79 – razão – doc 07) e outro, resultado do ajuste programático realizado pelo AFRF.

Assim, faz-se necessário a exclusão do lançamento programático do mês de maio, para que a receita no valor de R\$ 124 320,00 seja oferecida à tributação uma única vez

B – Ajuste 05/07/11212000– Nota fiscal Nº1533 Informou o I. AFRF, que nos meses objetos de sua auditoria, em que forem constatados lançamentos com efeito global nulo sobre a receita do mês • (lançamentos a crédito e a débito no mesmo valor numa mesma conta ou não)

nenhum ajuste foi programado. Contudo, esta não foi a situação vislumbrada no ajuste mencionado acima.

A Nota Fiscal de nº 1533 no valor de R\$ 515.003,34 (quinhentos e quinze mil, três reais e trinta e quatro centavos) emitida no mês de maio do ano de 2000 foi devidamente contabilizada a crédito no seu mês de competência, na conta de receita de nº 3.1.01.03.031 – Recuperação de Diversas Artérias, às fls 80 do livro razão do período (doc 07).

Em julho de 2000, mas uma vez a contabilidade por equívoco, escriturou a nota a crédito na mesma conta (recuperação de diversas artérias)

consoante se extrai da leitura do razão às fls 71 (doc 07) do referido mês de referência.

Diante da contabilização indevida de julho de 2000, a autuada procedeu ao estorno do lançamento em dezembro de 2000 na mesma conta (Razão fls 122), lançando o mesmo valor a débito. Não obstante erroneamente, lançou mais uma vez a crédito a mesma receita no mês de dezembro (Razão fls 123), gerando o efeito global nulo, já que uma receita iria anular a outra (crédito e débito).

Em síntese, permaneciam dois lançamentos a crédito de receita. Um em maio de 2000 e outro, em julho de 2000, sendo apenas o primeiro corretamente escriturado. Era portanto, premente a necessidade de exclusão do lançamento de julho de 2000.

Porém, ao realizar o ajuste programático o I AFRF cancelou o lançamento indevido de julho de 2000, como também o estorno do lançamento a débito efetuado em dezembro de 2000,



positivando então o lançamento a crédito do valor de R\$ 515.003,34 que antes era anulado pelo valor a débito do estorno.

Assim gerou a situação de um lançamento a crédito no mês de maio de 2000 e outro lançamento a crédito indevido em dezembro de 2000.

Logo, é patente que o ajuste programático somente deveria ter ocorrido em relação ao lançamento indevido do mês de julho de 2000, na medida em que as receitas em duplicidade lançadas em dezembro de 2000, no valor de R\$ 515.003,34 geravam efeito global nulo.

Pede, alternativamente a retroatividade benigna com a incidência da Lei 11.488/2007, para reduzir a multa isolada, se não for acolhido todo seu pleito.

Anexos de fls.774/888.

Despacho de fls. 889 encaminha os autos ao CARF.

Recebo, por sorteio, os autos para relato.

Este o relatório.

Voto

Conselheiro Ivete Malaquias Pessoa Monteiro , Relator

O recurso é tempestivo, preenche os demais pressupostos de admissibilidade e deve, portanto, ser conhecido.

Trata-se de exigência para a CSLL, referente aos anos calendários de 1999/2003.

A Contribuinte, pede sejam analisados os seguintes pontos: **a)** regime jurídico específico dessa empresa pública; **b)** em consequência o regime tributário correspondente; **c)** reconhecimento dos erros contábeis cometidos em sua escrituração, inclusive com a possibilidade de conceder-lhe restituição de valores indevidamente acrescentados a base de cálculo da contribuição; **d)** exclusão do lançamentos dos valores referentes às subvenções recebidas da Prefeitura e, por consequência **e)** a declaração de nulidade do lançamento, por erro em sua base de cálculo; **f)** lançamentos duplicados na conta processo; multa exigida duas vezes sobre a mesma base; erros nos ajustes das notas fiscais 1342 /1999 e 1533/2000.

Início pelo último item **(f)** . A Contribuinte volta a contestar os ajustes correspondentes à contabilização de duas notas fiscais, quais sejam, a de nº 1342 e a de nº 1533. A primeira, no valor de R\$124.320,00, emitida no mês de maio de 1999, contabilizada no próprio mês de competência e depois, novamente, de forma equivocada, no mês de dezembro de 1999. Ambos os lançamentos foram efetuados na conta nº 3.1.01.03.031 – “Recuperação de diversas Artérias”.

Aqui reclamam as razões que houvera erro no lançamento. Contudo, a decisão combatida contempla o pedido da Recorrente, inclusive a matéria foi objeto do provimento parcial concedido, conforme se vê na transcrição seguinte (fls.731/732 do acórdão combatido):

(...)

A Impugnante contesta os ajustes correspondentes à contabilização de duas notas fiscais, quais sejam, a de nº 1342 e a de nº 1533. A primeira, no valor de R\$124 320,00, emitida no mês de maio de 1999, teria sido contabilizada no próprio mês de competência e depois, novamente, de forma equivocada, no mês de dezembro de 1999. Ambos os lançamentos foram efetuados na conta nº 3 1 01.03.031 – “Recuperação de diversas Artérias”

O Autuante teria cancelado corretamente o lançamento de dezembro, mas lançado o mesmo valor, outra vez, a crédito, no mês de maio de 1999, mantendo a duplicidade do lançamento.

Assiste razão à Impugnante, já que o lançamento original, em maio de 1999, está comprovado através de cópia do livro Razão, anexada à fl. 528, tendo sido ignorado pela Fiscalização, que acertou, apenas, quando anulou o lançamento equivocado feito no mês de dezembro, como faz prova a cópia do Razão, à fl. 529.



Assim, o valor negativo apurado no ano-calendário de 1999, conforme planilhas de fls. 42 a 48, a ser diminuído do valor tributável total do período, deve ser alterado de R\$298.965,33 para R\$423.285,33.

Em relação à outra nota fiscal, de nº 1533, no valor de R\$515.003,34, emitida em maio de 2000, a Impugnante declara que ela foi contabilizada no próprio mês de maio, na mesma conta de receita que a nota fiscal anterior e, por equívoco, novamente contabilizada em julho de 2000. Verificado o equívoco, procedeu ao estorno, em dezembro de 2000, mas cometeu outro erro e lançou o valor, de novo, a crédito, em dezembro de 2000.

Em síntese, os dois lançamentos de dezembro se anulariam. Bastaria, então, excluir o lançamento de julho de 2000. O Fisco, porém, apesar de cancelar o lançamento de julho de 2000, cancelou também o lançamento a débito de dezembro (o estorno), mantendo dois lançamentos a crédito: um em maio de 2000 e outro em dezembro de 2000, ou seja, manteve o duplo lançamento.

De novo, o entendimento da Impugnante está correto. O lançamento a crédito, no mês de maio de 2000, conforme cópia do Razão, à fl. 531, foi acertado. O cancelamento, pelo Fisco, do lançamento equivocadamente efetuado no mês de julho (cópia do Razão, à fl. 532), também foi acertado. Contudo, os dois lançamentos feitos em dezembro de 2000, um a débito e outro a crédito, não surtiram efeitos práticos, pois se anularam. Logo, errou o Autuante ao cancelar apenas o lançamento de estorno.

Desse modo, o ajuste realizado no ano-calendário de 2000, no valor de R\$10.000,00, conforme planilhas de fls. 42 a 48, passa para um valor negativo de R\$505.003,34, que deve ser deduzido do valor tributável total apurado no mesmo período.

Desta forma resta contemplado o pedido da Contribuinte sem mais nada acrescentar a este item.

No tocante à análise do regime jurídico específico dessa empresa pública e em consequência o regime tributário correspondente, a matéria é específica a reserva da Lei Maior.

A contribuinte é Empresa Pública vinculada ao município de Aracaju e pauta seus argumentos na peça recursal visando demonstrar que, embora integre a Administração Indireta do município de Aracaju, exerce, na realidade, atividades próprias da Administração Direta, razão pela qual faria jus à imunidade tributária prescrita no artigo 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição Federal.

Para tanto detalha, de forma exaustiva, o caminho traçado pela Empresa, desde a edição da Lei Municipal que autorizou sua constituição, no ano de 1975, a aprovação de seu Estatuto Social, que vem ao longo do tempo sendo alterado para se adequar às mudanças na estrutura da administração direta do município e reformas administrativas,

responsáveis pela extinção de órgãos e secretarias municipais, que implicaram ampliações das suas competências e atribuições administrativas.

Buscam também essas razões, afirmar que, embora explore atividade econômica concorrente com a iniciativa privada, presta serviços inerentes à Administração Pública, fato este que estaria a lhe conferir regime jurídico peculiar, ou duplo regime jurídico. Tudo para afirmar que deve submeter-se a um regime de tributação diferenciado para os serviços públicos prestados, que não estão sujeitos à tributação, e outro regime tributário para as demais receitas, decorrentes do exercício de atividades econômicas.

Contudo, a pretensão não encontra amparo na legislação de regência da matéria, pois as reformas estruturais levadas a efeito, que obrigaram-na a novas atribuições à Contribuinte não conseguiram alterar sua personalidade jurídica de Empresa Pública Municipal, integrante da Administração Indireta do Município de Aracaju e, dessa forma, sempre foi – e continua sendo – uma pessoa jurídica de direito privado, como se vê do próprio texto constitucional, que a seguir se reproduz.

Art 173 Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei

~~§ 1º - A empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias.~~

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

()

§ 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

§ 3º - A lei regulamentará as relações da empresa pública com o Estado e a sociedade

§ 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

§ 5º - A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular

E quanto aos dispositivos legais emitidos pelo Município, nada mais representam que a implementação dos ditames constitucionais contidas nos §§ 3º, 4º e 5º do artigo 173, acima reproduzido, que ao invés de criar privilégios, como faz crer a Contribuinte,



geram obrigação por parte da empresa privada que exerce serviços que tenham natureza pública.

Por isto não há como acolher a tese da “natureza jurídica híbrida”, “duplo regime jurídico”, “regime tributário diferenciado” e, muito menos, em imunidade tributária, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal. Ao contrário, à Contribuinte aplicam-se as normas estabelecidas no artigo 173, §§ 1º e 2º da Constituição Federal e deve lhe ser dispensado o mesmo tratamento conferido a todas as empresas públicas, uma vez que desempenha atividade econômica.

Veja-se que a Lei maior privilegia a realização dos serviços públicos pelo próprio estado. Tanto que o texto do artigo 173 só permite “a exploração direta de atividade econômica pelo Estado quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo” mas não admite concorrência econômica desigual, tanto que assim dispõem o § 2º do referido artigo 173: “As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”.

Isto mostra que as relações tributárias são idênticas para as empresas privadas quer exerçam atividades específicas de órgão de estado, por delegação de competência, quer sejam naturalmente privadas.

Também reproduzo parte dos fundamentos expendidos pela n-relatora do acórdão de 1º grau, Miguel Jimenez Alamino, por bem definirem a questão:

(...)

A Constituição Federal, em diversos de seus dispositivos, refere-se à “autarquia”, “empresa pública” e “sociedade de economia mista”, sem contudo fornecer o seu conceito jurídico. Significa dizer que, ao fazer referência a essas entidades, a Constituição Federal tomou emprestado os respectivos conceitos jurídicos dados por um ato anterior. O ato a que nos referimos é o Decreto-lei nº 200, de 1967, que assim dispõe, verbis:

Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se

I – Autarquia – o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada.

II – Empresa Pública – a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 900, de 1969)

III – Sociedade de Economia Mista – a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua

maioria à União ou a entidade da Administração Indireta (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 900, de 1969)

É certo que, em relação às empresas públicas e sociedades de economia mista, não mais se aplica a limitação de sua criação somente pela União. A própria Constituição possibilitou a criação por outros entes da federação

Entretanto, a Constituição não alterou a essência dessas entidades. E sua essência é a execução de atividades próprias da Administração Pública (autarquias) ou a exploração de atividades econômicas (empresas públicas e sociedades de economia mista). Pela análise do texto legal transcrito, fica evidente que, por definição legal, as empresas públicas e as sociedades de economia mista não podem ser concebidas para exercerem atividades típicas da Administração Pública. A Autuada tem natureza de pessoa jurídica de direito privado, e como tal deve ser tributada.

Alega, ainda, a Impugnante, que as receitas decorrentes da prestação de serviços não podem ser vistas como resultantes da exploração de atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados e se enquadram perfeitamente no conceito de taxa, tal como definido no artigo 145, inciso II, da Constituição Federal.

A propósito, o tratamento constitucional da imunidade recíproca encontra-se no inciso VI, "a", e §§ 2º e 3º do art. 150, verbis.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

(...);

VI – instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

(...);

§ 2º. A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º. As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. (grifou-se)

Já foi dito anteriormente que, ao contrário do que afirma a Impugnante, os serviços públicos por ela prestados nada mais são do que atividades econômicas exercidas por uma empresa pública vinculada ao município de Aracaju. No entanto, ainda que não se pensasse dessa maneira, o § 3º do art. 150 é cristalino quando impede o gozo da imunidade ao IRPJ em



qualquer caso em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Como a Requerente admite que cobra tarifa pela prestação dos serviços, não pode pretender gozar da imunidade recíproca.

Por fim, a própria Interessada afirma que nunca apartou as receitas que – só agora – imputa como não tributáveis daquelas que seriam passíveis de tributação. Ora, tal procedimento deixa patente seu reconhecimento quanto à natureza tributável da totalidade das receitas auferidas.

O item 1 do Auto de Infração trata da exclusão indevida da base de cálculo da contribuição social apurada nos anos-calendário de 2000 e 2003, das importâncias recebidas da Prefeitura de Aracaju, a título de subvenções para custeio da folha de pagamentos e encargos sociais, nos valores respectivos de R\$6.669.446,12 e R\$10.802.999,38, na forma descrita no item 04 do Termo de Verificação de Infração Fiscal (fls. 34 a 41).

Alega a Contribuinte que, os valores recebidos da PMA decorrem da assunção das novas atribuições oriundas de órgãos extintos da administração direta, inclusive o pessoal. E que tais valores são referentes às despesas com esse pessoal. Esse repasse de verbas não seriam “subvenções”, como consta de sua contabilidade, mas mera transferência orçamentária da prefeitura para empresa pública equiparada a um órgão da administração direta.

Deste modo, como anteriormente comentado, a pretensão não avança. Mesmo porque quando intimada a esclarecer a natureza jurídica dos recursos excluídos quando da apuração do lucro real, nas DIPIJ de 1999 a 2003, sob a rubrica “Outras Exclusões”, a Contribuinte confirmou tratar-se de “Subvenções para Custeio”, exatamente como se encontra registrado em seu LALUR, vindo a apresentar, às fls. 94 a 98, a título de exemplificação, cópias de Notas de Sub-Empenhos, referentes a novembro de 2002 e outubro e novembro de 2003, emitidas pela Secretaria Municipal de Planejamento da Prefeitura de Aracaju, bem como Autorizações de Saque, no Banco do Estado de Sergipe, nos meses de novembro de 2002 e 2003.

Deste modo restam prejudicados os demais argumentos expendidos neste item, porque ao assumir as despesas relativas à folha de pagamento da Contribuinte a Prefeitura de Aracaju subvencionou suas despesas de custeio. No âmbito do IRPJ, a tributação das subvenções para custeio encontra-se disciplinada pelo artigo 392, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), nos termos seguintes:

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional.

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

(...)

A mesma linha do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, publicado no Diário Oficial da União do dia 11 de janeiro de 1979, que caracteriza a subvenção como “um

auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor". É valor que entra no patrimônio da pessoa jurídica, sem que "isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação".

Elas podem se caracterizar como de operação (custeio é sinônimo) ou de investimento. A subvenção de custeio cobre despesas operacionais. No termos do anteriormente citado Parecer Normativo, as "operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas, que, talvez, por serem superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas SUBVENÇÕES".

Por isto os recursos originados em dotação orçamentária para custeio das atividades da Empresa Pública não podem ser excluídos do lucro líquido na apuração da base de cálculo da contribuição social, por sua natureza de receitas operacionais (da mesma forma que as despesas pagas com os referidos recursos não foram excluídas). Essas verbas destinaram-se ao pagamento de pessoal e respectivos encargos sociais, revestindo-se, das características das subvenções para custeio e, portanto, sua tributação deve ser mantida.

A Contribuinte reclama de lançamentos em duplicidade na conta processos.

Aqui é necessário se retornar ao item 2 do Auto de Infração que reporta as incorreções identificadas na escrituração contábil da Contribuinte. Os lançamentos incorretos decorrem de erros quanto ao mês de competência das receitas escrituradas e foram realocados pelo autuante, em conformidade com os procedimentos descritos no item 01 do Termo de Verificação de Infração Fiscal (fls. 34 a 41), que a partir da análise dos livros e documentos abrangendo o período de 01/1999 a 12/2003; os balancetes mensais de apuração do resultado; livros razão; livros de registro de apuração do ISS e do talonários das notas fiscais emitidas, complementada pelas declarações e informações disponíveis nas bases de dados da SRF, vários ajustes foram realizados.

A partir da análise desse elementos, em especial dos balancetes mensais de apuração do resultado e dos livros razão, identifica a ocorrência de elevado número de duplicidades na contabilização de receitas, de lançamentos retificativos de estornos e de transferências entre contas por erro de classificação, principalmente nos anos calendário de 1999 e 2000.

Também consigna a existência de irregularidades na contabilização das operações da pessoa jurídica, tais como:

a) erros quanto ao mês de competência na escrituração de notas fiscais;

b) estornos caracterizadamente indevidos, pela existência de igual quantidade de lançamentos a crédito e a débito de uma mesma pata fiscal, na mesma conta ou não;

c) falta de contabilização de notas fiscais regularmente emitidas.

Destaca, ainda, que a excessiva quantidade de lançamentos incorretos e respectivas retificações, "deformaram" significativamente o lucro líquido acumulado apurado no decorrer do período base, o qual, após as adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação em vigor, é utilizado como base de cálculo para os recolhimentos mensais da contribuição e para a apuração do ajuste anual.



Buscando sanear os valores do lucro líquido constantes das demonstrações contábeis, de forma que representassem o resultado efetivo obtido pela pessoa jurídica, realizou os ajustes seguintes: (planilhas de fls. 42 a 47):

- *cancelamento de lançamentos de receita indevidamente efetuados, no próprio mês de sua ocorrência, mediante ajuste com valor negativo. Nos meses subsequentes, na hipótese de ter sido efetuado um ou mais estornos referentes à mesma operação, foi programado ajuste em sentido contrário,*
- *transferência de valores entre contas, no próprio mês da ocorrência do erro de classificação, procedendo-se ajuste inverso no mês em que a transferência foi efetuada na contabilidade;*
- *nos meses em que foram constatados lançamentos com efeito global nulo sobre a receita do mês (lançamento a crédito e débito do mesmo valor numa mesma conta ou não), nenhum ajuste foi programado*

No item 01.09, fls. 37 consigna o autuante que na auditoria das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, o contribuinte apresentou, para o ano calendário de 2002, demonstrativo em que discrimina, mês a mês, a contabilização indevida de receitas na conta: "PROCESSOS" (doc.de fls. 91), não estornadas nas demonstrações contábeis. Informou, genericamente, que se tratava de operações a prazo regularmente escrituradas como receitas, por ocasião da sua percepção, e novamente contabilizadas como receitas no momento do recebimento das parcelas mensais, quando deveriam ter sido lançadas a crédito de títulos a receber. É de se observar que o contribuinte apenas relacionou os valores de receitas que alega terem sido contabilizados de forma indevida, não demonstrando os cálculos efetuados nem especificando as datas nem os valores das operações originais. Quanto aos comprovantes dessas operações, apenas informa estarem disponíveis na contabilidade.

Aqui também reproduzo a decisão recorrida por bem analisar a matéria:

Convém, ainda, destacar as alegações da Impugnante, a respeito da existência de lançamentos em duplicidade na conta "Processos", durante os anos-calendário de 1999 a 2003. Explica, a Requerente, que a referida conta centraliza todos os créditos decorrentes da regularização de terrenos, cujas cobranças tenham sido objeto de parcelamento e que os respectivos valores foram apropriados, equivocadamente, tanto na abertura do processo de parcelamento, pelo valor global, quanto no momento do pagamento de cada uma das parcelas mensais.

Nesse sentido, cabe observar que a própria Impugnante, em determinado trecho de seu arrazoado, declara: "os valores recebidos a título de Regularização de Terrenos integravam a totalidade das Receitas Operacionais, para fins de apuração do PIS/COFINS em dois momentos: a) na apropriação do valor global do parcelamento e b) no pagamento mensal das parcelas". (grifei)

Ora, a Requerente deixa bem claro que a apropriação, em duplicidade, das receitas decorrentes da regularização de terrenos ocorreria **para fins de apuração do PIS/COFINS**. Nesse caso, não haveria qualquer influência na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, de que trata este processo.

Ainda que assim não fosse, não lograria êxito a pretensão da Impugnante. Primeiramente, porque os alegados lançamentos em duplicidade não guardam qualquer relação com as infrações apontadas no presente Auto de Infração. Além disso, os referidos equivocados, se efetivamente cometidos pela Autuada, poderiam ter sido, assim que constatados, devidamente retificados, e não o foram.

A Impugnante traz à baila "cinco exemplos" que serviriam para comprovar a dupla contabilização de tais receitas. O "exemplo 01" trata de um processo em nome de Gessé dos Santos Filho, no valor global de R\$609,84, parcelado em três prestações de R\$203,28, a serem pagas nos dias 8 de outubro, 8 de novembro e 8 de dezembro de 1999. Diz que o valor total foi apropriado em outubro de 1999, quando do deferimento do parcelamento, e o de cada parcela quando de seu pagamento. Juntou os documentos comprobatórios de fls. 500 a 508.

A documentação anexada inclui "Relação de Processos Parcelados", do mês de outubro de 1999, "Mapa Mensal de Processos Pagos", do mês de novembro de 1999, e algumas cópias de folhas do livro Razão. Os documentos não provam a apropriação do valor global de R\$609,84, mas apenas a da segunda parcela, paga em 08/11/1999, englobada no valor total das prestações pagas na mesma data, referentes a diversos processos de parcelamento.

O "exemplo 02" reporta-se a processo em nome de Rogério Reginato Nunes, no valor global de R\$5.553,10, cujo saldo final (não informa o número de parcelas) remanescente, no valor de R\$56,36, teria sido pago em 29/10/1999. Diz que a soma dos valores depositados nessa data, segundo o Mapa Mensal de Processos Pagos, do mês de outubro de 1999, é o mesmo valor creditado na conta "Processos", no mês de outubro. Juntou os documentos de fls. 509 a 512.

A documentação apresentada não comprova a apropriação do valor total de R\$5.553,10, mas apenas da importância de R\$56,36, incluída no total recebido em 29/10/1999.

O "exemplo 3" menciona, tão-somente, que os valores depositados em 22/09/1999 integram os créditos da conta "Processos" e que o valor global do parcelamento foi apropriado em suas respectivas contas. Anexou os documentos de fls. 513 a 515.

Tais documentos comprovam apenas que o total das prestações pagas no dia 22/09/1999 (relativo a vários processos de parcelamento), no valor de R\$4.983,85, foi devidamente contabilizado na conta "Processos". Nada mais.

No "exemplo 04", a Impugnante afirma que os valores pagos pelos contribuintes Iranilton Leal dos Santos, Roosevelt do Espírito Santo e Izaías Dionízio dos Santos foram apropriados nas respectivas contas, no momento do deferimento do parcelamento, e também à medida que eram pagas as prestações mensais, por intermédio da conta "Processos". Juntou os documentos de fls. 516 a 522.

Nesse caso, os documentos anexados (Mapa Mensal de Processos Pagos, de outubro de 1999; Relação de Processos Parcelados, de setembro de 1999; e cópia de folha do Razão) demonstram a contabilização dos valores integrais, mas não das parcelas mensais.

No "exemplo 05", diz a Requerente que o valor dos depósitos efetuados no dia 14/10/1999 coincidiu com o valor escriturado na conta "Processos", no mesmo dia. Mais uma vez, o único fato provado aqui é que o total dos pagamentos feitos no dia 14/10/1999 foram escriturados na conta "Processos".

Em suma, não obstante a reclamação da Autuada, a respeito de apropriações em duplicidade de receitas contabilizadas em conta de resultado denominada "Processos", referir-se, especificamente, à apuração das contribuições para o PIS/COFINS, como também pelo fato de não se confundirem com as infrações capituladas neste processo, as provas juntadas pela Impugnante sequer se mostraram suficientes e capazes para justificar sua extemporânea pretensão de ver excluídos do montante tributário exigido os créditos registrados na conta "Processos", tidos como duplamente contabilizados.

A contribuinte pretende que seus erros contábeis sejam corrigidos em sede de procedimento fiscal e até poderia, se restasse comprovado a ocorrência de erro de fato. Mas a própria Contribuinte reconhece que os lançamentos "não batem" por conta de "encargos", que, ao final, restaram inexplicados.

Cabe observar que a ciência contábil é formada por uma estrutura única composta de postulados e orientada por princípios. Sua produção deve ser a correta apresentação do patrimônio, com apuração de suas mutações e análise das causas de suas variações. A apuração contábil observará as três dimensões na qual está inserida e as quais deve servir: comercial, contábil e fiscal, que implica em chegar ao cálculo da renda, obedecendo a critérios constitucionais com fins tributários. A regência da norma jurídica originária de registro contábil tem a sua natureza dupla: descrever um fato econômico em linguagem contábil sob forma legal e um fato jurídico imposto legal e prescritivamente. Feito o registro contábil, como determina a lei, torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive a administração,

Em sede de recurso especial a Contribuinte, com os mesmos argumentos de sua peça vestibular, faz crer que é dever do fisco realizar os ajustes contábeis, em seu lugar. Aqui, mais uma vez, o que se observa, é a ausência da prova das alegações aduzidas.

Além do mais a retificação dessas operações deveriam ser processadas em tempo hábil, nos termos do artigo 2º. § 2º. do Decreto lei 486/1969 e na norma NBCT 2.4

aprovada pela resolução CFC 596/85, do Conselho Federal de Contabilidade, pelo que, os mencionados valores não podem ser excluídos do resultado contábil para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, por absoluta falta de amparo legal.

Agora vejo uma matéria na qual assiste razão a Contribuinte que é quanto a exigência da multa isolada aplicada concomitante à multa de ofício.

Curvei-me ao entendimento da Câmara Superior de recursos fiscais que reiteradamente tem decidido acerca da impossibilidade de aplicação conjunta, sobre mesma base de cálculo, das multas previstas nos incisos I e II do art 44 da Lei 9.430/96, com aquela relativa à ausência de recolhimento mensal por estimativa, prevista para aplicação isoladamente do tributo, conforme ementas a seguir transcritas:

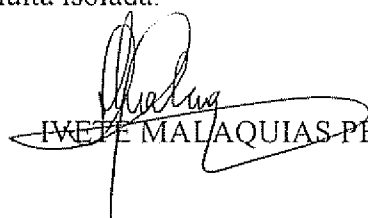
"MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO CONCOMITÂNCIA MESMA BASE DE CÁLCULO A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo (Acórdão 103-22 217)

PENALIDADE MULTA ISOLADA FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ POR ESTIMATIVA CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA PELA CONSTATAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo com base em estimativa e da multa de ofício exigida pela constatação de omissão de receitas, que tiveram como base o mesmo valor apurado em procedimento fiscal. (Acórdão 108-07.493)

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO CONCOMITÂNCIA MESMA BASE DE CÁLCULO A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo (Acórdão CSRF/01-04 987)"

Deixo de analisar os demais argumentos expendidos nas razões oferecidas, neste item, por restarem prejudicados.

Nesta ordem de juízos, DOU parcial provimento ao recurso para cancelar a exigência da multa isolada.


IVETTE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO

1 TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 01 SET 2010



JOSÉ ANTONIO DA SILVA
Chefe de Equipe da 1ª Câmara do
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-MF

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:
Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- ☐ apenas com ciência;
- ☐ com Recurso Especial;
- ☐ com Embargos de Declaração;
- ☐ _____.