



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

Processo nº 10980.723651/2013-61
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1201-001.445 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de junho de 2016
Matéria IRPJ e CSLL - Omissão de Receitas
Recorrentes Delta Red Marketing, Associação Interativa e Treinamento LTDA
Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

OMISSÃO DE RECEITAS. ENQUADRAMENTO LEGAL. REFORMATIO IN PEJUS. INEXISTÊNCIA.

Determinado o cancelamento de lançamento por erro na capitulação legal da infração referente à quase totalidade dos períodos sob discussão, não há *reformatio in pejus* se um dos períodos remanesce com idêntica capitulação constante do Auto de Infração. Ausência de identificação de receitas em período de competência e posteriores autoriza a manutenção do lançamento sob a rubrica de "Omissão de Receitas".

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. DEDUÇÃO. OBRIGAÇÃO DA AUTORIDADE FAZENDÁRIA NA SUA CONSIDERAÇÃO

No caso do Contribuinte não realizar a dedução do incentivo fiscal ao PAT em sua escrita fiscal não obriga a Fiscalização a realizar esse cálculo e a dedução na apuração da base de cálculo dos tributos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

MARCELO CUBA NETTO - Presidente.

RONALDO APELBAUM - Relator.

EDITADO EM: 05/07/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Cuba Netto (presidente da turma), Ronaldo Apelbaum (vice-presidente), João Otavio Opperman Thome, Ester Marques Lins de Sousa (suplente convocada), Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteadó e João Carlos de Figueiredo Neto.

EDITADO EM: 05/07/2016

Relatório

Por descrever os fatos com a riqueza de detalhes necessária para a compreensão da controvérsia, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ:

Trata-se do Auto de Infração do IRPJ (fls. 03 a 50) e o do dele decorrente, da CSLL (fls. 51 a 93), cientificados em 14/08/2013 (fl. 1.043), nos quais a Interessada é acusada de ter cometido duas infrações, Omissão de Receitas e Ausência de Declaração ou Declaração Inexata, relativas a fatos geradores ocorridos entre 31/03/2008 e 31/12/2011, conforme detalhado no Relatório Fiscal IRPJ/CSLL, tendo sido constituído o seguinte crédito tributário: R\$ 6.626.357,00 de IRPJ e R\$ 2.419.621,01 de CSLL, cada um deles acrescido da multa de 75% e dos juros de mora.

2. Do Auto de Infração do IRPJ, extraí as seguintes partes:

0002 IRPJ NÃO DECLARADO AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO OU DECLARAÇÃO INEXATA

Ausência de declaração do Imposto de Renda devido, ou declaração inexata detectada pelo confronto dos dados escriturados com os valores declarados, gerando insuficiência de recolhimento do imposto, conforme Relatório Fiscal IRPJ/CSLL em anexo.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/03/2008	199.841,44	75,00
30/09/2008	222.865,79	75,00
31/03/2009	54.307,28	75,00
30/06/2009	142.819,05	75,00
30/09/2009	1.159,99	75,00
30/06/2010	184.692,86	75,00
30/09/2010	193.646,55	75,00
31/03/2011	214.833,30	75,00
30/06/2011	112.503,96	75,00
30/06/2012	362.188,40	75,00
30/09/2012	168.690,72	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 30/09/2012:

Art. 841, III, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999).

Art. 249, I e Parágrafo Único, VII, do RIR/99.

Auto de Infração
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

0001 OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS
OMISSÃO DE RECEITAS

Omissão de receitas, conforme detalhado no item 2.6 do Relatório Fiscal IRPJ/CSLL em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2009	1.365.997,59	75,00
30/06/2009	1.351.569,12	75,00
30/09/2009	1.411.582,92	75,00
31/12/2009	1.446.744,88	75,00
31/03/2010	2.482.607,38	75,00
30/06/2010	1.387.224,47	75,00
30/09/2010	1.447.740,72	75,00
31/12/2010	2.142.544,86	75,00
31/03/2011	1.925.036,73	75,00
30/06/2011	2.036.373,41	75,00
30/09/2011	1.055.185,92	75,00
31/12/2011	1.310.622,62	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2011:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99

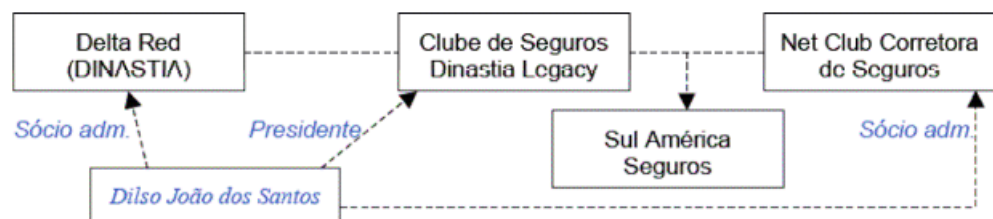
3. Do Relatório Fiscal IRPJ/CSLL (fls. 94 a 104), com Anexo de fls. 105 a 111), extraí as seguintes partes:

RELATÓRIO FISCAL IRPJ/CSLL

1. INTRODUÇÃO

(...)

Para explicar de forma simplificada como é realizado o negócio denominado DINASTIA Soluções Financeiras (<http://www.dinastiarede.com.br>), mostro as ligações primárias existentes.



Trata-se de um esquema de *marketing* multinível ou *marketing* de rede, conhecido popularmente como "pirâmide", sendo esta denominação explicitamente rejeitada pelos envolvidos. O nome fantasia para o esquema é "Dinastia Soluções Financeiras" (DINASTIA), uma marca registrada pelo sujeito passivo.

A DINASTIA permite a associação de pessoas físicas e jurídicas, mediante o preenchimento de uma proposta de associação e do pagamento inicial de uma taxa. Em troca, o associado pode aderir a um seguro de vida coletivo com Sul América Seguros de Vida e Previdência S/A, ficando então sujeito a uma mensalidade vitalícia para custeio desse seguro e manutenção da associação.

Há também a possibilidade de entidades sem fins lucrativos associarem-se à DINASTIA. Essas entidades não indicam um beneficiário para o seguro de vida, sendo isentas de qualquer pagamento e sujeitas a remuneração conforme o número de novos associados "indicados".

Em resumo, os associados à DINASTIA podem ser separados em 3 grupos:

- Pessoa física: participa do seguro de vida coletivo;
- Pessoa jurídica tributável: indica um sócio para aderir ao seguro de vida;
- Entidade sem fins lucrativos: isenta de taxas e não participa do seguro de vida.

Como forma de incentivar a inclusão de novos membros em seu quadro associativo, a DINASTIA promove a distribuição de prêmios em dinheiro para associados que conseguirem trazer novos membros, dentro de regras pré-estabelecidas. Ao atingir certa pontuação, o associado passa a receber uma remuneração em dinheiro, que irá crescer conforme o número de associados abaixo do seu nível na rede.

O documento "CONSTRUINDO SUA DINASTIA", registrado no 1º e no 2º Ofícios de Registro de Títulos e Documentos em Curitiba-PR, traz todos os detalhes do funcionamento da DINASTIA e será anexado ao processo administrativo para eventuais consultas.

2. IRPJ – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA |

2.1. Forma de Tributação do Lucro |

Nas DIPJ 2009 a 2013, referentes aos anos-calendário 2008 a 2012, o sujeito passivo informou ter optado pela tributação com base no lucro real ANUAL. Entretanto, em nenhum exercício efetuou a correta opção tributária, que é manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro (art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Em DCTF, a opção de forma de tributação foi pelo lucro real TRIMESTRAL entre 01/2008 e 12/2012, com exceção apenas a agosto/2010, onde houve um erro no preenchimento pelo lucro presumido, o qual deve ser desconsiderado, em função de não ser possível mudar a opção escolhida dentro do mesmo ano-calendário. Os recolhimentos realizados confirmam a opção pela apuração trimestral.

Período	Vencimento	Arrecadação	Receita	Total	Principal	Multa	Juros
2º trim/2008	31/07/2008	31/07/2008	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	29.284,05	29.284,05	0,00	0,00
2º trim/2008	29/08/2008	29/08/2008	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	29.576,89	29.284,05	292,84	0,00
2º trim/2008	30/09/2008	30/09/2008	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	29.875,58	29.284,05	591,53	0,00
4º trim/2008	30/01/2009	30/01/2009	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	95.582,52	95.582,52	0,00	0,00
4º trim/2008	27/02/2009	27/02/2009	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	96.538,34	95.582,52	955,82	0,00
4º trim/2008	31/03/2009	31/03/2009	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	97.360,35	95.582,52	1.777,83	0,00
3º trim/2009	30/10/2009	30/10/2009	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	40.601,18	40.601,18	0,00	0,00
3º trim/2009	30/11/2009	25/11/2009	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	41.007,19	40.601,18	406,01	0,00
3º trim/2009	30/12/2009	22/12/2009	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	41.275,15	40.601,18	673,97	0,00
4º trim/2009	29/01/2010	26/02/2010	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	107.428,45	98.036,56	8.411,53	980,36
4º trim/2009	31/03/2010	31/03/2010	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	99.595,34	98.036,56	1.558,78	0,00
4º trim/2009	26/02/2010	31/03/2010	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	109.624,48	98.036,56	10.029,14	1.558,78
3º trim/2010	29/10/2010	29/10/2010	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	119.291,22	119.291,22	0,00	0,00
4º trim/2010	28/02/2011	28/02/2011	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	129.147,44	127.868,76	1.278,68	0,00
4º trim/2010	31/03/2011	28/02/2011	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	129.147,44	127.868,76	1.278,68	0,00
4º trim/2010	31/01/2011	28/02/2011	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	140.962,51	127.868,76	11.815,07	1.278,68
3º trim/2011	31/10/2011	31/10/2011	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	78.613,72	78.613,72	0,00	0,00
3º trim/2011	30/11/2011	30/11/2011	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	79.399,85	78.613,72	786,13	0,00
3º trim/2011	29/12/2011	29/12/2011	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	80.075,93	78.613,72	1.462,21	0,00
4º trim/2011	31/01/2012	31/01/2012	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	249.637,44	249.637,44	0,00	0,00
4º trim/2011	29/02/2012	29/02/2012	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	252.133,81	249.637,44	2.496,37	0,00
4º trim/2011	30/03/2012	30/03/2012	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	254.006,09	249.637,44	4.368,65	0,00
3º trim/2012	31/10/2012	30/10/2012	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	243.582,34	243.582,34	0,00	0,00
4º trim/2012	31/01/2013	31/01/2013	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	254.046,60	254.046,60	0,00	0,00
4º trim/2012	28/02/2013	28/02/2013	IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM	256.587,06	254.046,60	2.540,46	0,00

Não há registro, também, de balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário 2008, para cálculo do recolhimento de IRPJ e CSLL mensal por estimativa.

Desse modo, a informação prestada em DIPJ deve ser desconsiderada e a apuração do lucro real obedece à regra geral trimestral (art. 1º da Lei nº 9.430/96), tal como informado em DCTF.

2.2. LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

O LALUR é um livro fiscal obrigatório para a pessoa jurídica tributada pelo lucro real, de acordo com o art. 8º, I, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

O primeiro erro flagrante no LALUR é a apuração anual do lucro real, realizada mesmo sem ter o contribuinte manifestado corretamente a opção nos períodos de apuração fiscalizados. Como já relatado, o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro é que define a opção pela apuração anual, fato esse que não ocorreu, mesmo tendo sempre o sujeito passivo obtido relevantes receitas nos meses de janeiro.

Outro erro encontrado foi o preenchimento do Termo de Encerramento com data de 31/12/2002, coincidindo com a data do Termo de Abertura. Apesar de haver 50 folhas no Livro, encontravam-se preenchidas 6 folhas da parte A e 2 folhas da parte B, sendo o último registro referente a 31/12/2012.

Aparentemente, o LALUR foi elaborado apenas depois da intimação fiscal, em virtude da similaridade de todos os registros nele encontrados.

Corroborando com isso, pode-se notar que o endereço que aparece no Termo de Abertura do LALUR, de 31/12/2002, está mais atualizado (R. Tibagi nº 576, 12º andar) do que o registrado na 3ª alteração do Contrato Social (R. Tibagi nº 576, 9º andar), de 21/09/2003. A alteração do endereço para o 12º andar ocorreu apenas na 9ª alteração contratual, em 23/07/2008.

No LALUR do sujeito passivo, não foram registradas adições nem exclusões no período fiscalizado. Há um grande equívoco que fica evidente, pois a CSLL provisionada em cada período deveria aparecer como uma adição. Entretanto, considerando que a demonstração do lucro real partiu do lucro líquido antes de IRPJ e CSLL, não houve influência no resultado final. Isso significa que o lucro real em cada período de apuração foi sempre igual ao respectivo lucro líquido antes de IRPJ e CSLL.

Entre 01/01/2008 e 31/12/2012, nenhum prejuízo fiscal foi registrado, bem como nenhuma compensação foi realizada.

O art. 509 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) traz a definição de prejuízo compensável na apuração do lucro real.

Art. 509. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).

§ 1º A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite previsto no art. 510 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 2º).

§ 2º A absorção, mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 3º).

A compensação de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL de exercícios anteriores é uma faculdade do sujeito passivo, não havendo obrigação de o Fisco determinar a existência de créditos nos casos onde o contribuinte não mantém registro no LALUR. Com o mesmo entendimento, cito as seguintes ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 1993 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL ACUMULADO. A legislação do imposto de renda permite a redução do lucro real apurado no período-base, mediante a compensação de prejuízos fiscais anteriores, apurados e registrados no LALUR.

(1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda; Acórdão nº 1201-000.781 – 2ª Câmara / 1ª Turma; sessão em 06/03/2013)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE NEGADA. Não se reconhece a nulidade do auto de infração quando verificados os requisitos do artigo 10, III do Decreto n. 70.235/72 e a observância do devido processo legal, ampla defesa e contraditório. IRPJ E CSLL. COMPROVAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS EM EXERCÍCIOS ANTERIORES. À falta de escrituração do LALUR e de comprovação de apuração de prejuízos fiscais, não há o dever de

ofício da autoridade administrativa de sua recomposição. IRPJ E CSLL. SAÍDAS DE MERCADORIAS. SIMPLES REMESSA. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. As operações de saída de mercadorias que não se consubstanciam em venda, não compõem os valores de receita, desde que a sua materialidade seja comprovada. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PREVALÊNCIA DO DECRETO 70.235/72 SOBRE A LEI 9784/99 Não há obrigação do julgamento do processo administrativo no prazo de trinta dias, afastando-se a Lei 9.784, artigos 48 e 49, devendo o Decreto n. 70.235/72, artigo 27, prevalecer.

(1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda; Acórdão nº 1801-000.878 – 1ª Turma Especial; sessão em 02/02/2012; original não grifado)

É importante perceber que os valores deveriam estar registrados em LALUR ou DIPJ para o contribuinte ser beneficiado neste momento com a compensação de ofício. Não basta uma mera solicitação, como em resposta à intimação fiscal, para dar validade à compensação.

Desta forma, em obediência ao art. 509 do RIR/99, não há possibilidade de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de períodos anteriores nesta fiscalização, permanecendo o direito do sujeito passivo compensá-los futuramente nas formas estabelecidas pela legislação federal.

2.3. Retificação de DCTF

No Termo de Intimação Fiscal nº 4, o sujeito passivo foi intimado a retificar diversas DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, com base no art. 9º, §§ 3º e 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010, em virtude de existência de recolhimentos em DARF registrados nos sistemas da RFB e inexistência de informação de débito em DCTF. Em resumo, foram encontrados os seguintes recolhimentos não declarados:

Tributo	4º tr./2008	3º tr./2009	4º tr./2010	3º tr./2011	4º tr./2011	3º tr./2012	4º tr./2012
IRPJ	-----	121.803,54	383.606,28	235.841,16	748.912,32	243.582,34	508.093,20
CSLL	107.358,39	48.169,26	142.418,25	93.542,82	269.608,41	96.329,64	182.913,56

Com a retificação das declarações foi possível aproveitar os recolhimentos citados.

2.4. Insuficiência de Recolhimento sobre Receitas Escrituradas e Não Declaradas

Como se pôde notar também pelos recolhimentos de IRPJ e CSLL do sujeito passivo, há diversos períodos de apuração sem o devido pagamento dos tributos. Apesar de o sujeito passivo informá-los em DIPJ, não houve a necessária informação em DCTF e não houve recolhimento de IRPJ e CSLL em muitos períodos de apuração.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 3, o sujeito passivo apresentou a apuração trimestral de IRPJ e CSLL de 2008 a 2011, sendo possível, a partir daí, efetuar o cálculo dos tributos devidos em cada período. Nos anos-calendário 2009 a 2011, os números apresentados estão condizentes com a Escrituração Contábil Digital – ECD. Quanto a 2008, a apuração correta foi apresentada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 4. A apuração dos períodos de 2012 foi realizada com base na ECD entregue em 27/06/2013, que ainda se encontra pendente de autenticação.

A diferença entre o valor devido do tributo em cada período de apuração e o valor declarado em DCTF, quando positiva, é o valor do tributo a ser cobrado em auto de infração, mediante as infrações "FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL" e "IRPJ NÃO DECLARADO".

A DCTF deve ser apresentada pelas pessoas jurídicas em geral, inclusive as equiparadas, as imunes e as isentas, para prestar informações sobre débitos tributários federais e os respectivos créditos vinculados (pagamento, parcelamento, compensação, etc.). Por ser a DCTF uma confissão, passível de inscrição direta em Dívida Ativa, não cabe lançamento quando os valores estão ali declarados, independentemente de haver recolhimento. Informo ainda que não foram encontrados recolhimentos de IRPJ e CSLL além dos declarados em DCTF.

O cálculo detalhado encontra-se no Anexo I deste Termo, onde aparecem os tributos devidos, os declarados e os montantes a lançar.

Apesar de sujeito passivo silenciar a respeito de adições ao lucro real, foram encontradas despesas indedutíveis na conta contábil "32020020002 - DOACOES", nos anos-calendário 2010 e 2012, as quais foram adicionadas ao resultado do respectivo período para apuração do lucro real. A fundamentação legal para a referida adição encontra-se no RIR/99.

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):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

(...)

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

VII - as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI);

Esse procedimento não ficou restrito a essa competência, sendo praxe a escrituração das receitas em mês subsequente ao correto. Para fins tributários, é preciso analisar o momento de

ocorrência do fato gerador de cada tributo, não se podendo ficar preso à data de emissão do documento fiscal.

Em relação ao IRPJ, o regime adotado é de caixa, ou seja, a apuração do tributo é realizada de acordo com a regra geral de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, independentemente da emissão de documento fiscal. O Código Tributário Nacional – CTN traz o seguinte conteúdo.

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.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. (original não grifado)

No caso do sujeito passivo, todos os recebimentos ocorridos dentro do mês integram as bases de cálculos de IRPJ e CSLL daquele próprio mês, mesmo que a emissão de nota fiscal de serviços ocorra posteriormente.

Citando agora a legislação que trata do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, o art. 1º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, assim define: "O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador".

Tanto para os tributos federais como o municipal, não importa a data de emissão da nota fiscal para ocorrência dos fatos geradores. Isso porque o tributo é devido mesmo que não ocorra a emissão de documento fiscal.

A nota fiscal de serviços, espécie do gênero documento fiscal, é uma obrigação acessória que visa servir de instrumento para a correta apuração dos tributos. Geralmente deve ser emitida por ocasião da conclusão da prestação do serviço, mas há casos, como o do contribuinte, em que há emissão ocorre posteriormente. Contudo, a emissão tardia de documento fiscal não é capaz de alterar o momento de ocorrência do fato gerador.

Analisando as Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas (NFS-e) da Prefeitura Municipal de Curitiba nº 17, de 24/08/2011, e nº 18, de 26/09/2011, apresentadas em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1, é possível perceber que a descrição dos serviços está correta, havendo menção aos serviços prestados no mês anterior.

(...)

Art. 365. São vedadas as deduções decorrentes de quaisquer doações e contribuições, exceto as relacionadas a seguir (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI, e § 2º, incisos II e III):

I - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

II - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União, exceto quando se tratar de entidade que preste exclusivamente serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem.

(...)

Art. 371. Sem prejuízo da dedução do imposto devido, e observado o disposto nos art. 475, a pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá deduzir integralmente, como despesa operacional, os valores efetivamente contribuídos em favor de projetos culturais ou artísticos, na forma da regulamentação do Programa Nacional de Apoio à Cultura - PRONAC (Lei nº 8.313, de 1991, art. 26, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, § 2º, inciso I).

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos dispêndios com doações e patrocínios na produção cultural dos segmentos de que trata o art. 476 (Lei nº 8.313, de 1991, art. 18, § 2º, e Medida Provisória nº 1.739-19, de 1999, art. 1º).

2.5. Regime de Reconhecimento das Receitas

Faz-se necessário tecer alguns comentários sobre o regime de reconhecimento de receitas adotado pelo contribuinte. Durante a fiscalização, verificou-se que o sujeito passivo escreveu apenas em 31/08/2011 a receita de prestação de serviços referente ao mês 07/2011. Na resposta protocolada em 18/03/2013, o contribuinte afirmou o seguinte.

****A receita de serviços prestados lançada na contabilidade refere-se à NF-e (nº 17 anexa) emitida no mês (24/08/2011), porém com referência às entradas do mês anterior (julho/2011).**

A apuração dos valores recebidos pelos "associados" a título de prestação de serviços somente é concluída entre os dias 10 e 20 do mês subsequente, não havendo condição de emitir a NF-e dentro do mês de referência (ou competência), tampouco o RPS (Recibo Provisório de Serviços) para posterior conversão em NF-e.

Em relação à escrituração contábil, as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas determinam que ela deve respeitar o regime de competência, conforme item 22 da “NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis”.

Seja na escrituração contábil em meio papel do ano-calendário 2008 ou na Escrituração Contábil Digital - ECD, também chamada de SPED-Contábil, de 2009 a 2011, não houve respeito ao princípio de reconhecimento de receitas pelo regime de competência. Isso resultou na incorreta elaboração das Demonstrações Contábeis e também na incorreta apuração dos tributos federais, com postergação do pagamento destes.

O art. 273 do RIR/99 diz “A inexistência 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”.

Em resposta aos Termos de Intimação Fiscal nº 3 e nº 4, o sujeito passivo apresentou a apuração trimestral de IRPJ e CSLL sem respeitar o regime de caixa. Contudo, a planilha de receitas operacionais apresentada respeitou o regime de caixa, sendo possível utilizá-la para confronto com a receita bruta declarada em DIPJ e escriturada. Desse confronto, é possível perceber que os valores escriturados como receita bruta são inferiores ao correto. Essas diferenças serão tratadas como omissão de receitas.

2.6. Omissão de Receitas

Os valores apontados no Anexo I são o retrato da escrituração contábil do sujeito passivo em confronto com suas declarações DCTF, para se apurar eventuais ausências de recolhimento. Entretanto, nem todas as receitas foram corretamente escrituradas. Comparando a escrituração contábil com a planilha de receitas operacionais apresentada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 3, podemos perceber diversas diferenças.

Na planilha apresentada, a receita bruta informada está correta. Na escrituração contábil entre 01/01/2009 e 31/12/2011, o registro se dava subtraindo-se os pagamentos repassados como bônus a associados, de forma a reduzir a base de cálculo da COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e do ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Para se chegar à real omissão de receitas, subtrai-se da receita bruta informada na planilha do contribuinte os pagamentos aos associados, comparando-se então com o valor escriturado naquele período de apuração. Desta forma, apura-se quais as receitas omitidas na escrituração contábil. A tabela de cálculo aparece a seguir.

Período	Mês	Receita Oper. Bruta	Pagamentos a Associados	Total Mensal	Total Trimestral	Escrituração Contábil	Omissão de Receita
1º Trim. 2009	jan	1.878.432,19	939.098,37	939.333,82	3.303.595,49	1.937.597,90	1.365.997,59
	fev	1.765.904,24	743.653,86	1.022.250,38			
	mar	2.080.539,80	738.528,52	1.342.011,28			
2º Trim. 2009	abr	2.045.992,27	980.181,68	1.065.810,59	3.536.172,55	2.184.603,43	1.351.569,12
	mai	1.871.219,08	749.552,93	1.121.666,15			
	jun	2.153.176,16	804.480,36	1.348.695,80			
3º Trim. 2009	jul	2.252.750,45	1.013.207,05	1.239.543,40	3.581.692,94	2.170.110,02	1.411.582,92
	ago	2.036.090,36	811.505,80	1.224.584,56			
	set	1.962.504,97	844.940,00	1.117.564,97			
4º Trim. 2009	out	2.089.856,31	1.024.793,62	1.065.062,69	3.577.711,33	2.130.966,45	1.446.744,88
	nov	2.037.025,02	815.360,18	1.221.664,84			
	dez	2.155.070,52	864.086,73	1.290.983,79			

1º Trim. 2010	jan	1.886.309,45	1.022.100,61	664.208,84	3.226.870,74	744.263,36	2.482.607,38
	fev	1.830.092,58	821.303,99	1.008.788,59			
	mar	2.386.732,92	832.859,61	1.553.873,31			
2º Trim. 2010	abr	2.118.868,96	933.739,34	1.185.129,62	3.884.001,65	2.496.777,18	1.387.224,47
	mai	2.221.527,21	1.012.888,79	1.208.638,42			
	jun	2.447.154,93	956.921,32	1.490.233,61			
3º Trim. 2010	jul	2.655.208,31	1.060.772,52	1.594.435,79	4.794.608,70	3.346.867,98	1.447.740,72
	ago	2.896.240,31	1.185.298,52	1.710.941,79			
	set	2.569.130,01	1.079.898,89	1.489.231,12			
4º Trim. 2010	out	2.726.104,41	1.143.756,76	1.582.347,65	5.192.970,92	3.050.426,06	2.142.544,86
	nov	3.009.097,89	1.396.983,29	1.612.114,60			
	dez	3.165.010,53	1.166.501,86	1.998.508,67			
1º Trim. 2011	jan	2.652.869,39	1.262.789,02	1.390.080,37	4.865.093,94	2.940.057,21	1.925.036,73
	fev	2.848.876,97	1.511.951,38	1.336.925,59			
	mar	3.710.955,15	1.572.867,17	2.138.087,98			
2º Trim. 2011	abr	3.273.882,93	1.506.727,04	1.767.155,89	6.194.942,98	4.158.569,57	2.036.373,41
	mai	3.879.100,39	1.656.516,01	2.222.584,38			
	jun	3.760.047,65	1.554.844,94	2.205.202,71			
3º Trim. 2011	jul	4.087.653,69	1.760.428,07	2.327.225,62	7.423.672,71	6.368.486,79	1.055.185,92
	ago	4.573.783,77	2.018.814,42	2.554.969,35			
	set	4.319.216,95	1.777.739,21	2.541.477,74			
4º Trim. 2011	out	4.701.277,75	1.947.926,86	2.753.350,89	9.106.612,15	7.795.989,53	1.310.622,62
	nov	4.840.775,70	2.339.614,80	2.501.160,90			
	dez	5.893.876,52	2.041.776,16	3.852.100,36			

Apesar de os pagamentos aos associados não serem redutores da receita bruta, foram subtraídos na planilha acima somente para comparação com o valor escriturado, uma vez que este foi registrado deduzindo-se os pagamentos aos associados.

Tendo em vista que a planilha elaborada pelo sujeito passivo respeita o princípio de caixa (equivalente à própria competência neste caso), torna-se irrelevante através da tabela apresentada a postergação de tributo realizada pelo sujeito passivo.

Nos autos de infração, as infrações relacionadas são "OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS" e "FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS OMITIDAS".

Nota-se que não se trata apenas de postergação do tributo devido, mas de relevante omissão de receitas.

Na escrituração contábil de 2008 o registro foi diferente e não se configurou a relatada infração.

A ECD de 2012 foi entregue tempestivamente durante a fiscalização e não contém o mesmo vício dos períodos anteriores.

3. MULTA

(...)

4. DECADÊNCIA

(...)

Não houve recolhimento para o 1º trimestre de 2008 e não houve nenhum lançamento relativo ao 2º trimestre de 2008. Dessa forma, a decadência segue o art. 173, I, do CTN, legitimando a constituição dos créditos do ano-calendário 2008 até 31 de dezembro de 2013.

5. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL

- 5.1. Livros Diário e Razão 2008, autenticados pela Junta Comercial do Paraná.
- 5.2. Escrituração Contábil Digital - ECD, também chamada de SPED-Contábil, de 01/01/2009 a 31/12/2011, autenticada pela Junta Comercial do Paraná.
- 5.3. ECD de 01/01/2012 a 31/12/2012, na situação "Recebida", aguardando autenticação pela Junta Comercial do Paraná.
- 5.4. FCONT (escrituração das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis vigentes em 31/12/2007) para os anos-calendário 2010, 2011 e 2012.
- 5.5. Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR.

6. ANEXOS

- I. Demonstrativo da insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL (6 fls.)

7. CONCLUSÃO

Após concluir a verificação, por amostragem, do cumprimento das obrigações tributárias relativas a IRPJ e CSLL no período de 01/2008 a 12/2012, foram lavrados os autos de infração abaixo, **que integram o processo 10980.723651/2013-61.**

Tributo	Período	Valor Original	Juros (R\$)	Multa (R\$)	Total (R\$)
IRPJ	2008 a 2012	6.626.357,00	1.759.552,12	4.969.767,78	13.355.676,90
CSLL	2008 a 2012	2.419.621,01	644.640,73	1.814.715,81	4.878.977,55
	Total =	9.045.978,01	2.404.192,85	6.784.483,59	18.234.654,45

Haja vista a ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária, previsto no art. 1º ou 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será formalizada Representação Fiscal para Fins Penais no prazo de 10 (dez) dias, contados da data da constituição do crédito tributário, no processo 10980.723652/2013-14, em cumprimento ao art. 66, I, da Lei das Contravenções Penais (Decreto-Lei nº 3.688, de 3 de outubro de 1941) e à Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, com as alterações da Portaria RFB nº 3.182, de 29 de julho de 2011.

Curitiba, 9 de agosto de 2013.

(assinado eletronicamente)

RAFAEL HAMERSCHMIDT
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Matrícula SIAPE 1368102
Matrícula SIPE 1170060

Ciência do Sujeito Passivo

O presente Termo será entregue pessoalmente ao sujeito passivo, mediante assinatura em Termo de Entrega de Documentos.

4. *Inconformada, a Interessada apresentou, em 12/09/2013 (carimbo de fl. 1.213), a Impugnação de fls. 1.392 a 1.447, com anexos de fls. 1.448 a 2.217, da qual extrai o seguinte:*

IMPUGNAÇÃO AO AUTO DE INFRAÇÃO

acima mencionado, que efetuou o lançamento de suposto débito de IRPJ/CSLL no valor total de R\$ 18.234.654,45, de lavra do ilustre Sr. Fiscal Sr. Rafael Hamerschmidt, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

1. BREVE RESUMO FÁTICO

Trata-se de auto de infração para cobrança de IRPJ e CSLL relativo à suposta omissão de receita e recolhimento a menor efetuada pela Impugnante. As exigências fiscais foram lavras da seguinte forma:

- a) IRPJ total de R\$ 13.355.676,90, sendo o principal no valor de R\$ 6.626.357,00, juros de R\$ 1.759.552,12 e multa de 75% de R\$ 4.969.767,78;

b) CSLL total de R\$ 4.878.977,55, sendo o principal no valor de R\$ 2.419.621,01, multa de 75% de R\$ 1.814.715,81 e juros de R\$ 644.640,73.

A fiscalização lavrou auto de infração considerando que a empresa estava sujeita ao lucro real trimestral. Considerou as informações constantes em DCTF para averiguar se a empresa havia ou não recolhido IRPJ/CSLL no período da fiscalização.

O período fiscalizado foi de 2008 a 2012. Sob a alegação de omissão de receita, autuou-se os anos de 2009 a 2011. Já em relação a alegação de recolhimento a menor de IRPJ/CSLL, foram autuados os anos de 2008 a 2012.

Como se terá a oportunidade de demonstrar, houve grande equívoco do Sr. Fiscal na lavratura do presente auto de infração, eis que os tributos exigidos decorrem de equívocos perpetrados pela fiscalização, senão vejamos.

2. NECESSIDADE DE RISCAR NOS AUTOS DE PROCESSO ADMINISTRATIVO AS INJÚRIAS PROMOVIDAS PELO SR. FISCAL

O completo desconhecimento do Sr. Fiscal acerca das atividades desenvolvidas pela Impugnante, e, o que se afigura mais grave em procedimento de fiscalização, a falta de interesse em entender as atividades da Impugnante para promover o correto enquadramento Sr. Fiscal de suas atividades, levou o Sr. Fiscal a afirmar que a Impugnante desenvolveria um "esquema de marketing multinível, conhecido popularmente como "pirâmide" e que "... o nome fantasia para o **esquema**" seria Dinastia.

Esta atitude do Sr. Fiscal, que sem conhecimento do tema, imputa a Impugnante a prática de uma atividade criminosa (pirâmide), se configura numa calúnia (art. 138 do CP), pois, a Impugnante opera há mais de 15 anos no mercado, e, nunca foi processada criminalmente, sequer condenada, pois, a atividade de *marketing de rede*, é muito diversa da prática de *pirâmide*.

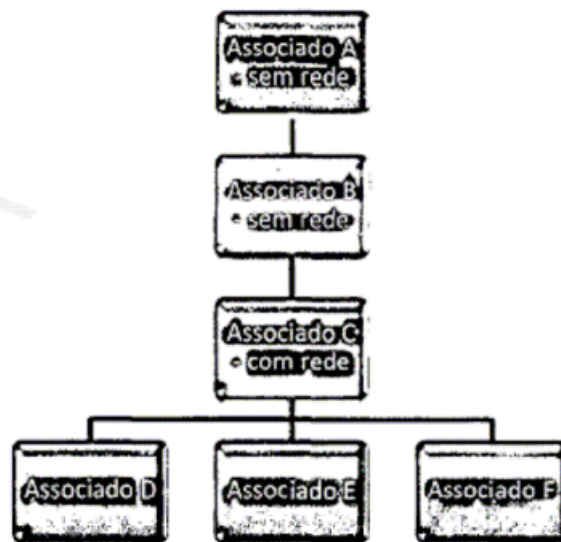
Imputar a Impugnante a prática de um fato delituoso (pirâmide) era algo que o Sr. Fiscal jamais poderia ter realizado, e, assim ao fazer, incorreu em crime de calúnia.

A Impugnante nas raras vezes que foi acionada administrativamente ou mesmo em alguma esfera judicial (cível), nunca foi condenada, pois, conforme decisões e pareceres em anexo, sempre foi reconhecido que suas ATIVIDADES SÃO LICITAS.

Portanto, a ignorância do Sr. Fiscal sobre a real atividade da Impugnante, merecem sim, ser riscado dos autos, toda e qualquer afirmação neste sentido, pois, além de atentar contra a dignidade da empresa e de seus representantes, imputa a prática de um fato ilícito, que jamais praticaram, configurando assim, na configuração do tipo penal do art. 138 do CP, pelo Sr. Fiscal.

Órgãos Estaduais e Federais já analisaram as atividades desenvolvidas pela Impugnante, destacadamente o Ministério Público, tendo concluído pela idoneidade da empresa, conforme Expediente n.º 010154-09.00/09-0 do Conselho Superior do Ministério Público da procuradoria Geral de Justiça do Rio Grande do Sul (DOC 12).

O que diferencia as atividades da Impugnante de qualquer espécie de pirâmide financeira é o fato de que na estrutura de marketing multinível a pessoa só recebe os repasses em função das mensalidades efetivamente pagas. Além disso, o cálculo do repasse aos Associados não utiliza como base de cálculo uma taxa de adesão ou algo semelhante, pois o repasse é calculado sobre o valor pago mensalmente pelo Associado. Se o Associado para de pagar, ninguém mais recebe o repasse relativo a essa mensalidade. Por fim, e principalmente, o Associado só recebe repasses se desenvolver sua própria rede, pois se ele não desenvolver nenhuma rede e tiver um Associado abaixo com rede desenvolvida, não receberá nenhum repasse em função de estar acima dele na rede:



No exemplo acima, o Associado "A" só recebe repasse de 25% da mensalidade paga pelo Associado "B". O Associado "B" recebe apenas 25% da mensalidade paga pelo Associado "C". O Associado "C", como desenvolveu rede, recebe os repasses de acordo com as regras previstas no manual, que serão detalhadas posteriormente. Percebe-se facilmente que o marketing multinível não é pirâmide, pois o Associado "A", apesar de ter um Associado com rede desenvolvida abaixo dele

(Associado "C" no caso) não recebe nada relacionado a rede dele.

A SUSEP, após procedimento de averiguação, constatou a regularidade do exercício das atividades da Impugnante, bem como o fato de que os Associados não são prestadores de serviço da Delta Red¹.

Como se observa, as considerações feitas pelo Sr. Fiscal no processo não correspondem a verdade dos fatos, devendo, por este motivo, serem riscadas dos autos, na forma do §2º do artigo 16 do Decreto-Lei 70.235/1972², que se aplica tanto ao Impugnante como a autoridade Sr. Fiscal, frente ao que dispõe o *caput* do artigo 37 da CF/88,

referindo ao princípio da moralidade administrativa, e artigo 2º, IV da Lei n.º 9.784/1999, aplicável igualmente ao processo administrativo tributário.

Isto posto, requer-se seja determinado pela autoridade administrativa que sejam riscadas, nos autos do processo, todas as expressões "esquema", "pirâmide", na forma do § 2º do artigo 16 do Decreto-Lei 70.235/1972.

¹ Já foi requerido, junto a SUSEP, cópia do inteiro teor do procedimento que reconheceu a regularidade das operações da Impugnante (DOC. 15), mas até o momento não foi dada resposta pelo referido órgão.

²art. 16.

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

3. DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDA PELA DELTA RED

Para que se proceda ao correto enquadramento Sr. Fiscal das atividades desenvolvidas pela Impugnante é preciso compreender a

forma pela qual a empresa atua no mercado, no ramo de marketing multinível.

Consoante consta de seu objeto social, a Delta Red tem como atividade a prestação de serviço de marketing de rede, serviços de promoção, administração, consultoria e treinamento de pessoas físicas e jurídicas em marketing aplicado no mercado financeiro.

Uma das atividades desenvolvidas pela Delta Red consiste na assessoria financeira periódica para seus Associados, em temas como seguro de vida, previdência privada, planejamento financeiro pessoal e para a família, traçar objetivos e metas financeiras, organização, orçamento, enfim, todas as informações necessárias para que a pessoa possa organizar-se financeiramente e realizar seus sonhos de consumo, como viagens, faculdade para os filhos, aquisição de automóvel, imóvel e quitação de dívidas.

Para tanto são desenvolvidos ciclos de palestras e material didático a respeito (DOC 03).

Outra atividade da Delta Red, na área de marketing multinível, consiste no oferecimento de assessoria e orientação profissional para que pessoas desenvolvam suas próprias redes de marketing multiníveis.

3.1. MARKETING MULTINÍVEL

(...)

Cabe salientar, neste momento, que o **marketing de múltiplos níveis ou de rede** vem ao encontro às necessidades das pessoas de criarem fontes alternativas de rendimento. No mundo atual, muitas empresas utilizam este sistema para comercialização de bens de

consumo ou serviços através de empresas legalmente estabelecidas (em conformidade com as leis e ordenamentos dos seus países), dentre as quais, destacam-se: **CITIGROUP** – bancos e serviços financeiros; **PRIMERICA** – seguros, bancos e fundos de pensão; **HERBALIFE** – nutrição e farmacos; **AMWAY** – produtos de limpeza, cosmética e utensílios para o lar.

A Delta Red oferece aos seus Associados assessoria financeira e a oportunidade de gozarem de benefícios previamente estabelecidos, que serão expostos a seguir.

3.2. FUNCIONAMENTO DO MARKETING MULTINÍVEL DA DELTA RED

Para participar da rede de marketing multinível é preciso que a pessoa física ou jurídica se Associe à Delta Red (PDF de fls. 191-193 do PAF). Em função desta Associação são oferecidos quatro benefícios aos Associados³: (i) Seguro de Vida Coletivo pela Sul América em caso de morte ou invalidez permanente⁴, (ii) Assistência Viagem; (iii) Seguro Funeral; e (iv) Descontos na rede de farmácias E-Pharma (DOC 13). Ainda, podem ser usufruídos pelos Associados benefícios opcionais relativos aos planos de Previdência Privada de VGBL e PGBL (DOC 14).

³ Lembrando, como será exposto a seguir, que somente parte da mensalidade paga pelos Associados se destina a remunerar a Delta Red.

⁴ Apólice da Sul América cf. PDF de fls. 196-223, tendo como estipulante o Clube de Seguros Dinastia Legacy, cf. PDF de fls. 194-195.

Os benefícios do Seguro de Vida passam a valer a partir do primeiro dia do mês subsequente ao pagamento da primeira mensalidade

de Associação, perdendo a validade caso ocorra interrupção no pagamento das mensalidades por mais de 30 dias. Ou seja, a pessoa tem uma carência de 30 dias para quitar a mensalidade, sob pena de perder o direito aos benefícios, embora a Delta Red não possa obrigá-lo a adimplir

a mensalidade que está em atraso.

Como a Delta Red trabalha com sistema de marketing multinível, sua atuação se dá de forma diferenciada de outras empresas. O sistema de rede formado pela Delta Red conta com diversos núcleos autônomos (as redes), que são desenvolvidos por pessoas físicas e jurídicas, que são classificadas em uma destas categorias:

Categoria
AINSF Delta Blue - possui 5 qualificações diferentes
AINSF Delta Red
Omni-Cycle

Cada pessoa física e jurídica é responsável autonomamente pelo desenvolvimento de sua rede. Cada rede dessas, não importa o seu nível, tem direito, de acordo com as regras do Manual Construindo sua Dinastia, ao repasse, por parte da Delta Red, de parcela da mensalidade paga pelos Associados, cf. referido no manual:

$$\begin{aligned}
 & 20 \times R\$ 100,00 \times 35\% = R\$ 700,00 \text{ (ganho bruto) (-)} \\
 & 16 \times R\$ 100,00 \times 25\% = R\$ 400,00 \text{ (repasse/ Associados Diretos)} \\
 \hline
 & \text{Ganho líquido mensal} = R\$ 300,00^*
 \end{aligned}$$

Você tem agora um volume de recolhimento mensal, da 4ª até a 15ª parcela de associação (Período de Associação Efetiva), considerando-se também os pagamentos dos Associados Duplicadores de seu agora 3º Nível de Associação, de R\$ 8.400,00 [84 x R\$ 100,00], o que lhe dá direito a um ganho bruto de 45%. Descontando o repasse de 35% para os Associados de seu Primeiro Nível de Associação, veja como ficam os seus ganhos:

$$\begin{aligned}
 & 84 \times R\$ 100,00 \times 45\% = R\$ 3.780,00 \text{ (ganho bruto) (-)} \\
 & 80 \times R\$ 100,00 \times 35\% = R\$ 2.800,00 \text{ (repasse/ Associados Diretos)}
 \end{aligned}$$

Ganho líquido mensal = R\$ 980,00

A arrecadação das mensalidades, o cálculo e posterior repasse aos Associados fica a cargo da Impugnante, que dispõe do software e do sistema de informações global necessários para efetuar o cálculo dos repasses. O saldo restante é apropriado como receita efetiva na contabilidade pela Impugnante, pois cabe a ela apenas o resultado dos valores arrecadados após realizados os repasses dos Associados.

Vamos exemplificar o exercício da atividade da Impugnante para facilitar sua compreensão.

Quando uma pessoa se Associa à Delta Red ela paga três mensalidades iniciais de R\$ 275,00 reais (em valores de 2012), composto das seguintes verbas: R\$ 142,00 reais pelo Kit de Marketing e R\$ 133,00 pelo valor da mensalidade (chamada no manual de Mensalidade provisória). A partir da 4ª mensalidade cessa a obrigação de pagar o Kit de Marketing e ela passa a ser de apenas R\$ 133,00 reais mensais.

O valor de R\$ 142,00 relativo ao KIT de Marketing incluído nas três primeiras mensalidades compõem integralmente as receitas da Delta Red, pois visam remunerar as atividades de marketing iniciais da entidade.

Na mensalidade de R\$ 133,00, que é inicialmente recebida pela Impugnante, estão incluídos tanto os valores que devem ser repassados aos Associados quanto a própria remuneração de titularidade da Delta Red. O repasse aos Associados decorre do desenvolvimento de suas atividades junto aos demais Associados de sua rede, conforme metodologias de cálculo previstas no Manual. À Impugnante cabe o valor residual decorrente da diferença entre o valor da mensalidade recebida e os repasses aos Associados.

Em resumo, a Delta Red arrecada as mensalidades de R\$ 133,00, calcula o valor do repasse de cada rede de Associados, repassa os valores aos Associados, em todos os níveis e posteriormente verifica, pelo saldo residual, qual é a receita que lhe cabe em determinado mês como contraprestação de suas atividades.

Como se observa facilmente o valor da mensalidade de R\$ 133,00 não pertence integralmente a Delta Red. Sua receita varia de acordo com a mensalidade que está sendo paga, na forma abaixo:

- a. **Da 1ª a 3ª mensalidades (denominada Associação Provisória):** 50% pertence à Delta Red; 25% ao "Associado Duplicador" e 25% ao "Associado Treinador".
- b. **Da 4ª mensalidade em diante:** calcula-se a verba que deve ser repassada ao Associado "AINSF Delta Blue", "AINSF Delta RED" e "Omni-Cycle" e subtrai-se do valor das mensalidades arrecadadas. Portanto, a receita da Delta Red corresponde à diferença entre a receita das mensalidades e os repasses efetuados em favor dos Associados nestas condições.
- c. **Da 16ª mensalidade em diante:** é efetuado um desconto de 26% no cálculo da apuração do repasse do Associado, seja ele "AINSF Delta Blue", "AINSF Delta Red" ou "Omni-Cycle" (diminuindo seu valor) para destinar à manutenção das atividades operacionais da Delta Red. Além da remuneração do item "b" anterior, a Impugnante auferir também este percentual de 26%, que é descontado no cálculo do repasse.

Estes são os rendimentos do ponto de vista da Delta Red, ora Impugnante.

É possível também apresentar os rendimentos do ponto de vista do Associado.

A Delta Red trabalha na área de prestação de serviços de consultoria financeira e de marketing multinível. Ela oferece a oportunidade às pessoas para, através de Associação, usufruírem de benefícios de Seguro de Vida, auxílio funeral, auxílio viagem e descontos em Farmácias conveniadas. As pessoas podem se associar, pagar a mensalidade e usufruir dos benefícios, ou podem agregar outras pessoas, criando sua própria rede, sua DINASTIA⁵.

Deve ficar claro que cada Associado, que tiver interesse, pode criar a sua própria Dinastia e colher resultados dela decorrentes. Ninguém é obrigado a desenvolver a rede, podendo apenas usufruir os benefícios que a Associação lhe garante.

Para aquelas pessoas que resolvem desenvolver sua própria rede são criadas várias oportunidades de ganho, em uma escala que varia de acordo com o número de pessoas que participam de sua rede. Assim, o Associado pode auferir inicialmente de 25% a 45% do valor das mensalidades pagas dentro da sua rede, o qual é denominado de "AINSF Delta Blue". Posteriormente pode atingir as qualificações de "AINSF Delta Red" e "Omni-Cycle", de acordo com a seguinte estrutura:

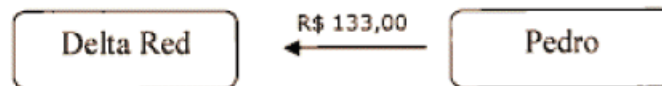
4. Omni-Cycle			5% (Participação Global)
3. AINSF Delta Red			Liderança de 2,5% a 15%
2. AINSF Delta Blue			
Volume de Associações	Ganho	Qualificação Delta Blue	
De 1 a 4 Associados	25%	AINSF 1 Estrela	
De 5 a 11 Associados	30%	AINSF 2 Estrelas	
De 12 a 34 Associados	35%	AINSF 3 Estrelas	
De 35 a 80 Associados	40%	AINSF 4 Estrelas	
Acima de 81 Associados	45%	AINSF 5 Estrelas	

1. Associação Provisória 25% (para o Duplicador Direto) 25% (Bônus Treinador)

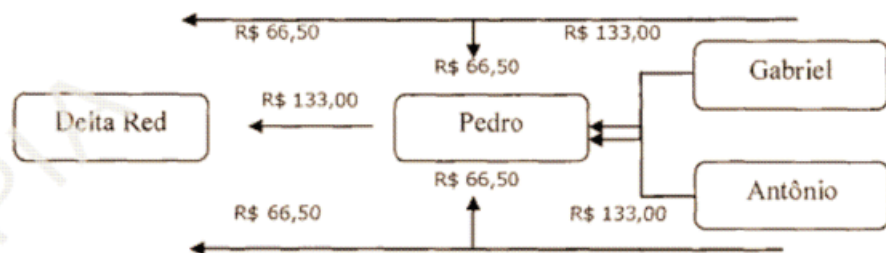
Ganho sobre a associação provisória, direta ou indireta, conforme regulamento do Programa de Remuneração, estabelecido no Manual Construindo sua Dinastia

Vamos exemplificar como funciona o marketing multinível da Delta Red, sem considerar a parcela de R\$ 142,00 referente ao Kit de Marketing, vez que referido valor já é de titularidade da Impugnante. Neste exercício iremos avançar, paulatinamente, até explicar como uma pessoa pode chegar à condição de "Omni-Cycle".

Imagine-se que a empresa começa a desenvolver suas atividades hoje e uma pessoa chamada Pedro é a primeira a se Associar. Neste caso, a Delta Red oferece os benefícios somente a uma pessoa:



Pedro resolve desenvolver sua rede e passa a ser chamado de "Associado Duplicador". Para tanto, chama duas pessoas para participar dela. Então teríamos a seguinte situação em relação às 3 primeiras mensalidades, onde Pedro é ao mesmo tempo o "Associado Duplicador" e "Associado Treinador" dos indicados:



Conforme se observa do quadro acima a receita efetiva da Delta Red nesta hipótese seria de R\$ 266,00 (66,50 + 66,50 + 133 do Pedro) pela prestação de serviços ao Pedro e para garantir a fruição dos benefícios concedidos aos Associados. Evidentemente a Delta Red recebe o valor total de R\$ 399,00 (133,00 x 3 Associados), porém repassa ao Associado Pedro o valor que lhe pertence, no exemplo acima, R\$ 133,00 (66,50 x 2) reais.

Pedro, por sua vez, recebe o repasse do valor a que tem direito em função do desenvolvimento de sua própria rede, qual seja, o montante de R\$ 133,00 (cento e trinta e três reais, sendo R\$ 66,50 do Gabriel e R\$ 66,50 do Antônio). Do valor de R\$ 66,50, R\$ 33,25 se refere ao percentual de 25% do "Associado Duplicador" e 25% ao percentual do "Associado Treinador". Neste exemplo, Pedro figura como Associado Duplicador e Treinador ao mesmo tempo, embora na prática essa situação seja excepcional, pois o Associado treinador pode ser diferente do duplicador.

O "Associado Treinador" é aquele que, tendo experiência, auxilia outros "Associados Duplicadores" **da sua rede** a desenvolver suas próprias redes. Por essa razão, no exemplo acima, Pedro recebe um percentual de 25% (R\$ 33,25) da mensalidade paga pelo Gabriel e Antônio, mas somente **nas três primeiras mensalidades** (chamada de Associação Provisória no quadro acima).

Como não existe a obrigatoriedade do desenvolvimento das redes, as pessoas podem optar por criá-las, expandi-las ou simplesmente usufruir dos benefícios concedidos. Quem desenvolve as redes, sob orientação e treinamento da Delta Red, tem a oportunidade de obter ganhos mensais relativos às mensalidades dos Associados vinculados a sua rede.

Portanto, do valor de R\$ 133,00 da mensalidade, parte pertence a Delta Red, parte é de titularidade dos Associados (relativamente a sua rede, a sua Dinastia). Para garantir a operação do sistema, a Delta Red fica responsável por receber e administrar o repasse desses valores que são de titularidade dos "Associados Duplicadores", pois sem esta centralização financeira em uma empresa ficaria inviável desenvolver o marketing multinível. Por esta razão o item 7 do "Resumo de Condições Gerais da Proposta de Associação à Dinastia Soluções Financeiras" esclarece que:

"... Delta Red Marketing, Associação interativa e treinamento Ltda. é responsável pela Administração da Dinastia Soluções Financeiras, pelo pagamento (através de cheque nominal ou depósito em C/C) aos Associados Duplicadores dos bônus estabelecidos no Programa Dinastia de Remuneração, de acordo com as regras estabelecidas no Manual de Marketing Construindo sua Dinastia, pelo fornecimento de mapas e extratos periódicos, material didático e pelo controle do recebimento das mensalidades pagas pelos Associados".

Este é o motivo pelo qual a Impugnante reconhece como receita apenas a parcela que lhe cabe nas mensalidades recebidas, a qual corresponde ao saldo residual após o cálculo e repasse da parcela dos Associados, em todos os níveis - "AINSF Delta Blue", "AINSF Delta Red" e "Omni-Cycle".

Ocorre que a estrutura atualmente é muito mais complexa do que o exemplo citado acima. Segue abaixo um organograma exemplificativo de como podem ser formadas as redes no sistema Dinastia:

(...)

Assim, podemos resumir as fontes de receita da Delta Red da seguinte forma:

- a) Parcela correspondente as mensalidades dos "Associados Duplicadores" (mensalidade menos o repasse aos Associados);
- b) Parcela de 26% sobre o valor do repasse dos "Associados Duplicadores" a partir da 16ª mensalidade;
- c) 3 mensalidades de R\$ 142,00 pelo Kit de Marketing.

A partir destas informações, que demonstram a forma de atuação da Delta Red, passa-se a analisar os equívocos perpetrados pela Fiscalização na presente atuação Sr. Fiscal.

4. REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO LUCRO REAL - ANUAL

De acordo com a fiscalização, a Impugnante apresentou DIPJ informando a opção pelo recolhimento do lucro real anual, mas as DCTF's indicavam a apuração do lucro real trimestral. As guias DARF indicavam código de receita da apuração do lucro real trimestral.

Entendeu a fiscalização que a opção pelo recolhimento através do lucro real anual é feita com o recolhimento da primeira parcela em janeiro de cada ano, cf. determina o art. 3º, §1º da Lei 9.430/1996. Como não teria ocorrido este recolhimento, o regime a ser adotado na fiscalização seria o trimestral, regra geral na apuração do IRPJ.

Não obstante este entendimento, a Impugnante sempre considerou a apuração de seus tributos pelo regime do lucro real anual, conforme informação da DIPJ e sua apuração do Lalur, razão pela qual apurou e recolheu seus tributos considerando as premissas desta sistemática (compensação integral dos prejuízos no ano) e em nenhum momento teve a intenção de deixar de recolher qualquer tributo à Receita Federal do Brasil.

Como será demonstrado a seguir, a alteração da forma de contabilização ocorrida no ano de 2010 é que efetivamente gerou divergência na forma de apuração do imposto de renda, pelos motivos que serão expostos detidamente em capítulo próprio.

5. LALUR

O Sr. Fiscal considerou que o LALUR apresentado estava equivocado porque foi apurado anualmente, quando o correto seria trimestral, segundo seu entendimento.

Considerando que o contribuinte apurou o imposto de renda anualmente, conforme indicado na DIPJ e LALUR, é evidente que não existia nenhuma compensação ou prejuízo Sr. Fiscal a utilizar no LALUR de anos anteriores, pois as compensações dos prejuízos ocorriam com os lucros no próprio ano.

Todavia, a partir do momento em que a Fiscalização desconsidera esta apuração anual a passa a fazê-la trimestralmente, por entender que não houve manifestação adequada da opção pelo lucro real anual, dada a falta de recolhimento da primeira parcela em janeiro de cada ano, é evidente que o Sr. Fiscal deve promover, de ofício, as compensações pertinentes, sendo inaplicável o artigo 509 do RIR/99 invocado pela Fiscalização, pois ele diz respeito à apuração feita pelo contribuinte e não em procedimento de fiscalização em que o Sr. Fiscal altera o critério de anual para trimestral.

Nas palavras do Sr. Fiscal "... o primeiro erro flagrante no LALUR é a apuração anual do lucro real, realizada mesmo sem ter o contribuinte ter manifestado corretamente a opção nos períodos de apuração fiscalizados". Se o contribuinte errou em efetuar a apuração

anual, pois estaria sujeita a apuração trimestral, o Sr. Fiscal claramente

desconsiderou a apuração realizada pelo contribuinte e refez nova apuração de IRPJ/CSLL trimestral. Ao assim proceder, houve divergência entre o imposto efetivamente apurado na sistemática anual e o imposto apurado na sistemática trimestral, existindo trimestres em que houve prejuízo Sr. Fiscal e base de cálculo negativa de CSLL.

Ao refazer a apuração do IRPJ/CSLL o Sr. Fiscal deveria ter utilizado os prejuízos apurados num trimestre para compensação com lucros dos trimestres subsequentes.

Nem se alegue, como pretendeu a Fiscalização, que o contribuinte teria meramente a faculdade de utilizar o prejuízo Sr. Fiscal ou a base de cálculo negativa de CSLL na forma dos artigos 15 e 16 da Lei n.º 9.065/1995, que deveria estar registrado no LALUR. Se o contribuinte teve sua apuração declarada em DIPJ (anual) revista para trimestral, o Sr. Fiscal deveria ter considerado os prejuízos e base de cálculo negativas nos trimestres subsequentes, sob pena de se exigir imposto maior que o devido, com juros e multa.

Portanto, deve ser determinada, de ofício, a compensação, entre os trimestres, dos prejuízos fiscais de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL apurados nos anos fiscalizados, compensando-se o imposto supostamente devido com o prejuízo do trimestre anterior (observada a limitação de 30% do lucro do trimestre posterior), sob pena de exigir IRPJ e CSLL em montante superior ao que seria eventualmente devido, reformulando-se os valores de IRPJ e CSLL a pagar no Anexo I do Termo de Encerramento Sr. Fiscal.

6. MOMENTO DO REGISTRO DA RECEITA - COMPETÊNCIA

A Fiscalização entendeu que a Impugnante reconheceu equivocadamente as receitas contabilmente, pois entendeu que a Impugnante registrava no mês seguinte a receita relativa a prestação de

serviço no mês anterior. Segundo a fiscalização, exemplificativamente, a Impugnante "... *escriurou apenas em 31/08/2011 a receita de prestação de serviços referentes ao mês de 07/2011*", considerando para tanto a data de emissão da nota Sr. Fiscal.

O Sr. Fiscal defendeu que para fins de IRPJ o regime adotado seria o de caixa. Completamente equivocado. O regime de apuração das receitas é de competência, cf. artigo 251 do RIR/99, em conjunto no o artigo 177 da lei 6.404/1976.

O fato gerador do IRPJ, na forma do artigo 43 do CTN, é a disponibilidade jurídica ou econômica da renda. Em termos simplificados, a disponibilidade jurídica equivaleria ao regime de competência e a disponibilidade econômica ao regime de caixa.

O simples ingresso do numerário na conta bancária não significa disponibilidade econômica da renda. Exemplificativamente, quando uma empresa recebe um adiantamento de um cliente para realização de um serviço ou produção de um produto, registra um passivo em contrapartida à entrada de recursos financeiros no banco. Isso não significa que a empresa tenha disponibilidade econômica da renda.

É preciso definir, então, quando existe efetivamente o ingresso de receita na empresa pelo regime de competência, o que é disciplinado pelas normas contábeis editadas pelo CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Até o mês de fevereiro do ano de 2010 a Impugnante registrava suas receitas com base no mesmo entendimento exposto pelo Sr. Fiscal, qual seja, no mês de emissão dos boletos. Emitia os boletos de pagamento no mês e escriturava a receita no mesmo mês. Este fato ficará bem evidenciado no momento em que a Impugnante se insurgir

contra a alegação de omissão de receita. Será demonstrado que no ano de 2009 o que o Sr. Fiscal alegou ser omissão de receita decorre de equívoco seu ao não considerar, em sua apuração, os valores pagos a Sul

América e Icatu relativos ao Seguro de Vida, pois o valor que supostamente teria sido omitido em 2009 corresponde, exatamente, ao montante de pagamentos realizados para a seguradora.

No ano de 2010, mais precisamente no mês de março de 2010, a Impugnante alterou o critério contábil de reconhecimento de receitas. A partir deste mês passou a reconhecer a Receita apenas a partir do momento em que poderia mensurar, de forma adequada e com a confiabilidade necessária, o montante de recursos que fluiriam para dentro da entidade em função do desenvolvimento de suas atividades operacionais. A Impugnante promoveu a alteração do procedimento em função da interpretação das normativas expedidas pelo CPC. Eis o teor das normas contábeis:

(...)

No presente caso, da forma como as atividades da Impugnante são desenvolvidas, não é possível, no próprio mês da emissão dos boletos, saber, dos recursos que entraram no Banco, quando são destinados ao pagamento de Bônus aos Associados e quanto se refere a receita efetiva da Impugnante, pois a variação mensal no número de Associados influencia diretamente na receita que será auferida pela Impugnante, que é sempre residual. Somente no mês subsequente aquele em que os valores ingressaram no Banco é possível apurar e mensurar, com confiabilidade, qual a receita relativa a prestação de serviços daquele mês, em função da necessidade de calcular a parcela dos bônus que cabem aos Associados.

No Manual "Construindo sua Dinastia" fica muito claro que o pressuposto para gerar o repasse é o pagamento da mensalidade:

- O AINSF DELTA BLUE prevê ganhos de 25% a 45%, a partir da **efetiva quitação** da 4ª parcela de Associação de sua linha descendente, excluindo-se as parcelas referentes ao Período de Associação Provisória (DOC de fls. 152-190 do PAG, pg. 15 do PDF);
- O AINSF DELTA RED é pago ao Associado Duplicador qualificado, cujos percentuais serão calculados sobre a 4ª até a 5ª parcela de associação à Dinastia (Período de Associação Efetiva) de cada Associado em sua linha descendente, cadastrado na coluna qualificada (DOC de fls. 152-190 do PAG, pg. 21 do PDF);
- A Dinastia pagará a todos os Associados Duplicadores qualificados a Omni-Cycle 5% calculados sobre o volume mensal de Associações Provisórias (1ª, 2ª e 3ª parcelas) incluindo os valores destinados ao Kit de Marketing e 5% sobre todo o volume de mensalidades gerado pelos associados da Dinastia, calculados sobre as **parcelas pagas a partir do 4º mês do Período de Associação Efetiva** (4ª parcela em diante), já descontado 26% referente a despesas operacionais da Dinastia (DOC de fls. 152-190 do PAG, pg. 22 do PDF).

Ainda, no Manual fica muito clara a forma de apuração dos repasses e a necessidade que elas ocorram no mês subsequente ao ingresso de recursos no banco:

"... Os valores referentes às novas associações feitas por você e seus Associados Duplicadores até o último dia útil do mês em curso, serão contabilizadas pela Dinastia juntamente com os recolhimentos mensais referentes aos associados cadastrados nos meses anteriores" (DOC de fls. 152-190 do PAG, pg. 25 do PDF, pergunta 5).

Não bastasse isso, os benefícios aos Associados, especialmente o Seguro de Vida, passam a valer a partir do mês subsequente ao pagamento da primeira mensalidade⁷. Assim, a

mensalidade emitida no mês de Agosto se refere ao pagamento pela fruição de um benefício do mês subsequente. Logo, pelo regime de competência, a receita deve ser registrada quando incorrido o custo a ela relativo, o que só ocorre no mês subsequente.

⁷ conforme Manual: As coberturas entrarão em vigor a partir da 00:00 hora do primeiro dia do mês subsequente ao mês em que foi efetuada a adesão do novo associado à Dinastia, desde que tenha ocorrido a efetiva quitação da I a mensalidade de associação referente ao início do Período de Associação Provisória (Ex: Propostas preenchidas e datadas durante o mês de Dezembro,

terão os benefícios estabelecidos a partir de 01/01). (DOC de fls. 152-190, pg. 28 do PDF)

Um dos requisitos para reconhecimento de receita decorre do fato de que seja "... *provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a entidade*". Só se verifica essa probabilidade quando a entidade tenha condições de aferir, com segurança, que o benefício vai ingressar em seu patrimônio, o que ocorre, somente, quando o título jurídica no qual se baseia a receita permite, coercitivamente, através do Poder Judiciário, obrigar o terceiro a adimplir a sua obrigação. Assim é que, na compra e venda, se o comprador toma posse da coisa vendida tem o vendedor o direito de exigir o pagamento no poder Judiciário. Na mesma situação a prestação de serviço, em que a lei permite ao prestador obter, na Justiça, o adimplemento do preço do serviço prestado.

Não é o que ocorre no caso ora analisado, em que a Impugnante não pode obrigar alguém a pagar a mensalidade de uma Associação. A entidade só tem certeza que os recursos fluirão para e entidade quando existe a efetiva quitação do boleto. Antes, nunca.

A respeito da necessidade de certeza e liquidez do direito para ser possível o reconhecimento da receita, leciona Edmar Oliveira Andrade Filho:

"... o princípio que governa a existência da receita é conhecido por princípio da realização da receita" que deve ser interpretado e aplicado em harmonia com o regime de competência. Segundo ele, uma receita existe quando os produtos e serviços produzidos são transferidos para a outra entidade. a existência e a certeza de uma receita, custo ou despesa serão determinados pelo complexo de normas jurídicas a que estiver subordinado o ato ou

negócio jurídico que é sua causa. **Em relação às receitas, é necessário considerar, além da sua existência, a liquidez e a certeza; todos esses atributos dependem das circunstâncias de fato e de direito do caso concreto.** A existência diz respeito à perfeição de uma relação jurídica decorrente da realização de um ato ou negócio jurídico (abstraída a questão da validade), pelo qual o **contribuinte** (como sujeito ativo) **adquire o direito de receber uma prestação de forma incondicional**; logo, a existência diz respeito a uma prestação, a receita é uma decorrência dela. **A liquidez diz respeito à circunstância de poder ela ser exigível, segundo o direito aplicável à espécie.** No que tange à certeza, ela pode ser qualitativa ou quantitativa; ou seja, tanto pode dizer respeito à existência do negócio jurídico incondicional, como pode se referir a alguma incerteza sobre a prestação ou sua exigibilidade⁸.

⁸ ANDRADE FILHO. Edmar oliveira. Imposto de Renda das Pessoas, Atlas, 5 ed, p. .34-35.

A Impugnante, como explicitado acima, não tem direito incondicional à percepção da mensalidade, pois ninguém é obrigado a associar-se ou manter-se associado a outra pessoa, constituindo esse direito uma garantia fundamental do artigo 5º da Constituição Federal. De outro lado, a Impugnante não tem condições legais de exigir o pagamento da mensalidade, pois este ato é facultativo e voluntário, podendo o Associado exercê-lo ou não, dentro de seu exclusivo livre arbítrio. A receita não é líquida nem exigível antes de ser paga, de forma que a data de emissão da mensalidade não se pode afirmar que seja "... *provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a entidade*".

Essa peculiaridade é específica das empresas que atuam no ramo de marketing multinível, como o caso da Impugnante. Se analisarmos por analogia a explicação da forma de reconhecimento de receita de "taxas de adesão a clubes e entidades sociais" fica claro que somente se deve reconhecer a receita "... **quando não houver nenhuma incerteza significativa quanto ao seu recebimento**", o que significa dizer que só se pode reconhecer a receita no mês em que for possível saber com confiabilidade o seu montante.

Quadra memorar que a Receita da Impugnante depende da análise e apuração de quanto será repassado aos Associados, de forma que é possível saber o seu montante somente após definir qual o valor dos repasses aos Associados.

Em vista do exposto, o procedimento contábil adotado pela Impugnante a partir de março de 2010 está correto, pois reconheceu a receita com base no regime de competência, conforme determina o artigo 251 do RIR/1999, não havendo que se falar em equívoco na escrituração das receitas.

6.1. Correta interpretação do artigo 43 do CTN

Não obstante os fundamentos expostos acima, evidentemente no mês do recebimento na conta bancária do valor das mensalidades não ocorreu a disponibilidade jurídica ou econômica da renda.

Antes de calcular o bônus para repasse aos Associados, que só pode ocorrer no mês seguinte ao pagamento das mensalidades, pois

antes desta data não se afigura possível calcular o valor do bônus dado que os pagamentos influenciam o seu cálculo, a Impugnante não pode aferir qual será a sua receita, pois ela é sempre residual. Segundo a doutrina dominante o termo disponibilidade a que se refere o artigo 43 do CTN significa "... a *qualidade de algo estar disponível, isto é, algo que esteja na disposição de alguém, no caso na disposição do contribuinte titular do patrimônio aumentado. Neste sentido, a disponibilidade representa a possibilidade que o proprietário do patrimônio tem de ter as rendas ou os proventos para fazer com eles o que bem entender, nos limites da lei reguladora do uso da propriedade de qualquer bem... ora, sob qualquer ângulo de visão, a disponibilidade a que alude o artigo 43 do CTN corresponde aos atributos da propriedade previstos no art. 1228 da lei civil, que são a possibilidade de alienar a coisa representativa da*

*renda, ou melhor, o objeto do direito em que a renda se constitui (o dinheiro, o título de crédito, outro bem material ou imaterial)*⁹.

⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda, Quartier Latin, p. 290.

No mesmo sentido Jorge Alcides Costa ao lecionar que disponibilidade "... é a qualidade do que é disponível. Disponível é aquilo de que se pode dispor. entre as diversas acepções de dispor, as que podem aplicar-se à renda são: empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se, lançar mão, usar. Assim, quando se fala em aquisição de disponibilidade de renda entende-se aquisição de renda que pode ser empregada, aproveitada, utilizada"¹⁰.

¹⁰ COSTA, Alcides Jorge, *apud* OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda, Quartier Latin, p. 290.

No presente caso restou evidenciado que não existe disponibilidade, pois não é possível aferir, do valor pago pelas mensalidades, quanto pertence à Impugnante, pois esta definição

depende do cálculo dos bônus, que pressupõe o encerramento do mês, vez que, como demonstrado acima, a receita da Impugnante **é residual**, ou seja, depende do montante que será repassado aos Associados a título de bonificação. Se ela não sabe, do montante recebido, quanto lhe pertence, não se pode afirmar que esses recursos, enquanto não individualizados, possam ser "... empregados, aproveitados ou utilizados" pela Impugnante.

Ricardo Mariz de Oliveira distingue disponibilidade jurídica de econômica afirmando que a primeira ocorre quando o próprio direito já reconhece à pessoa o poder de usar, gozar e fruir de um direito, a qual precede, na maioria das vezes, a percepção financeira em dinheiro da renda. Assim, numa compra e venda, a tradição transfere ao comprador todos os direitos inerentes a posse e propriedade, implicando disponibilidade jurídica ao vendedor, que tem o direito de exigir o preço da compra e venda, inclusive judicialmente. Nesta linha de entendimento, a disponibilidade jurídica sempre vai preceder a financeira, podendo, em

algumas vezes, ser concomitante (pagamento à vista no ato da transferência). De outro lado, a disponibilidade econômica seria "... a posse do dinheiro ou da coisa representativa do aumento patrimonial, mas apenas quando a origem dessa posse não seja regida pelo direito, isto é, quando não tenha havido precedente (precedência lógica, embora possa haver concomitância cronológica) disponibilidade jurídica¹¹".

¹¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda, Quartier Latin, p. 302.

A explicação do Autor sobre a compra e venda aplica-se com perfeição, analogicamente, à presente situação, no sentido de evidenciar que o simples ingresso dos valores das mensalidades no banco não é suficiente para caracterizar o fato gerador do imposto de renda, *verbis*:

"... antes da entrega da mercadoria não há direito ao preço, motivo pelo qual a simples recepção do dinheiro equivalente ao preço da venda, caso ocorra antes da entrega da mercadoria, não representa disponibilidade econômica suficiente a gerar a incidência tributária, porque a renda ainda não pode ser tida como integrada ao patrimônio do vendedor.

Por esta mesma razão, quando a entrega do dinheiro é feita antes da entrega da mercadoria, não se fala em pagamento, porque este é meio de extinção da obrigação do comprador, obrigação esta que pressupõe o anterior cumprimento do contrato por parte do vendedor, através da entrega da mercadoria.

Na essência, quando há entrega do dinheiro, para o vendedor que receber há, além da obrigação contratual original de entregar a mercadoria, a formação de nova obrigação, qual seja, a de devolver o dinheiro recebido caso não entregue a mercadoria...

Nestas circunstâncias, sob o ponto de vista terminológico, é mais apropriado dizer que o vendedor recebedor da antecipação tem mera disponibilidade financeira dos recursos a ele entregues, mas não a disponibilidade econômica da renda, e muito menos a jurídica. Na verdade, ele tem a propriedade do dinheiro cuja tradição já foi feita a ele, mas esse dinheiro não corresponde à renda já adquirida.

Isso é assim porque mesmo a disponibilidade econômica, no sentido do art.; 43 do CTN, ou seja, no sentido de aquisição de aumento patrimonial, **requer uma situação definitiva de incorporação ao patrimônio de alguém, e não pode ser confundida com o simples ingresso**

de dinheiro, o qual também ocorre num sem número de situações em que não há acréscimo patrimonial, situações estas que, em seus reflexos contábeis, geram movimentos de mera permutação patrimonial, mas não de mutação patrimonial¹².

¹² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda, Quartier Latin, p. 302-303

A aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica pressupõe que o bem ou direito tenha se incorporado ao patrimônio de forma definitiva, não sendo o que ocorre com a entrada de recursos em dinheiro, pois ela não representa receita da Impugnante, pois não se sabe, do montante ingressado, quanto pertence aos Associados e que deve ser repassado e quanto desses recursos corresponde à efetiva receita da Impugnante. Por esta razão o auto de infração é nulo, ao pretender escolher como fato gerador da obrigação tributária os meses anteriores ao que efetivamente ocorreu.

Na data de emissão dos boletos das mensalidades também não se pode falar em disponibilidade jurídica da renda, pois a Impugnante não sabe se vai efetivamente auferir esta Receita, já que ela decorre de um contrato de Associação e ninguém é obrigado a manter-se associado a outras pessoas, cf. artigo 5º, inciso XX da Constituição Federal de 1988, pela qual "*ninguém poderá ser compelido a associar-se ou a permanecer associado*".

Como se observou dos ensinamentos de Ricardo Mariz de Oliveira para que haja disponibilidade jurídica é preciso que a renda tenha se incorporado ao patrimônio da pessoa, sendo-lhe lícito exercer, pelos meios legais, a coerção da outra parte para que cumpra a sua obrigação. No presente caso, a Impugnante está vedada, juridicamente, de exigir o pagamento da mensalidade de seus Associados, porque não pode obrigar ninguém a usufruir de seus benefícios contra a vontade da pessoa, razão pela qual não se pode considerar o mês de emissão da mensalidade como o momento em que ocorreu a disponibilidade jurídica

da renda. Nem mesmo econômica, dado que não se sabe, neste momento, qual o montante de sua receita.

Neste sentido o auto é enfático: "... é verdade que o aumento patrimonial é um fato sempre econômico, de incremento nas riquezas do contribuinte. Não obstante, quando a sua causa geradora for um fato jurídico, antes de este estar completo conforme o direito que for aplicável, não há aumento, porque direito ainda não terá sido adquirido... pode haver direito sobre o dinheiro na posse da pessoa, mas esse dinheiro não representa necessariamente uma renda, assim como pode haver renda representada por outro direito, como o direito de crédito decorrente da venda a prazo, e é este último que configura o acréscimo do patrimônio, enquanto que, no pagamento antecipado ou a prazo, o direito sobre o dinheiro recebido apenas se permuta com uma obrigação ou com um crédito. É daí que essa movimentação financeira não pode ser tida, em simplicidade absoluta, como disponibilidade econômica, pois o que ela verdadeiramente representa é mera detenção de recursos financeiros¹³".

discriminando a origem dos recursos entre Associados e Prestação de Serviço de Eventos (DOC fls. 270-292, pg. 20/21 do PDF). Esta foi a receita considerada pelo Sr. Fiscal auferida mês a mês.

discriminando a origem dos recursos entre Associados e Prestação de Serviço de Eventos (DOC fls. 270-292, pg. 20/21 do PDF). Esta foi a receita considerada pelo Sr. Fiscal auferida mês a mês.

7. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS

O Ilmo Sr. Fiscal agiu de forma precipitada. No item 2.6 alegou que o contribuinte teria omitido receita da tributação, fato que não corresponde a realidade.

A Impugnante apresentou, na resposta ao Termo de intimação n.º 3, planilha com os valores recebidos no Banco, mês a mês,

discriminando a origem dos recursos entre Associados e Prestação de Serviço de Eventos (DOC fls. 270-292, pg. 20/21 do PDF). Esta foi a receita considerada pelo Sr. Fiscal auferida mês a mês.

Segundo o Sr. Fiscal "... na planilha apresentada, a receita bruta está correta. Na escrituração entre 01/01/2009 e 31/12/2011, o registro se dava subtraindo-se os pagamentos repassados como bônus a associados, de forma a reduzir a base de cálculo da COFINS, da Contribuição para o PIS ...".

Cabe um parênteses na afirmação do Sr. Fiscal. A Impugnante não adotava este procedimento para reduzir base de cálculo de PIS/COFINS, mas sim porque entende que os valores relativos aos bônus dos Associados não constituem receita sua, mas dos Associados.

O procedimento contábil utilizado pela Impugnante no período consistia no seguinte: do valor recebido pelos boletos, eram descontados os repasses de bônus dos Associados (já deduzidos pelo Sr. Fiscal) e os valores relativos ao pagamento da Sul América (ignorados equivocadamente pela fiscalização), registrando-se na contabilidade (DOC 11) como receita da Impugnante o valor que efetivamente lhe cabia, qual seja, o resultado oriundo destas duas subtrações.

$$\boxed{\text{Mensalidade}} - \boxed{\text{Repasses Associados}} - \boxed{\text{Seguro de Vida}} = \boxed{\text{Receita Contábil}}$$

Desta forma, a Impugnante registrava como receita na contabilidade apenas o resultado final do valor recebido pelos boletos diminuído do bônus dos Associados e do valor relativo ao pagamento do Seguro de Vida da Sul América e Icatu. A descrição do Sr. Fiscal sobre as atividades da Impugnante confirma que o Seguro de Vida é um dos benefícios garantidos pela Delta Red: "... A Dinastia permite a associação de pessoas físicas e jurídicas, mediante o preenchimento de uma

proposta de associação e do pagamento inicial de uma taxa. Em troca, o associado pode aderir a um seguro de vida coletivo com Sul América

Seguros de Vida e Previdência S/A, ficando então sujeito a uma mensalidade vitalícia para custeio desse seguro e manutenção da associação".

Importante registrar que no ano de 2009 e em março de 2010 a Impugnante, além da Sul América, tinha plano de Seguro de Vida com a Icatu, o qual igualmente deve ser considerado como despesa no cálculo da suposta omissão de receita (DOC 06). Veja-se que a impugnante junta nesta oportunidade a Apólice com a Icatu, carta informando sua transferência para a Sul América, a Carta da Icatu confirmando a transferência dos segurados, a nova apólice da Sul América com a relação de segurados transferidos, bem como os comprovantes de pagamento mensal do Seguro de Vida com a relação nominal, mês a mês dos Associados beneficiados.

Tendo em vista a alteração do critério contábil de reconhecimento de receitas em março de 2010, elaboramos abaixo quadros distintos para o ano de 2009 e anos de 2010/2011, que evidenciam inexistir omissão de receita, mas mera desconsideração, pelo Sr. Fiscal, dos valores relativos ao Seguro de Vida da Sul América e Icatu:

(...)

Percebe-se, da análise do quadro acima, que no ano de 2009 não houve qualquer omissão de receita. A suposta omissão de Receita corresponde exatamente ao valor do pagamento do Seguro de Vida, que nos anos de 2008 e 2012 faziam parte da apuração da empresa e nos anos de 2009, 2010 e parte de 2011 não estavam presentes na demonstração.

Elaboramos em anexo (DOC 07) uma planilha demonstrativa da apuração da receita registrada na contabilidade. Anexamos igualmente os comprovantes de pagamento da Sul América Seguro de Vida (DOC 09) e da Icatu (DOC 06 e 09.06) comprovando o gasto da despesa pela Impugnante.

Ainda, elaboramos planilha no qual consta o valor correspondente ao Seguro da Sul América e da Icatu, discriminado por empresa (DOC 08).

É evidente, portanto, que não existiu a alegada omissão de receita, eis que o Sr. Fiscal não considerou em sua análise os pagamentos feitos para a Sul América e Icatu, que são despesas necessárias ao desenvolvimento das atividades da Impugnante, na forma do artigo 299 do RIR/99.

Veja-se, por exemplo, no demonstrativo de 2008 (retificado) em resposta ao Termo de intimação n.º 4 (DOC fls. 293-312, pg. 15 a 18 do PDF) que consta a despesa com pagamento de Seguro de Vida:

(...)

Nos anos de 2009, 2010 e 2011 essa despesa não está computada na DRE utilizada como referência pelo Sr. Fiscal para cálculo do IRPJ/CSLL (DOC fls. 270-292, pg. 20/21 do PDF):

(...)

Como se observa, portanto, houve equívoco do Sr. Fiscal em considerar a existência de omissão de receitas na contabilidade da Impugnante, que sempre cumpriu, rigorosamente, suas obrigações fiscais, devendo ser integralmente anulado o auto de infração relativamente a esta suposta omissão de receitas.

Se houve algum equívoco procedimental este decorreu da contabilização da receita líquida (que realmente pertence à Impugnante) deduzidos os repasses dos bônus dos Associados e do Seguro de Vida, que nada interfere no IRPJ/CSLL.

Ora, se o Sr. Fiscal pretende recompor a receita da Impugnante, alegando que o procedimento de escrituração de receitas com as diminuições feitas está equivocado, deveria considerar em seu cálculo, assim como fez com os Associados, as despesas relativas aos pagamentos do Seguro de Vida da Sul América e Icatu, eis que resta incontroverso nos autos que os Associados da Impugnante, ao se associarem, tem direito a usufruir de plano de vida coletivo, sendo essa despesa assumida pela Impugnante e dedutível do IRPJ/CSLL.

Tanto isso é verdade que o critério contábil utilizado em 2008 já considerava como receita e despesa o valor do Seguro de Saúde, assim como o do ano de 2012, períodos em que a fiscalização não autuou a empresa por suposta omissão de rendimento. Se nesses anos as despesas com Seguro de Vida são dedutíveis, como não poderia deixar de ser, não restam dúvidas de que a alegada omissão de receitas é inexistente, eis que correspondem a despesas indevidamente não consideradas pela fiscalização.

Existe, porém, outro detalhe a ser considerado. Como o Sr. Fiscal alterou a competência relativa à Receita (considerou a receita recebida de acordo com as entradas no banco e não a receita na competência escriturada pelo contribuinte) houve diferença na apuração das receitas dos anos de 2010 e 2011, senão vejamos.

7.1. Alteração dos critérios de reconhecimento de receita em março de 2010

Como restou demonstrado no quadro acima, em março de 2010 a Impugnante alterou o seu critério de reconhecimento de receita, passando, na prática, a registrar contabilmente a receita no mês subsequente à entrada de recursos no Banco. Isso fez com que no mês de março de 2010 não fosse registrada nenhuma receita, motivo pelo qual a Receita do 1º trimestre de 2010 ficou em R\$ 744.263,36, que decorre da soma das receitas de janeiro e fevereiro de 2010, excluindo os repasses de bônus aos Associados e pagamento da Sul América pelo Seguro de Vida.

Não obstante escoreito o procedimento adotado, em consonância com as normas contábeis, o Sr. Fiscal acabou por antecipar, em um mês, a receita de cada período, ocasionando, em função deste fato, diferença entre a receita contábil escriturada e aquela que o Sr. Fiscal entendeu ser devida.

Observe-se que não se cogita aqui de omissão de receita ou sonegação Sr. Fiscal, mas apenas de reenquadramento da receita já registrada contabilmente, antecipando-a em um mês.

Como se observa, não se afigura correta a afirmação do Sr. Fiscal de que houve omissão de receita. O que a fiscalização promoveu, na prática, foi uma reclassificação contábil das receitas da Impugnante sob alegação de omissão de receita, procedimento que evidentemente não pode prosperar.

Isto posto, requer-se seja dado integral provimento a presente impugnação para o fim de anular o auto de infração na parte em que se alega existir omissão de receita, eis que **(i)** não existiu omissão de receita no presente caso, pois o Sr. Fiscal deixou de computar a despesa com o Seguro de Vida nos anos de 2009 a 2011; **(ii)** o Sr. Fiscal reenquadrou a competência das receitas auferidas, adiantando um mês, motivo pelo qual não ha que se falar de omissão de rendimento, mas sim de reclassificação de receita por suposta postergação de apuração do imposto de renda.

7.2. NECESSIDADE DE ANULAÇÃO INTEGRAL DA AUTUAÇÃO RELATIVAMENTE A SUPOSTA OMISSÃO DE RENDIMENTO

Nos termos do artigo 142 do CTN, compete à autoridade administrativa, ao promover o lançamento, determinar a matéria tributável e calcular o imposto devido. Este imposto, evidentemente, não pode ser nem maior nem menor ao que seria devido por força de lei (se admitida fosse a tributação). E a cobrança a maior do imposto e seus consectários legais leva, irremediavelmente, à nulidade do lançamento.

(...)

Desta forma, sendo o lançamento ato administrativo, se estiver viciado em sua motivação, será irremediavelmente nulo. Logo, se o Sr. Fiscal alegou existir omissão de receita, indicando como dispositivo legal aplicável o artigo 288 do RIR/1999. Todavia, restando demonstrado que ela não existe (no máximo existiria postergação de pagamento de tributo pela alteração do regime de reconhecimento de receita proposto pelo Sr. Fiscal), é nulo o lançamento quando pretende imputar essa infração à Impugnante.

Mas não somente este fundamento conduz à nulidade da autuação quando pretende imputar a infração de omissão de receita

(...)

Qualquer equívoco na subsunção do fato à norma conduz, inevitavelmente, à anulação do ato administrativo de lançamento, porque o lançamento é ato administrativo que deve ser motivado, estando a validade do ato administrativo adstrita à validade da própria motivação que originou sua expedição. Se a motivação não é válida, por exemplo, por ser inexistente (pressupõem-se a ocorrência de omissão de receita quando ela não existiu), nulo é o ato administrativo que a materializa.

No presente caso, o Sr. Fiscal entendeu que a Impugnante teria omitido receitas da tributação, fato que não ocorreu, como demonstrado acima. Em razão disso, nula é a autuação na parte em que pretende imputar esta infração à Impugnante.

No máximo o que houve foi uma requalificação da competência em que deveriam ter sido registradas as receitas, fato este que não se confunde com omissão de receitas.

O Sr. Fiscal poderia, no curso do processo de Fiscalização, ter feito a apuração do IRPJ/CSLL reclassificando as receitas registradas contabilmente pela Impugnante de acordo com o regime que entendia apropriado (antecipando em um mês as receitas). Todavia, preferiu tratar essa simples reclassificação das receitas como se houvesse algum tipo de omissão de receita. Isso fica bem claro em três passagens da autuação:

- a) "... a planilha de receitas operacionais apresentada respeitou o regime de caixa sendo possível utilizá-la para confronto com a Receita Bruta declarada em DIPJ e escriturada. Desse confronto, é possível perceber que os valores escriturados como receita bruta são inferiores ao correto. Essas diferenças serão tratadas como omissão de receitas" (DOC fls. 94/104, pg. 8);
- b) "... Nos autos de infração, as infrações relacionadas são "OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS" e "FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS OMITIDAS" (DOC fls. 94/104, pg. 9);
- c) "... Nota-se que não se trata apenas de postergação do tributo devido, mas de relevante omissão de receitas" (DOC fls. 94/104, pg. 9).

O Sr. Fiscal tinha plenas condições de verificar que não existia qualquer omissão de receita no presente caso. Na verdade, cabe ao Sr. Fiscal, nas palavras de James Marins, "... colher, em obediência ao princípio do dever de fiscalização, a ocorrência do evento no mundo fenomênico prevista como fato impositivo, que representa o evento selecionado pelo legislador como apto a gerar obrigação tributária, e descrevê-lo formalmente para fins de verificar seu encaixe na descrição hipotética contida na norma jurídica - denominada de hipótese de incidência - e daí extrair as consequências obrigacionais previstas na norma jurídica²⁴".

²⁴ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial), 6ª ed, Dialética, p. 179.

O próprio Sr. Fiscal identificou que as despesas com Seguro de Vida eram essenciais à atividade da impugnante, conforme destacado em seu relatório Sr. Fiscal, bem como os demonstrativos de DRE juntados as fls. 205-207 do PAF indicavam inexistir despesas de Seguro de Vida, pois estas já haviam sido descontadas da receita contabilizada.

O Sr. Fiscal tinha plenas condições, inclusive através de intimação do contribuinte para prestar esclarecimento, de identificar a inexistência de omissão de receitas.

O Sr. Fiscal escolheu deliberadamente por enquadrar parte da autuação como omissão de rendimento ao invés de reclassificar as receitas frente a postergação de recolhimento de tributo que ele entende ter ocorrido.

A opção exercida pelo Sr. Fiscal traz graves consequências jurídicas, pois se nunca houve omissão de receitas por parte da Impugnante a autuação Sr. Fiscal não prospera, sendo nula. Eventual infração, se cometida, redundaria em reclassificação de receitas por parte da fiscalização, conforme restou comprovado na tabela **"b" do item 7**, não tendo sido este fato objeto de autuação.

Portanto, a Fiscalização está a imputar à Impugnante a prática de uma infração que não existiu. O auto de infração é claro em qualificar a conduta da Impugnante como omissão de rendimento, com a expressa referência ao artigo 288 do RIR/99.

Todavia a conduta da Impugnante de reconhecer receita em período de competência diverso (acaso se admita como correto o entendimento do Sr. Fiscal) reclamaria a aplicação do artigo 273 do RIR/99 e reenquadramento da receita, ou seja, a motivação do auto de infração seria diversa.

Não houve, portanto, subsunção do fato à norma tributária, eis que inexistente qualquer espécie de omissão de receita.

Não há como preservar o auto de infração nesta parte, pois nunca houve qualquer omissão de receita. O artigo 142 do CTN é claro em dispor ser de responsabilidade da 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".

No presente caso não houve o fato gerador referido pelo Sr. Fiscal (omissão de receita), nem mesmo é válida a base de cálculo ou a matéria tributável por ele eleita. Houve, no máximo, se se entender que o Sr. Fiscal estaria correto em seu raciocínio, reenquadramento do mês de competência das receitas auferidas, mas jamais omissão de receitas.

Por consequência, não há outra solução senão a anulação integral da autuação nesta parte, eis que se está imputando a Impugnante infração que não cometeu, tornando nula a exigência Sr. Fiscal neste ponto, por ausência de subsunção do fato à norma, em face da aplicação dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada em matéria tributária.

8. ALEGAÇÃO DE RECOLHIMENTO DE IRPJ/CSLL A MENOR

Por meio do Anexo I ao Termo de Encerramento da Fiscalização, o Sr. Fiscal apurou o IRPJ/CSLL dos anos de 2008 a 2012 apontando os seguintes supostos recolhimentos a menor de tributos federais:

Fato Gerador	Imposto (R\$)
31/03/2008	199.841,44
30/09/2008	222.865,79
31/03/2009	54.307,28
30/06/2009	142.819,05
30/09/2009	1.159,99
30/06/2010	184.692,86
30/09/2010	193.646,55
31/03/2011	214.833,30
30/06/2011	112.503,96
30/06/2012	362.188,40
30/09/2012	168.690,72

A análise das planilhas de cálculo elaboradas pelo Sr. Fiscal evidenciam a prática de erros grosseiros que majoraram, indevidamente, o valor do suposto IRPJ/CSLL a pagar, senão vejamos.

8.1. DESCONSIDERAÇÃO DO PREJUÍZO SR. FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL

Como referido no início da impugnação, a Impugnante sempre apurou o IRPJ/CSLL como se estivesse sujeita ao lucro real anual, conforme apuração do LALUR e informado na DIPJ. Todavia, a Fiscalização entendeu que o regime correto seria o trimestral, mas esqueceu de computar, nos recálculos que efetuou, o prejuízo de meses anteriores.

Veja-se, por exemplo, que o Sr. Fiscal, ao refazer a apuração trimestral do IRPJ/CSLL deixou de utilizar os prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL durante os anos de 2008 a 2012, *verbis*:

Trimestre	Valor
2º Trimestre 2008	- 427.343,46
1º Trimestre 2010	- 767.535,76
1º Trimestre 2012	- 659.533,48

Evidentemente que a utilização destes prejuízos fiscais / base de cálculo negativa de CSLL reduzem substancialmente o lucro real dos meses subsequentes e deveriam ter sido considerados pela fiscalização, que fez a apuração do contribuinte.

Isto posto, requer-se seja determinada a utilização dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa referidos acima para suposta apuração de IRPJ/CSLL recolhido a meno.

8.2. TRIBUTOS PAGOS NOS TRIMESTRES

A fiscalização reconheceu no período fiscalizado, de 2008 a 2012, que a Impugnante recolheu R\$ 3.029.839,45 (DOC fls. 94/104, pg. 2/3) a título de IRPJ e CSLL.

Todavia, o Sr. Fiscal desconsiderou parcialmente esses recolhimentos nas planilhas do Anexo I. O Sr. Fiscal abateu os recolhimentos apenas nos Trimestres em que eles ocorreram, deixando a diferença positiva como se fosse recolhimento indevido ou a maior que o devido. Esse procedimento fez com que o IRPJ/CSLL de meses subsequentes a estes recolhimentos fossem majorados.

Como demonstrado à sociedade, a Impugnante apurou e recolheu seus tributos pela sistemática do lucro real anual. O Sr. Fiscal acabou reapurando os tributos pela sistemática trimestral.

Ao refazer a apuração trimestral o Sr. Fiscal deveria ter considerado os créditos de IRPJ/CSLL, que já estavam declarados em DCTF, para compensar com o IRPJ/CSLL de períodos subsequentes, sob pena de exigir pagamento de imposto de renda e contribuição social sobre valores já quitados pela Impugnante, majorando indevidamente a autuação Sr. Fiscal.

Eis os valores dos tributos pagos que não foram considerados pela fiscalização nas planilhas do Anexo I, que totalizam R\$ 1.390.239,91:

Trimestre	IRPJ	CSLL
2º Trimestre 2008	87.852,15	36.137,52
4º Trimestre 2008	111.644,18	42.161,17
3º Trimestre 2009	-	1.742,39
4º Trimestre 2009	198.286,11	73.463,07
4º Trimestre 2010	180.432,22	67.115,59
3º Trimestre 2011	28.922,49	16.892,10
4º Trimestre 2011	298.414,75	105.269,15
4º Trimestre 2012	105.931,63	35.975,39

Total	1.011.483,52	378.756,38	1.390.239,91
--------------	---------------------	-------------------	---------------------

Ora, se o contribuinte tivesse vinculado em DCTF as DARF's de pagamentos dos meses anteriores poderia utilizar tributo recolhido em certa competência para quitar competências de meses posteriores. Da mesma forma deveria a fiscalização considerar estes valores ao apurar eventual IRPJ/CSLL recolhido a menor.

Isto posto, requer-se que os recolhimentos de IRPJ/CSLL dos trimestres fiscalizados que não foram aproveitados no próprio trimestre sejam considerados como abatimento dos trimestres subsequentes, diminuindo o valor do IRPJ/CSLL apurados pela fiscalização.

8.3. NÃO CONSIDERAÇÃO DOS VALORES PAGOS NO PAT

Analisando o auto de infração percebe-se que o Sr. Fiscal não considerou o benefício Sr. Fiscal da dedução do PAT no lucro real (DOC 10).

Conforme se extrai das informações da contabilidade juntadas ao processo administrativo (DRE, DOC de fls. 270-292, pg. 4 e ss. do PDF) apurou-se no período fiscalizado o pagamento de refeições no PAT nos seguintes valores:

Trimestre	R\$
1º Trimestre 2008	9.238,69
2º Trimestre 2008	8.726,23
3º Trimestre 2008	9.350,92
4º Trimestre 2008	11.592,09
1º Trimestre 2009	9.437,49
2º Trimestre 2009	10.651,08
3º Trimestre 2009	11.484,42
4º Trimestre 2009	11.216,28
1º Trimestre 2010	10.768,48
2º Trimestre 2010	10.701,43
3º Trimestre 2010	29.552,74

4º Trimestre 2010	27.084,16
1º Trimestre 2011	26.691,72
2º Trimestre 2011	28.204,63
3º Trimestre 2011	34.894,16
4º Trimestre 2011	41.397,56
1º Trimestre 2012	41.830,38
2º Trimestre 2012	42.108,18
3º Trimestre 2012	49.144,98
4º Trimestre 2012	54.367,06

A PGFN já proferiu parecer entendendo ser ilegal a limitação anteriormente impostas pelas instruções Normativas da Receita Federal do Brasil em relação ao valor da refeição, cf. Parecer PGFN/CRJ 2623/2008, aprovado pelo despacho do Ministro da Fazenda publicado no DOU de 08/12/2008 e Ato Declaratório da PGFN nº 13, de 1º/12/2008 DOU de 11/12/2008.

Referido parecer trata das hipóteses em que "... decisões judiciais que fixam o entendimento de que as limitações impostas pela Portaria Interministerial MTB/MF/MS nº 326, de 07 de julho de 1977 e pela Instrução Normativa nº 143/86, fixando custos máximos para cada refeição individual oferecida pelo PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador, são ilegais", exatamente o caso ora analisado, em que o contribuinte aplicou o entendimento das instruções normativas declaradas ilegais no parecer da PGFN. Referido parecer concluiu que:

"... Assim, presentes os pressupostos estabelecidos pelo art. 19, II, da Lei nº 10.522, de 19.07.2002, c/c o art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10.10.97, recomenda-se sejam autorizadas pelo Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, nas ações judiciais que discutam a legalidade da fixação de valores máximos para refeições oferecidas no âmbito do PAT, através da Portaria Interministerial MTB/MF/MS nº 326/77 e da Instrução Normativa SRF nº 143/86, para fins de cálculo do incentivo Sr. Fiscal previsto na Lei nº 6.321/76".

Aplica-se, *in casu*, o artigo 19 da Lei n.º 10.522/2002, pelo qual deve ser alterado, de ofício, o auto de infração em que se constate a

existência de crédito tributário constituído em desacordo com o parecer da PGFN, *verbis*:

"Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

I - matérias de que trata o art. 18;

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

§ 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá, expressamente, reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, hipótese em que não haverá condenação em honorários, ou manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

§ 2º A sentença, ocorrendo a hipótese do § 1º, não se subordinará ao duplo grau de jurisdição obrigatório.

§ 3º Encontrando-se o processo no Tribunal, poderá o relator da remessa negar-lhe seguimento, desde que, intimado o Procurador da Fazenda Nacional, haja manifestação de desinteresse.

§ 4º A Secretaria da Receita Federal não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II do caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

§ 5º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)".

A Fiscalização tem o dever de orientar o contribuinte, seja quanto a apuração dos tributos devidos, seja em relação aos benefícios fiscais a que tem direito, a fim de recolher aos cofres públicos somente os valores que lhe são efetivamente de direito.

Como bem pontuou James Marins "... a complexidade dos modelos tributários contemporâneos associada à frequência de suas alterações normativas produz elevado grau de suscetibilidade para o

contribuinte. A dificuldade de compreensão quanto ao alcance do poder exatorial e a absoluta falta de preparo para apreender as sutilezas legais

da relação Sr. Fiscal expõem o cidadão ao risco de graves equívocos...

²⁵

²⁵ MARINS, James. Defesa e Vulnerabilidade do contribuinte, Dialética, p. 40.

Para possibilitar a utilização dos benefícios do PAT a Impugnante registrou na DIPJ a utilização dos benefícios nas competências autuadas.

Isto posto, **requer-se** seja considerada a dedução de incentivo Sr. Fiscal relativo ao PAT para fins de apuração do IRPJ, em função da aplicação do artigo 19, § 5º da Lei n.º 10.522/2002, pois a fiscalização tem o dever de considerar, na apuração de eventual saldo remanescente de IRPJ/CSLL, os incentivos Sr. Fiscal outorgados pelo Governo Federal.

9. CONCLUSÕES

Em vista do exposto, restou demonstrado em relação a cada um dos itens da fiscalização, que:

- i. Não houve omissão de receitas, pois o Sr. Fiscal não considerou, em suas planilhas, os pagamentos relativos ao Seguro de Vida da Sul América e Icatu;
- ii. O registro contábil das receitas não desobedeceu o regime de competência;
- iii. Não houve recolhimento a menor de IRPJ/CSLL, eis que o Sr. Fiscal:

- a. Não amortizou, ao refazer a apuração de anual para trimestral, os prejuízos de um trimestre no trimestre subsequente;
- b. Não considerou os pagamentos feitos a maior num. trimestre para abater os débitos dos trimestres subsequentes;
- iv. Deve ser considerado no cálculo do IRPJ/CSLL o benefício do PAT;
- v. Seja deferida a juntada posterior do processo administrativo da Susep com fundamento no artigo 16, §4º, "a" do DL 70.235/1972, tendo em vista a demora do órgão em fornecer a fotocópia do processo administrativo.

DO PEDIDO FINAL

Diante de todo o exposto requer-se seja recebida a presente Impugnação ao Auto de Infração, para dar-lhe integral provimento, cancelando-se integralmente o auto de infração ora combatido, vez que demonstrada a insubsistência integral da autuação.

5. *Vistos e examinados os autos, a 9ª Turma decidiu converter o julgamento em diligência por meio da Resolução nº 12.000.386 (fls. 2.236 a 2.312), de 18/07/2014, da qual extraí o seguinte:*

“(…)

DILIGÊNCIA

52. **RESOLVE**, por unanimidade de votos, a 9ª Turma de Julgamento desta DRJ/RJO, com fundamento nos artigos 18 e 29 do Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972, **converter o julgamento em diligência**, para que auditor-fiscal a ser designado pelo chefe da unidade administrativa lançadora de jurisdição da Interessada:

52.1. *Cientifique a Interessada do inteiro teor desta Resolução e, utilizando-se dos meios que entender necessários (SPED, Dossiê, Intimações, Diligências, considerações feitas nos itens 11 a 51.3 desta Resolução, etc.), audite a documentação anexada à Impugnação para comprovar os pagamentos de seguros dos associados, de modo a apresentar de forma fundamentada os seus números finais sobre quais foram efetivamente os valores pagos às seguradoras dos seguros dos associados da Interessada nos períodos em foco;*

52.2. *Tomando em conta as considerações feitas nos itens 11 a 51.3. desta Resolução, e tudo o mais que entender necessário, apresente de forma fundamentada os seus números finais sobre quais foram efetivamente os valores pagos de bônus aos associados da Interessada nos períodos em foco;*

52.3. *Traga para os autos qualquer elemento, informação ou comentário, mesmo que não contemplado nos quesitos apresentados, mas que no seu entender seja relevante para um melhor resultado da diligência;*

53. *Cientifique a Interessada de todos os elementos que venham a ser carreados aos autos em função da diligência ora determinada, concedendo-lhe, expressamente, o prazo de 30 (trinta) dias para, querendo, aditar à Impugnação razões de defesa relacionadas ao resultado da diligência.”*

6. *Em 14/08/2014, a Interessada foi cientificada do Termo de Intimação Fiscal nº 1 (fls. 2.319 a 2.320), do qual extraí o seguinte:*

“(…)

1. Esclarecer quais foram os valores de bônus pagos a associados, em virtude de divergências contidas na impugnação, apontadas na Resolução 12.000.386 para os anos 2009 (parágrafos 16 a 19), 2010 (parágrafos 25 a 32) e 2011 (parágrafos 38 a 45).
2. Comprovar os pagamentos de seguros às empresas Sulamérica e Icatu entre 01/01/2009 e 31/12/2011, através de extratos bancários emitidos por instituição financeira ou, no caso de estarem escriturados os respectivos lançamentos contábeis nas contas bancárias e de resultado, relacionar os registros contábeis (determinação expressa dos parágrafos 21 a 24, 33 a 36, 49, 50 e 51.3 da Resolução). Obs.: No processo constam extratos bancários gerados provavelmente após consulta na *Internet*, que carecem de confiabilidade por não haver chancela oficial da instituição financeira.
3. Esclarecer as divergências apontadas no parágrafo 37 da Resolução 12.000.386.

(…)”

7. *Em 02/09/2014, a Interessada apresentou resposta ao referido Termo de Intimação Fiscal nº 1 (fls. 2.323 a 2.330, com anexos de fls. 2.331 a 4.788).*

8. *Em 13/11/2014 (AR de fl. 4.793), por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 1 (fls. 4.791 a 4.792), o Diligenciante intimou a Icatu Seguros S/A a:*

1. Relacionar todos os recebimentos entre 01/01/2008 e 31/12/2012, relacionados a seguros contratados, por:
 - 1.1. CLUBE DE SEGUROS DINASTIA LEGACY, CNPJ 03.411.250/0001-02;
 - 1.2. NET CLUB CORR. DE SEGUROS DE VIDA LTDA, CNPJ 86.875.341/0001-26;
 - 1.3. DELTA RED MARK. ASS. INTER. E TREIN. LTDA, CNPJ 02.700.642/0001-29.

9. *Em 25/11/2014, a Icatu Seguros S A assim respondeu à intimação (fl. 4.796):*

ICATU SEGUROS S/A, CNPJ Nº 42.283.770/0001-39, com sede na Praça 22 de Abril, nº 36 – Centro – Rio de Janeiro–RJ, vem, pela presente, em atendimento ao termo em referência, apresentar esclarecimentos conforme os itens apresentados na intimação:

1. Relacionar todos os recebimentos entre 01/01/2008 e 31/12/2012, relacionados a seguros contratados por:
 - 1.1 CLUBE DE SEGUROS DINASTIA LEGACY, CNPJ 03.411.250/0001-02 ;
 - 1.2 NET CLUB CORR DE SEGUROS DE VIDA LTDA, CNPJ 86.875.341/0001-26;
 - 1.3 DELTA RED MARK.ASS. INTERE E TREIN LTDA, CPJ 02.700.642/0001-29 ;

A intimada informa que no período de 01/01/2008 a 31/12/2012 não recebeu valores relativo a seguros contratados pelas empresas relacionadas acima.

10. Em 11/11/2014 (AR de fl. 4.806), por meio do do Termo de Intimação Fiscal nº 01 (fls. 4.804 a 4.805), o Diligenciante intimou a Sul América Seguros de Pessoas e Previdência S A a:

1. Relacionar todos os recebimentos entre 01/01/2008 e 31/12/2012, relacionados a seguros contratados, por:
 - 1.1. CLUBE DE SEGUROS DINASTIA LEGACY, CNPJ 03.411.250/0001-02;
 - 1.2. NET CLUB CORR. DE SEGUROS DE VIDA LTDA, CNPJ 86.875.341/0001-26;
 - 1.3. DELTA RED MARK. ASS. INTER. E TREIN. LTDA, CNPJ 02.700.642/0001-29.

11. Em 18/11/2014, a Sul América Seguros de Pessoas e Previdência S A assim respondeu à Intimação (fl. 4.808. com anexos de fls. 4.809 a 4.810):

Sul América Seguros de Pessoas e Previdência S.A. - CNPJ: 01.704.513/0001-46, com sede na Rua Beatriz Larragoiti Lucas, 121, parte, Cidade Nova, Rio de Janeiro/RJ, vem, através de seu representante legal abaixo assinado, em atendimento ao Termo de Intimação supracitado, encaminhar, em anexo, a relação dos valores recebidos pela Sul América Seguros de Pessoas e Previdência S.A., pagos pela Empresa **CLUBE DE SEGUROS DINASTIA LEGACY, CNPJ: 03.411.250/0001-02**, no período de 01/01/2008 a 31/12/2012, referente a seguros de vida.

Ressaltamos que os valores informados não contemplam deduções, ou seja, são valores brutos.

Informamos que não foram localizados recebimentos, no período solicitado, aos demais prestadores questionados, NET CLUB CORR. DE SEGUROS DE VIDA LTDA, CNPJ:86.875.341/0001-26 e DELTA RED MARK. ASS. INTER. E TREIN. LTDA – CNPJ: 02.700.642/0001-29.

12. Como resultado da Diligência, o Diligenciante apresentou o documento de fls. 4.811 a 4.814, cientificado à Interessada em 20/01/2015 (fl. 4.815), e cujo conteúdo reproduzo parcialmente abaixo:

1. Trata-se de atendimento à Resolução 12.000.386, da 9ª Turma da DRJ/RJ1, que converteu o julgamento do processo em epígrafe (autos de infração dos tributos IRPJ/CSLL) em diligência, para que este Serviço de Fiscalização manifeste-se a respeito de diversos pontos.

(...)

7. Foram realizadas diligências nas seguradoras envolvidas, com o intuito de checar se ocorreram os pagamentos.
- Conforme fls. 4789 a 4800, a **ICATU SEGUROS S/A afirmou não ter recebido valores** relacionados a seguros no período envolvido, o que contradiz as informações da DELTA RED.
 - Conforme fls. 4801 a 4810, a **SULAMÉRICA** apresentou a relação de recebimentos, que está muito próxima da planilha apresentada pela DELTA RED (fl. 2337), com **divergências de centavos em 2009 e um mês de diferença em relação à citada planilha.**
8. Sendo assim, deve a DELTA RED se posicionar a respeito das informações prestadas pelas seguradoras, de modo a não deixar dúvidas aos ilustres julgadores.

(..)

10. **Parágrafos 46 a 48:** A receita escriturada no mês de dezembro de 2011, efetivada em 31/12/2011, no valor de R\$ 2.501.160,90, refere-se aos recebimentos em novembro de 2011, obviamente se tratando de fatos geradores ocorridos em novembro. As receitas escrituradas em janeiro de 2012, que foram registradas em 31/01/2012, totalizaram R\$ 4.330.560,18 e correspondem aos recebimentos e fatos geradores ocorridos no próprio mês de janeiro de 2012. Em razão da mudança de critério de reconhecimento de receitas, não foram escriturados os recebimentos (R\$ 5.893.876,52) e os pagamentos a associados (R\$ 2.041.776,16) ocorridos em dezembro de 2011, deixando-se de tributar o valor de R\$ 3.852.100,36. Importante ressaltar que as despesas com pagamentos de seguros foram escrituradas e já entraram na apuração do lucro real realizada pelo contribuinte, de modo que não interferem nesse valor apresentado.

(...)

12. Em relação à discussão sobre o regime adotado para reconhecimento das receitas, são necessárias algumas palavras. No caso específico da Delta Red, não há diferença entre o regime de competência ou de caixa para o reconhecimento das receitas provenientes de seus associados. Tomando como exemplo o mês de julho de 2011, não tenho dúvidas de que todos os pagamentos dos associados entre 01/07/2011 e 31/07/2011 integram a receita bruta dessa competência, sendo ilegal transferir essas receitas para o mês seguinte sob a alegação de impossibilidade de emissão de documento fiscal.
13. A receita bruta de julho de 2011 engloba os pagamentos ocorridos dentro desse mês, devendo-se realizar a escrituração contábil tal como ocorre, por questão legal e de viabilidade técnica. As informações estão disponíveis e os recursos financeiros também. A instituição financeira recebe os valores dos associados, credita em conta-corrente como disponibilidade financeira e permite a emissão de extrato bancário a qualquer momento. Não há, como defende o impugnante, incerteza sobre os valores creditados em conta-corrente, pois não se trata de boleto a ser pago ou adiantamento. Não está se falando em data de emissão de boleto, sobre o que recairia incerteza sobre o pagamento, mas sim sobre valores efetivamente creditados em conta-corrente da Delta Red, que estão disponíveis para uso imediato.

14. Os sistemas de cobrança das instituições financeiras trazem informações precisas sobre os boletos liquidados, não se podendo falar em incerteza também sobre a origem dos pagamentos. O fato de a Delta Red fazer a apuração no mês seguinte não gera direito a postergar a tributação sobre a receita de seus associados. Essa é uma decisão operacional que não interfere na data de ocorrência dos fatos geradores.
15. Impossível também considerar que a competência correta seria o mês seguinte, pois o benefício do seguro de vida estaria disponível somente no mês seguinte ao primeiro pagamento. O valor pago mensalmente pelo associado é para manutenção de sua condição de associado, sendo o seguro de vida apenas um dos benefícios ofertados pela Delta Red. No verso da ficha de associação (fl. 192), consta que a adesão do associado ocorre com a efetiva quitação da 1ª mensalidade, gerando direito imediato de intermediar a associação de novos membros.

- 2) A adesão do Associado Duplicador à Dinastia Soluções Financeiras, ocorrerá com a efetiva quitação da 1ª (primeira) mensalidade de associação, conforme os valores estabelecidos pela Dinastia.
- 3) Todo associado cadastrado na Dinastia será considerado automaticamente um Associado Duplicador da Dinastia com o direito de intermediar a associação de novos associados à Dinastia Soluções Financeiras, bem como participar do Programa Dinastia de Remuneração, de acordo com as regras estabelecidas no Manual de Marketing Construindo sua Dinastia.

16. Como se vê, caso o pagamento da primeira MENSALIDADE tenha ocorrido em 10/07/2011, o novo membro adquiriu direitos de associado nessa data, não se podendo considerar tal pagamento como sendo receita de agosto de 2011. O fato de o seguro de vida ser disponibilizado a partir do mês seguinte não ilide a fruição imediata de outros benefícios da associação.
17. A escrituração em 24/08/2011, como sendo receita de agosto de 2011, implica em postergação do pagamento de tributos para o mês seguinte ao do que seria devido.
18. Por fim, abre-se prazo de 30 (trinta) dias, a contar do recebimento deste Relatório, para o Interessado apresentar aditamento à impugnação anteriormente apresentada, caso tenha interesse, preferencialmente no seguinte endereço: **CAC/Centro – Rua Mal. Deodoro nº 555, térreo, Centro, Curitiba-PR, entre 07:00h e 19:00h.**

13. Em 13/02/2015 (carimbo de fl. 4.819), a Interessada assim se pronunciou sobre o resultado da diligência (fls. 4.819 a 4.826, com anexos de fls. 4.827 a 4.837):

(...)

• **Item 5, fls. 4811 do PAF – pagamento a seguradora de vida**

No item 5 o auditor fiscal confirmou que os pagamentos para a Sul América e Icatu constavam nos extratos bancários da Impugnante.

Com relação a **Icatu**, conforme item 7.a (fls. 4812), o Sr. Fiscal afirmou que a empresa não teria confirmado o recebimento dos valores da Delta Red, conforme documento de fls 4789/4800 do PAF. Todavia, ao analisar a pergunta enviada a Icatu (fls. 4791 do PAF) fica claro que o Sr. Fiscal não mencionou as datas em que os pagamentos teriam ocorrido, apesar de ter acesso no processo ao boleto bancário com autenticação bancária e a prova de que os valores saíram dos extratos bancários da Impugnante. Também não informou as apólices, o que dificultou o trabalho da empresa em encontrar as informações, redundando na equivocada resposta enviada para a Receita Federal do Brasil.

A empresa Icatu, por problemas internos, não conseguiu identificar, da forma como solicitado pelo Sr. Fiscal, os pagamentos recebidos. Todavia, a Impugnante enviou nova carta para a Icatu (DOC 01) informando o número do boleto e data de pagamento, tendo obtido, como era de se esperar, a confirmação do recebimento destes valores pela Icatu (DOC 02). Portanto, a partir dos boletos com autenticação bancária, extratos que confirmam o pagamento e nova carta enviada pela ICATU, fica claro o pagamento das apólices de Seguro em nome desta seguradora, que devem ser considerados como despesa dedutível.

Veja-se, por exemplo, a informação do mês de 05/2009, recebido em 29/06/2009. Os valores apontados pela Icatu como recebidos foram de R\$ 7.323,33 e R\$ 187,44, totalizando R\$ 7.510,77. Esse valor conta no extrato de fls. 2791, o que comprova o efetivo pagamento da despesa dos seguros pagos a Icatu:

DATA	HISTÓRICO	VALOR	SALDO
29/06	DFP DINH0027804/009913	SCA/0027804	230,00 C
	CNR DINHEIRO 179639	COBR NAO REGISTRADA	27.026,00 C
	CNR COMP/IND 1 179639	COBR NAO REGISTRADA	106.628,50 C
	CNR DINHEIRO 179647	COBR NAO REGISTRADA	3.718,50 C
	CNR COMP/IND 1 179647	COBR NAO REGISTRADA	160,00 C
	CNR COMP/IND 1 179647	COBR NAO REGISTRADA	41.161,00 C
	PAGTO C/0005401/677122	SCA/0005401	7.510,77 D

Com relação a informação do item 7.b, a Impugnante informa que não sabe o motivo da divergência de centavos entre a planilha de fls. 4809/4810 (Sul América) e de fls. 2337 (da Impugnante). Provavelmente decorre de um erro de sistema da Sul América porque os valores da planilha da Impugnante estão lastreados nos extratos bancário. Por exemplo, a Sul América informou R\$ 463.766,22 (01/2009) e a Impugnante R\$ 463.766,26, o qual é o resultado da soma dos valores destacados abaixo, retirados do extrato bancário juntado às fls. 2376 do PAF:

Osmarino Amarante da Silva	0001115	389.308,58
Cheque		
Diversos Recebimentos	0001116	8.916,48
Cheque		
Diversos Recebimentos	0001117	63.375,42
Cheque		
Diversos Recebimentos	0001118	2.165,80
Cheque		
Diversos Recebimentos	6063456	111,00
Tarifa Registro Cobranca		
Quando do Registro 00000074		
Oper Regular Autoat	0565779	110,00

Quanto ao mês de diferença apontado pelo Sr. Fiscal já foram prestados os esclarecimentos as fls. 2326 do PAF. Convém lembrar que, por se tratar de apólice de seguro de vida de pessoas coletiva o número de beneficiados varia mensalmente (com entradas e saídas, idade das pessoas, etc.) e a Impugnante só tem a informação do valor da apólice quando o mesmo é repassado pela Seguradora.

(...)

• **Item 10, fls. 4812 do PAF**

Neste item o Sr. Fiscal afirmou que não teriam sido consideradas receitas e despesas em Dezembro de 2011, deixando-se de tributar R\$ 3.852.100,36. Neste tópico se discute autuação por suposta omissão de receita. Conforme auto de infração, no 4º Trimestre de 2011 a fiscalização apurou uma receita trimestral de R\$ 9.106.612,15 e foi registrada contabilmente R\$ 7.795.989,53, considerando existir omissão de R\$ 1.310.622,62. Contudo, se o critério de apuração de receitas da Impugnante estiver correto, não existe a referida omissão de receita, conforme demonstrado na impugnação.

Se o critério de apuração de receita não estiver correto, pode eventualmente existir um saldo de omissão de receita (a Impugnante não refez os cálculos), pois o valor apontado pela contabilidade da Impugnante é diferente do apurado pela fiscalização em razão da divergência de critério.

Se o agente Fiscal entende que alguma receita (R\$ 3.852.100,36) não teria sido oferecida a tributação deveria ter incluído no auto de infração essa suposta receita, pois na impugnação foi requerida apenas a consideração da despesa realizada nos anos de 2009 a 2011 de Seguro de Vida. Não pode a fiscalização, nesta oportunidade, pretender alterar o auto de infração para incluir supostas novas receitas não consideradas no próprio auto de infração originário como omissão de receita.

• **Item 11, fls. 4812 do PAF**

Quanto a este ponto, a própria SUSEP já fiscalizou a operação da Impugnante, tendo o Sr. Fiscal, quando reconhecida na contabilidade a despesa com seguro de vida, admitindo a sua dedutibilidade, o que deve ser feito também em relação as despesas comprovadas na impugnação.

A Net Club Administradora e Corretora de Seguros é uma pessoa jurídica corretora de seguros (assim como um corretor de seguro de carro que atua por meio de pessoa jurídica). Somente os corretores de seguro podem intermediar a contratação de seguros privados, entre a Seguradora – no caso, por exemplo, a Sul América – e o estipulante, neste caso o Clube de Seguros Dinastia Legacy.

O Clube de Seguros Dinastia Legacy atua como estipulante de seguros do ramo VG/APC, através das apólices de nº 11454 e 82698 que são garantidas pela Sul América Seguro de Vida e Previdência S/A, bem como, através das Apólices 93103490 e 82000405 (válidas até Dezembro/2009) garantidas pela Icatu Hartford Cia. De Seguros S.A., ambas com intermediação da Net Clube Adm. e Corretora de Seguros Ltda, sendo a operacionalização nos moldes da legislação vigente.

O Clube de Seguros tem a finalidade de formação de uma carteira de Seguro de Vida. Opera em conjunto com a DELTA RED MARKETING ASSOCIAÇÃO INTERATIVA E TREINAMENTO LTDA, que é uma empresa de marketing de rede, que tem, como objeto social, serviços de marketing de rede, serviços de promoção, administração, consultoria e treinamento de pessoas físicas e jurídicas em marketing aplicado no mercado financeiro.

Trata-se de um Seguro NÃO CONTRIBUTÁRIO¹, uma vez que não há prêmio de seguro pago pelos Associados da Delta Red. O Seguro

¹ Existem dois tipos de seguro sob o ponto de vista de quem paga o prêmio para a seguradora: **Contributário**, quando o pagamento é feito pelo próprio segurado. Por exemplo, pessoa física contrata seguro direto com a seguradora, por meio de corretor; **Não-contributário**, quando ele é feito por terceiro, no caso em análise, custeado pela Delta Red.

de Vida é mais um serviço oferecido gratuitamente, como promoção das ações de marketing da Delta Red, que é responsável pelo custeio do seguro junto a seguradora.

A Impugnante, em função do contrato de Associação (DOC 191-193 do PAF), arca com o custo do seguro de vida da apólice e oferece aos Associados o direito de receber o sinistro (seguro de vida) como um benefício decorrente da associação. Logicamente, portanto, para oferecer o seguro de vida como um benefício aos Associados a Impugnante deve arcar com este custo, pois essencial a sua atividade, o que torna essa despesa dedutível para fins de IRPJ/CSLL, já que é uma despesa essencial ao negócio da Impugnante.

Para que uma pessoa física possa aderir a um seguro pessoal coletivo, por exigência das normas reguladoras securitárias, ela deve assinar propostas de adesão à apólice de seguro, cujo estipulante é o Clube de Seguros Dinastia Legacy, cf. fls. 194/195 do PAF. Assim, por força da legislação de regência, os beneficiários (associados da Delta Red) assinam propostas de adesão à apólice do Clube de Seguros Dinastia Legacy que devem ser aceitas pela Seguradora, com base no perfil do associado.

Desta forma, restou esclarecido porque o Clube de Seguros Dinastia Legacy é o estipulante da apólice e que a Delta Red efetua o pagamento do prêmio da apólice que tem como beneficiário os seus associados, constituindo despesa dedutível do IRPJ/CSLL da Impugnante este custo.

Item 12 a 17, fls. 4813/4814

Nos itens 12 e 13 o Sr. Fiscal sustenta que a Impugnante deveria reconhecer sua receita no momento em que o valor do boleto entra na conta corrente. Em suas palavras os pagamentos realizados em conta corrente entre os dias 01/07/2011 e 31/07/2011 deveriam compor a receita do mês de julho de 2011.

O Fiscal prega a aplicação do regime de caixa na apuração da receita. Conforme exposto na impugnação, o correto é apurar pelo regime de competência. Para que possa ser apurado pelo regime de competência é preciso que **"o valor da receita possa ser mensurado de forma confiável"**. No presente caso, os boletos do mês 07/2011 podem ser pagos até 10/08. Como a Impugnante não pode exigir o pagamento dos boletos, que é feito de forma voluntária pelo Associado, que pode se recusar a fazê-lo sem sanção (fora a perda do direito de fruir os benefícios de associado), a Impugnante só pode mensurar adequadamente a receita de 07/2011 em 08/2011, quando terá recebido todos os boletos de 07/2011.

Não bastasse, a receita da Impugnante é sempre residual. Depende da definição do valor do bônus que deve ser repassado e o cálculo do bônus depende dos ingressos ocorridos entre os dias 01/08 e 10/08. Desta forma, em 07/2011 não há como estipular o valor da receita da Impugnante sem considerar os ingressos ocorridos em 08/2011.

Outro requisito para o registro da receita pelo regime de competência é que o custo seja confrontado com a receita gerada pelo sacrifício patrimonial. O custo do seguro de vida é incorrido no mês subsequente ao do ingresso da receita. Assim, incorre-se no custo do seguro de vida em 08/2011 relativo aos ingressos bancários ocorridos entre 01/07/2011 a 10/08/2011. O Sr. Fiscal argumenta que não ilide a fruição imediata de outros benefícios, mas constitui um dos benefícios principais de geração de receita e que, portanto, tem significância na análise do registro da receita frente ao custo incorrido para obtê-la. /

Entende a Impugnante que o critério adotado em sua contabilidade observa o regime de competência, tendo em vista que o auto de infração pretende exigir o tributo pelo regime de caixa, com base em ingresso em conta corrente, sem observar os requisitos necessários ao reconhecimento da receita.

Frente ao exposto, requer-se seja acolhida integralmente a impugnação, tendo sido esclarecido pela diligência que os valores pagos a título de seguro de vida não foram considerados pela fiscalização na autuação como despesa dedutível do IRPJ/CSLL, o que acabou gerando indevida omissão de receita, a qual deve ser cancelada.

14. É o Relatório.

Em sua decisão de fls. 4840 e seguintes, a DRJ/Rio assim decidiu:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

APURAÇÃO TRIMESTRAL DO TRIBUTO DEVIDO PELO CONTRIBUINTE. LUCROS REAIS E PREJUÍZOS FISCAIS TRIMESTRAIS APURADOS PELO FISCO. DEVER DE CONSIDERAR TANTO OS LUCROS COMO OS PREJUÍZOS.

O Fisco deve apurar o tributo devido pelo contribuinte da forma mais precisa possível. Assim sendo, se o próprio Fisco apurou os lucros reais trimestrais do contribuinte durante o período fiscalizado, assim como alguns prejuízos fiscais trimestrais, deve considerar tanto os lucros como os prejuízos, efetuando as devidas compensações dentro do limite legal.

PAGAMENTO DE MENSALIDADE DE ASSOCIADO. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA NO MÊS DO PAGAMENTO. REGISTRO DA RECEITA NO MÊS DO PAGAMENTO.

Se o pagamento de mensalidade do associado do contribuinte representa imediatamente uma disponibilidade econômica e jurídica para ele, o registro desta receita deve ser feita no mês do pagamento.

RECEITA OMITIDA TRIMESTRAL INDICADA NO AUTO DE INFRAÇÃO. DILIGÊNCIA. RECEITA OMITIDA MAIOR DO QUE A INDICADA NO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE AGRAVAMENTO DO LANÇAMENTO EM SEDE DE JULGAMENTO. MANTER LANÇAMENTO EFETUADO DO IMPOSTO

Se, por meio de diligência, for verificado que a receita omitida em um determinado trimestre é maior do que aquela indicada no auto de infração, é de se manter o lançamento do imposto correspondente, uma vez que não é possível agravar o lançamento em sede de julgamento.

APURAÇÃO DO IMPOSTO A LANÇAR NUM DETERMINADO TRIMESTRE. DEVER DE COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DE PAGAMENTO A MAIOR DO IMPOSTO EM TRIMESTRES ANTERIORES.

Na apuração do imposto a lançar em um determinado trimestre, o Fisco deve compensar o pagamento a maior do imposto em trimestres antecedentes, vez que se não o fizer estará apicando a multa de 75% sobre imposto já quitado de fato. Os créditos de pagamento aproveitados deverão ser devidamente vinculados aos débitos pertinentes de sorte que não mais possam ser aproveitados.

PLEITO DE CÁLCULO E DEDUÇÃO DE INCENTIVO FISCAL NO ÂMBITO DO PAT EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO.

Indefere-se o pleito do contribuinte, em sede de impugnação, para que o Fisco, na apuração do imposto a lançar calcule e deduza incentivos fiscais no âmbito do PAT que alega ter e que ele mesmo nunca utilizou.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

O Contribuinte, não satisfeito com o acórdão proferido pela DRJ, interpôs o presente Recurso Voluntário, no qual reiterou os mesmos fundamentos de defesa já apresentados na sua impugnação.

E, tendo em vista que o valor total do crédito tributário exonerado excedeu R\$1.000.000,00, a autoridade de primeira instância interpôs recurso de ofício que passa a ser analisado por esta Turma Julgadora.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo Apelbaum

Presentes os pressupostos recursais, conheço do presentes recursos.

Em primeiro lugar, é de se ressaltar o cuidadoso trabalho realizado pela DRJ/Rio quando da análise das alegações e dos documentos acostados aos Autos. Comento ainda que a utilização de expressões pela Fiscalização consideradas inadequadas ou caluniosas pela Recorrente claramente não afetou a interpretação da legislação fiscal aplicável ao caso. A atividade desenvolvida pela Recorrente, lícita ou não, claramente não impacta a aplicação da legislação a ser observada por todos os contribuintes e não influenciou a conclusão do Auto de Infração lavrado e das decisões tomadas até o presente momento.

Sigo, agora, na análise dos pontos trazidos no Recurso Voluntário:

Compensação De Benefício Fiscal – PAT

Pretende o Contribuinte seja deduzido as despesas relativas ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) do IRPJ.

Conforme afirma o Contribuinte, os seguintes trimestres ficaram prejudicados:

Trimestre	R\$
1º Trimestre 2008	9.238,69
2º Trimestre 2008	8.726,23
3º Trimestre 2008	9.350,92
4º Trimestre 2008	11.592,09
1º Trimestre 2009	9.437,49
2º Trimestre 2009	10.651,08
3º Trimestre 2009	11.484,42
4º Trimestre 2009	11.216,28
1º Trimestre 2010	10.768,48
2º Trimestre 2010	10.701,43
3º Trimestre 2010	29.552,74
4º Trimestre 2010	27.084,16
1º Trimestre 2011	26.691,72
2º Trimestre 2011	28.204,63
3º Trimestre 2011	34.894,16
4º Trimestre 2011	41.397,56
1º Trimestre 2012	41.830,38
2º Trimestre 2012	42.108,18
3º Trimestre 2012	49.144,98
4º Trimestre 2012	54.367,06

A DRJ proferiu acórdão indeferindo tal dedução sob o fundamento de não ser função do órgão Autuante verificar quais as eventuais deduções de incentivo fiscal que um contribuinte tem direito e não utilizou. No entendimento da DRJ, caberia ao Contribuinte ter tomado a iniciativa espontânea e tempestiva para refazer suas DIPJ/DCTF a fim de retificar o valor do imposto a pagar.

Em sede de Recurso Voluntário, a Contribuinte afirma que identificou o equívoco em um momento que não poderia corrigi-lo, uma vez que o art. 832 do RIR/99 dispõe que a autoridade administrativa poderá autorizar retificação da declaração de rendimentos caso não tenha iniciado o processo de lançamento de ofício. Assim, não pôde refazer a DIPJ.

Acontece que o Contribuinte deve registrar no LALUR os dispêndios com o programa de alimentação ao trabalhador, como determina o art. 262, inciso IV, bem como o art. 586 do RIR/99 e não o fez. Claramente, não aplicou o benefício nos períodos pretendidos.

Ante o exposto, não é possível acatar a alegação de que deveria a d. Fiscalização deduzir os valores relativos ao PAT, visto que apenas foi feito em Impugnação e Recurso Voluntário, ou seja, de forma extemporânea, bem como não foi respeitada a obrigação prevista no artigo 262, inciso IV, e art. 586, ambos do RIR/99.

Omissão de Receita – Alegação de Reformatio In Pejus – Inexistência

O Contribuinte concorda com grande parte da decisão proferida pela DRJ, contudo rechaça a manutenção do lançamento relativo à omissão de receita quanto ao 4º trimestre de 2011. Alega, equivocadamente, que o julgamento da DRJ resultou em Reformatio in Pejus, como se passa a explicar.

A DRJ, diferente do que afirma a Recorrente, não modificou a fundamentação do lançamento do Auto de Infração. Há, inclusive, menção expressa quanto à inobservância ao regime de caixa no Auto de Infração, citando o art. 248 do RIR/99.

Vejamos:

0001 OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS
OMISSÃO DE RECEITAS

Omissão de receitas, conforme detalhado no item 2.6 do Relatório Fiscal IRPJ/CSLL em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2009	1.365.997,59	75,00
30/06/2009	1.351.569,12	75,00
30/09/2009	1.411.582,92	75,00
31/12/2009	1.446.744,88	75,00
31/03/2010	2.482.607,38	75,00
30/06/2010	1.387.224,47	75,00
30/09/2010	1.447.740,72	75,00
31/12/2010	2.142.544,86	75,00
31/03/2011	1.925.036,73	75,00
30/06/2011	2.036.373,41	75,00
30/09/2011	1.055.185,92	75,00
31/12/2011	1.310.622,62	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2011:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99

O art. 248 do RIR/99 determina que o lucro líquido é apurado a partir da soma do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, determinando ser necessária a observância dos preceitos das leis comerciais.

Não é demais lembrar que a Lei nº 6.404 (Lei das S/A's) determina, expressamente, a obediência ao regime de competência para escrituração contábil.

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

A discussão trazido no Recurso Voluntário diz respeito, de forma sintética, ao diferente tratamento dispensado quando da análise da apuração do IRPJ e CSLL de todos os trimestres, por conta do descasamento entre o mês de adesão dos beneficiários e o recebimento efetivo. Comprovado o mero descasamento de período, a DRJ/Rio acertou ao desqualificar a fundamentação legal, já que não se trata de típica omissão de receitas, mas sim de erro na determinação do correto Período de Competência. É a aplicação do art. 251 do RIR/99.

Ocorre que no 4o Trimestre de 2011 a DRJ não identificou a existência de contabilização da receita em período subsequente. Houve aqui verdadeira omissão de receitas. Aplicável o art. 287 do RIR/99, apontado desde o início pela d. Fiscalização e corroborado pela DRJ/Rio.

Assim, não há que se falar que houve modificação do fundamento utilizado pelo Fiscal no Auto de Infração pelo acórdão da DRJ, eis que a inobservância do regime de competência foi devidamente apontada no lançamento.

Dessa forma, entendo que não houve *reformatio in pejus*, tendo em vista que o fundamento utilizado pela DRJ para manter o lançamento da omissão de receita de dezembro de 2011 já constava do Auto de Infração.

Do Recurso de Ofício

O Recurso de Ofício decorre, de forma resumida, da anulação dos lançamentos relativos aos períodos anteriores à dezembro de 2011 por conta do enquadramento da infração nos termos do art. 287 do RIR/99 e não no art. 251 desse mesmo Regimento. Entendo que assiste razão à DRJ e o lançamento relativo a esse período deve remanescer anulado.

Ante o exposto CONHEÇO dos Recursos e, no mérito, voto por NEGAR PROVIMENTO a ambos. Aplica-se o decidido aqui aos autos do Processo 10980.723652/2013-14.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Apelbaum - Relator