



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

Processo n° 12448.737186/2011-47
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.735 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2019
Matéria COMPROVAÇÃO DESPESAS
Recorrente TROPICAL TRANSPORTES IPIRANGA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

CUSTOS. COMPROVAÇÃO.

Computam-se na apuração do resultado do exercício os custos que, além de guardarem conexão com a atividade explorada e com a manutenção da fonte de receita, forem comprovados por meio de documentos hábeis e idôneos.

PROVISÃO INDEDUTÍVEL. EXCLUSÃO. PRESSUPOSTOS.

Para justificar a exclusão de provisão indedutível, torna-se necessário ao contribuinte comprovar que, no período de formação da provisão, o referido valor tenha sido adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para, em relação à infração 001, aplicar o resultado da diligência, sintetizado nas fls. 9579/9581, revertendo-se as glosas consideradas comprovadas; e (ii) por maioria de votos, cancelar a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por manter a exigência dessa penalidade.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado contra o acórdão 12-44.760 - 4ª Turma da DRJ/RJ1, que apreciou a impugnação apresentada pelo contribuinte, e julgou, por unanimidade de votos, procedente os lançamentos contestado.

Trata-se o presente processo de lançamento de IRPJ, no valor principal de R\$ 19.630.522,26 e de CSLL, no valor principal de R\$ 6.983.937,31, e multas de ofício de 75%, bem como multas isoladas pelo não recolhimento das estimativas destes tributos, e demais acréscimos legais:

O lançamento decorre de duas infrações, sendo ainda exigido multa isolada, diante dessas duas infrações. Logo, incorreu o contribuinte em:

- (i) **"glosa de custos não comprovados"**;
- (ii) **" Exclusão indevida na apuração do Lucro Real "**
- (iii) - **"multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais"**:

As razões da autuação estão descritas no Termo de Constatação Fiscal (fls. 311/315), cujo teor, a seguir, reproduzo, em síntese:

a) Em 29/08/2011, a correspondência da fiscalizada diz na sua introdução que vem informar o atendimento integral à intimação e justificar que os diversos lançamentos de acerto contábil refere-se à provisão pela falta de registro da fatura para pagamento, ou seja, a empresa no final de cada mês tem o controle dos conhecimentos de fretes, realiza a provisão e estorna no mês seguinte logo que possuir a fatura para pagamento;

b) Os 10 últimos comprovantes apresentados, cópia de conhecimentos de frete e pagamentos comprovam os registros contábeis e salienta que as diferenças apontadas são decorrentes de pedágios e outras faturas;

c) *Considerando o conteúdo desta correspondência, impende esclarecer, em resumo, a fim de dirimir qualquer dúvida, que o termo de intimação nº 003 referenciado, teve por objetivo verificar as bases de cálculo de PIS/COFINS, integralmente satisfeita pela correspondência de 18 de maio de 2011 e que o encaminhamento dos 10 últimos comprovantes, embora coincida com a mesma quantidade dos lançamentos listados na correspondência, referem-se, tão somente, à conclusão dos lançamentos intimados em 19 de janeiro, sem contemplar a comprovação daqueles, cujo histórico é acerto contábil;*

d) *Após este preâmbulo, identificou-se, ainda, o conflito expresso na correspondência existente entre os regimes de competência e de caixa, assim como lançamento contábil e extracontábil;*

e) *De acordo com a justificativa prestada, esclareceu-se e analisou-se adiante o procedimento contábil adotado pela interessada;*

f) *Ao final de cada mês, há vários lançamentos a débito, em CUSTO, na rubrica SERVIÇO DE TRANSPORTE POR TERCEIRO, cujo histórico é AJUSTE CONTÁBIL – PROVISÃO DE FRETES e a crédito, os diversos valores englobados são direcionados à rubrica FORNECEDORES DE PRODUTOS A CLASSIFICAR, com o descarte da identificação dos prestadores dos serviços, embora a interessada possua os registros dos conhecimentos de fretes, regime de competência;*

g) *No mês seguinte, a conduta utilizada, o estorno do valor classificado na rubrica FORNECEDORES DE PRODUTOS A CLASSIFICAR não elimina o efeito causado na contabilização precedente, conquanto ocorre, neste momento da reversão novo lançamento no custo, ou seja, os conhecimentos de fretes controlados pela interessada integram novamente o custo, agora com base nas faturas de pagamento, gerando, em consequência a anulação, entre si, dos lançamentos, estorno e custo pelo regime de caixa;*

h) *Assim, não havia como inferir-se o acerto do custo sem a sua devida comprovação;*

i) *Em 14/09/2011 foi solicitada a comprovação dos lançamentos AJUSTE CONTÁBIL, reproduzindo termo idêntico ao da correspondência de 29/08/2011, para não causar dúvidas à interessada sobre o assunto tratado;*

j) *Em 04/11/2011, após solicitar algumas prorrogações, a interessada apresenta correspondência, solicitando, inicialmente, prorrogação em 30 dias para cumprimento parcial, listando os 10 lançamentos ainda não comprovados com respectivas quantificações dos conhecimentos de fretes envolvidos e em prosseguimento, informa a intenção de demonstrar as buscas, anexando cópias dos pedidos de serviços;*

k) Verificou-se, posteriormente, após inúmeras tentativas e prorrogações, que a interessada não logrou comprovar os custos, cujo histórico era AJUSTE CONTÁBIL, acarretando os lançamentos;

l) Na análise da cópia do LALUR, que está em conformidade com a DIPJ, pôde ser verificado que a interessada exclui valores em excesso sobre as provisões indedutíveis constituídas para CONTINGÊNCIAS TRIBUTÁRIAS e para PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS, conforme a seguir se demonstra.

Valores de Ajuste ao Lucro Líquido – Provisão para Contingências Tributárias

Mês/Ano	Adição/Exclusão	Saldo
		469.698,00 (C)
01/08	469.698,00 469.698,00	469.698,00 (C)
02/08	469.698,00 469.698,00	469.698,00 (C)
03/08	469.698,00 469.698,00	469.698,00 (C)
04/08	469.698,00 469.698,00	469.698,00 (C)
05/08	392.035,00 469.698,00	392.035,00(C)
06/08	397.398,37 469.698,00	319.735,37(C)
07/08	401.203,14 469.698,00	251.240,51 (C)
08/08	403.077,95 469.698,00	184.620,46(C)
09/08	401.541,04 469.698,00	116.463,50(C)
10/08	403.758,83 469.698,00	251.240,51 (C)
11/08	405.675,90 469.698,00	184.620,46(C)
12/08	340.463,47 469.698,00	116.463,50(C)

Valores de Ajuste ao Lucro Líquido – Provisão para Pagto. de Participações nos Lucros

Mês/Ano	Adição/Exclusão	Saldo
		793.551,00 (C)
01/08	846.601,00 793.551,00	846.601,00 (C)
02/08	106.100,00 793.551,00	159.150,00 (C)
03/08	159.150,00 793.551,00	475.301,00 (D)
04/08	212.200,00 793.551,00	581.351,00 (D)
05/08	265.250,00 793.551,00	528.301,00 (D)
06/08	318.300,00 793.551,00	475.251,00 (D)
07/08	371.350,00 793.551,00	422.201,00 (D)
08/08	424.400,00 793.551,00	369.151,00 (D)
09/08	477.450,00 793.551,00	316.101,00 (D)
10/08	530.500,00 793.551,00	263.051,00 (D)
11/08	493.793,00 793.551,00	299.758,00 (D)
12/08	793.551,00	793.551,00 (D)

(Grifei)

Devidamente intimada, e após apresentar seus argumentos de impugnação, os mesmos foram submetidos à análise da 4ª Turma da DRJ/RJ1, que julgou procedente o lançamento contestado, cuja ementa do acórdão restou assim descrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA. APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRESCINDIBILIDADE.

O deferimento da diligência não faz sentido se a questão probante depende de ato de vontade do interessado em comprovar as alegações constantes na sua impugnação bem como na sua escrituração, sendo seu dever guardar a respectiva documentação para apresentação em caso de necessidade à Autoridade Competente. A solicitação de diligência/perícia, na espécie, torna-se prescindível.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

CUSTOS. COMPROVAÇÃO.

Computam-se na apuração do resultado do exercício os custos que, além de guardarem conexão com a atividade explorada e com a manutenção da fonte de receita, forem comprovados por meio de documentos hábeis e idôneos.

PROVISÃO INDEDUTÍVEL. EXCLUSÃO. PRESSUPOSTOS. LALUR. ADIÇÃO NO PERÍODO DE SUA CONSTITUIÇÃO. CONTROLE NA PARTE B. COMPROVAÇÃO.

Para justificar a exclusão de PROVISÃO indedutível, torna-se necessário ao contribuinte comprovar: que, no período de formação da PROVISÃO, o referido valor tenha sido adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e a demonstração de controle efetivo da PROVISÃO na parte B do LALUR.

ESTIMATIVAS PAGAS A MENOR. MULTA ISOLADA.

Verificada a falta de pagamento de estimativas, o lançamento deve abarcar a multa isolada calculada sobre os valores faltantes, bem como o imposto anual porventura não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido em 19/06/12 (fls. 8292), e com ele inconformado, a recorrente apresentou em 18/07/12 (8301/8337), tempestivamente, recurso

voluntário, através de representante regularmente constituído, onde repisa os argumentos apresentados em sua peça inicial de defesa, pugnando por seu provimento.

Em uma primeira apreciação, esta Turma Julgadora, acolhendo argumentos trazidos pelo contribuinte, resolveu converter o julgamento em diligência, com escopo de ser examinada a documentação acostada aos autos, tanto em sede de impugnação quanto por ocasião do recurso voluntário.

Em atendimento, a Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro (DRF/RJ1), carrou ao processo o documento de fls. 9579/9581, em que, após análise da documentação existente nos autos, reduziu as glosas de despesas/custos não comprovados, conforme demonstrativo a seguir reproduzido:

MESES	GLOSADO – AUTO DE INFRAÇÃO	GLOSADO – NESTA FISCALIZAÇÃO	PARCELAS DEVIDAMENTE COMPROVADAS
JANEIRO	5.767.652,59	2.209.834,87	3.557.817,72
FEVEREIRO	6.273.408,88	1.246.211,27	5.027.197,61
MARÇO	5.507.090,16	1.077.259,45	4.429.830,71
ABRIL	5.958.254,53	1.663.080,35	4.295.174,18
MAIO	5.490.802,44	1.373.312,95	4.117.489,49
JUNHO	7.098.248,97	640.014,94	6.458.234,03
JULHO	7.000.624,79	1.171.466,27	5.829.158,52
AGOSTO	7.113.323,77	1.006.910,30	6.106.413,47
SETEMBRO	6.679.091,78	1.207.054,59	5.472.037,19
OUTUBRO	8.042.877,21	372.381,50	7.670.495,71
NOVEMBRO	6.690.722,05	583.083,97	6.107.638,08
DEZEMBRO	5.977.206,38	671.186,89	5.306.019,49

Cientificada do resultado da diligência realizada, o contribuinte aportou ao processo o documento de fls. 9588/9593, onde faz considerações em torno do trabalho efetuado em diligência.

É o relatório

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Da Análise do Recurso Voluntário

Registre-se inicialmente inexistir preliminares. Sem preliminares, passa-se a análise do mérito:

(i) Glosa de Custos Não Comprovados

A autuação decorre da glosa de custos não comprovados, do ano-calendário 2008, vez que o fisco entendeu que os custos registrados na operação contábil com o histórico de " **AJUSTE CONTÁBIL – PROVISÃO DE FRETES**", encontravam-se desguarnecidos de documentação hábil e idônea apta a corroborar cada uma das operações mencionadas.

Alega a recorrente que registra em sua contabilidade, a cada mês, os custos incorridos com a subcontratação de serviços de transportes, independente de ter havido o efetivo pagamento (desembolso), utilizando-se de "técnica contábil", para reverter o lançamento efetuado, sem implicar seja o custo apropriado mais de uma vez.

Para comprovar a efetividade desses custos, considerando o grande volume da documentação envolvida, a recorrente anexou, juntamente com a impugnação, por amostragem, planilha relacionando, dia a dia, os custos incorridos com fretes referente aos meses de ago/08 e nov/08, além dos conhecimentos de transportes, registros contábeis e controles gerenciais dos referidos custos, renovando ainda seu pleito de diligência.

Numa análise inicial, acolhendo argumentação do contribuinte, de que os documentos até então trazidos aos autos se prestavam a comprovar os custos incorridos, entendeu o Colegiado por aprofundar as investigações a respeito das glosas apontadas pela fiscalização e relacionadas no Termo de Constatação Fiscal, determinando, a conversão do julgamento em diligência no domicílio do contribuinte, para que a unidade de origem adotasse providências especificadas na Resolução nº 1301-000.373. Os termos da referida Resolução foram os seguintes:

Dessa forma, entendo ser necessária a CONVERSÃO do julgamento em diligência para que a autoridade administrativa da unidade de origem:

a) Examine a documentação acostada aos autos, tanto em sede de impugnação quanto por ocasião do recurso voluntário (processo apensado nº 11707.721005/201361); a seu prudente critério, o exame por amostragem pode se revelar a melhor alternativa.

b) Se entender necessário, intime a interessada a apresentar esclarecimentos adicionais.

c) Apresente relatório conclusivo acerca do valor probatório dos documentos apresentados, em especial conhecimentos de fretes e demais de emissão por terceiros, inclusive os que se encontram no processo apensado a este.

d) Ainda no relatório conclusivo, especifique mês a mês as parcelas de custos que considerar devidamente comprovadas, diante das glosas discriminadas no item 001 do auto de infração (fls. 318/319).

Ao final do relatório conclusivo, o contribuinte deverá ser cientificado do seu resultado, facultando-lhe a oportunidade de se manifestar nos autos sobre suas conclusões, no prazo de 30 dias, em conformidade com o parágrafo único, art. 35, do Decreto 7.574/2011. Na seqüência, o processo deverá retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento, sendo distribuído a este Conselheiro independentemente de sorteio.

Após cientificado do resultado da diligência, o contribuinte comparece aos autos, reclamando apenas de eventual nulidade do Auto de Infração por alteração de fundamento.

Em que pese suas considerações, não há como atender aos seus reclamos. Eventual preliminar deveria ter sido alegada em sede de recurso, e como se viu acima, inexistente preliminar aduzida na peça recursal, o que impõe o seu não conhecimento.

A manifestação sobre o resultado da diligência deve se restringir ao trabalho efetuado em diligência, apontando eventuais erros, no trabalho que foi desenvolvido, jamais fazer aditamento de questões de direito.

Portanto, não ocorreu "revisão" das glosas que deram origem ao presente lançamento, mas apenas uma análise de documentos carreados aos autos durante o curso do processo, por solicitação deste Colegiado. Isso não significa que acaso a diligência, à luz desses documentos, reverta as glosas discriminadas no item 001 do auto de infração (fls. 318/319), o auto seja anulado, por precariedade.

De outro lado, a diligência concluiu por reconhecer comprovada parcela de custos considerados não comprovados pela fiscalização. Confira-se o quadro produzido, complementado pelo contribuinte em sua manifestação:

MESES	GLOSADO – AUTO DE INFRAÇÃO	GLOSADO – NESTA FISCALIZAÇÃO	PARCELAS DEVIDAMENTE COMPROVADAS
JANEIRO	5.767.652,59	2.209.834,87	3.557.817,72
FEVEREIRO	6.273.408,88	1.246.211,27	5.027.197,61
MARÇO	5.507.090,16	1.077.259,45	4.429.830,71
ABRIL	5.958.254,53	1.663.080,35	4.295.174,18
MAIO	5.490.802,44	1.373.312,95	4.117.489,49
JUNHO	7.098.248,97	640.014,94	6.458.234,03
JULHO	7.000.624,79	1.171.466,27	5.829.158,52
AGOSTO	7.113.323,77	1.006.910,30	6.106.413,47
SETEMBRO	6.679.091,78	1.207.054,59	5.472.037,19
OUTUBRO	8.042.877,21	372.381,50	7.670.495,71
NOVEMBRO	6.690.722,05	583.083,97	6.107.638,08
DEZEMBRO	5.977.206,38	671.186,89	5.306.019,49

Assim, com essas considerações, deve-se aplicar o resultado da diligência, sintetizado nas fls. 9579/9581, revertendo-se as glosas consideradas comprovadas, dando parcial provimento ao recurso, nesta parte.

(ii) Exclusão indevida na apuração do Lucro Real"

De acordo com a fiscalização, o contribuinte excluiu valores em excesso sobre provisões indedutíveis, constituídas para contingências tributárias e para pagamento de participação nos lucros, conforme demonstrativo a seguir, extraído do Termo de Constatação Fiscal de fls. 311/315:

MÊS/ANO	VALORES DE AJUSTE AO LUCRO LÍQUIDO PROVISÃO PARA CONTIGÊNCIAS TRIBUTÁRIAS		SALDO
	ADIÇÃO	EXCLUSÃO	
			469.698,00 (C)
01/08	469.698,00	469.698,00	469.698,00 (C)
02/08	469.698,00	469.698,00	469.698,00 (C)
03/08	469.698,00	469.698,00	469.698,00 (C)
04/08	469.698,00	469.698,00	469.698,00 (C)
05/08	392.035,00	469.698,00	392.035,00 (C)
06/08	397.398,37	469.698,00	319.735,37 (C)
07/08	401.203,14	469.698,00	251.240,51 (C)
08/08	403.077,95	469.698,00	184.620,46 (C)
09/08	401.541,04	469.698,00	116.463,50 (C)
10/08	403.758,83	469.698,00	50.524,33 (C)
11/08	405.675,90	469.698,00	13.497,77 (D)
12/08	340.463,47	469.698,00	129.234,53 (D)

MÊS/ANO	VALORES DE AJUSTE AO LUCRO LÍQUIDO PROVISÃO PARA PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS		SALDO
	ADIÇÃO	EXCLUSÃO	
			793.551,00 (C)
01/08	846.601,00	793.551,00	846.601,00 (C)
02/08	108.100,00	793.551,00	159.150,00 (C)
03/08	159.150,00	793.551,00	475.301,00 (D)
04/08	212.200,00	793.551,00	581.351,00 (D)
05/08	265.250,00	793.551,00	528.301,00 (D)
06/08	318.300,00	793.551,00	475.251,00 (D)
07/08	371.350,00	793.551,00	422.201,00 (D)
08/08	424.400,00	793.551,00	369.151,00 (D)
09/08	477.450,00	793.551,00	316.101,00 (D)
10/08	530.500,00	793.551,00	263.051,00 (D)
11/08	493.793,00	793.551,00	299.758,00 (D)
12/08	793.551,00	793.551,00	793.551,00 (D)

Alega a recorrente que os ajustes procedidos no LALUR para apuração do lucro real do período não implicaram qualquer "exclusão de valores em excesso" em 2008. Segundo a defesa, as planilhas anexadas à impugnação (Docs. 40, 42 e 43) demonstram que os ajustes contábeis relativos às referidas provisões foram realizados tão-somente em contas patrimoniais, e por isso não afetou o resultado contábil do período, impondo-se assim, a reforma da decisão recorrida.

Pois bem.

A presente controvérsia resolve-se pelo exame de prova e diz respeito à hipótese de reversão contábil de provisão. Nessa hipótese, o contribuinte deve provar que o valor excluído no LALUR do ano-calendário em questão (AC 2008), foi contabilizado como receita desse mesmo período, para que não acarrete efeito tributário, de modo a garantir a necessária **neutralidade**.

Mas veja, o contribuinte só pode fazer a exclusão na parte A do LALUR, se a contrapartida contábil da reversão de provisão tiver sido uma conta de receita (resultado), e foi exatamente a falta dessa comprovação que levou a DRJ a manter o lançamento (fls 8284):

*Através da documentação acostada aos autos, verifica-se que não houve erro na planilha elaborada pelo Fisco, com os valores dos saldos no LALUR das respectivas provisões, **sendo certo que a interessada não demonstrou, por meio da sua escrituração, devidamente lastreada no livro Diário (não sendo suficiente***

*apenas o Razão Analítico, neste caso), inclusive com autenticação no Registro do Comércio, **que as reversões das provisões foram lançadas contabilmente como receitas do ano-calendário de 2008** (conforme segundo pressuposto acima explanado).*

Por tais motivos, a simples informação dos valores excluídos por meio de planilhas ou a impressão de telas do sistema eletrônico de contabilidade são insuficientes para comprovar a legitimidade da exclusão. Cabe aqui lembrar o encargo probatório conferido ao sujeito passivo, consoante distribuição acima mencionada. Demais disso, o momento apropriado para se desincumbir de tal ônus é o da interposição da impugnação (artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972).

(G.N)

O contribuinte afirma em seu recurso voluntário (fls. 8324, §64), que "***no ano de 2008, os referidos saldos provisionados em 2007 foram transportados para contas patrimoniais do balanço da recorrente, de modo que todos os ajustes relativos àqueles montantes foram efetuados também nessas contas, em nada afetando o resultado contábil do período***".

Porém, essa afirmação milita contra o contribuinte. Se os ajustes em 2008 não afetaram o resultado contábil, qual o motivo, então, da exclusão, vez que inexistiria neutralidade?

Observe-se:

- em 2007, constituição da provisão --> resultado contábil reduzido --> adição ao LLE para determinação do LR.;

- em 2008, reversão (ainda que parcial) da provisão --> resultado contábil aumentado --> exclusão do LLE para determinação do LR.

Ora, se o próprio contribuinte afirma que o resultado contábil em 2008 não foi afetado, a glosa efetuada está correta, e a exclusão foi mesmo indevida.

Assim, mantém-se o lançamento, pelos mesmos fundamentos da DRJ que a seguir transcrevo:

De acordo com o primeiro pressuposto, o contribuinte deveria ter demonstrado que o valor excluído objeto da glosa (R\$ 922.785,53, no LALUR do ano=calendário 2008) foi adicionado na época da formação da provisão, com o intuito de anular o cômputo da referida quantia como despesa, não gerando, assim, qualquer efeito tributário.

Pelo segundo pressuposto, nas hipóteses em que houve reversão contábil total ou parcial da provisão, o sujeito passivo deveria ter provado que o valor excluído no LALUR do ano-calendário 2008 foi contabilizado como receita desse mesmo período, também com o objetivo de não acarretar qualquer efeito tributário.

Adicionalmente, na época da efetiva incidência da despesa a que se refere a provisão, deveria a interessada ter demonstrado o controle do saldo da aludida provisão na parte B do LALUR. Tal

providência se faz necessária para evitar a exclusão de valor maior que a provisão previamente adicionada ao lucro líquido e, assim, fornecer elementos mínimos de segurança ao Fisco quanto à legitimidade da exclusão.

(...)

Através da documentação acostada aos autos, verifica-se que não houve erro na planilha elaborada pelo Fisco, com os valores dos saldos no LALUR das respectivas provisões, sendo certo que a interessada não demonstrou, por meio da sua escrituração, devidamente lastreada no livro Diário (não sendo suficiente apenas o Razão Analítico, neste caso), inclusive com autenticação no Registro do Comércio, que as reversões das provisões foram lançadas contabilmente como receitas do ano-calendário de 2008 (conforme segundo pressuposto acima explanado).

Por tais motivos, a simples informação dos valores excluídos por meio de planilhas ou a impressão de telas do sistema eletrônico de contabilidade são insuficientes para comprovar a legitimidade da exclusão. Cabe aqui lembrar o encargo probatório conferido ao sujeito passivo, consoante distribuição acima mencionada. Demais disso, o momento apropriado para se desincumbir de tal ônus é o da interposição da impugnação (artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972).

(...)

Assim sendo, quanto à segunda infração, também deve ser mantido o lançamento.

(iii) Multa Isolada pelo Não Recolhimento das Estimativas Mensais

A recorrente contesta a exigência da multa isolada (art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como impossibilidade de concomitância, pois representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Nesse ponto, entendo que lhe assiste razão.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta **multa isolada** foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, **sem previsão legal**.

De outra banda, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

No âmbito do CARF, com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: ***“a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício.”***

Na prática, a Súmula é aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, que não é o caso dos autos.

Para os fatos posteriores, ou seja, que ocorreram a partir de janeiro de 2007, como é o caso dos autos, há quem sustente que em face das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria interpretação diversa daquela favorável à exigência da multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta multa de ofício pela falta de pagamento anual de IRPJ e da CSLL, sob o entendimento de que, após essas alterações, estimativas mensais e a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro, seriam obrigações autônomas, e por isso, não poderiam ser confundidas, já que possuem naturezas diferentes (acórdão nº 1802-001.408). Com este entendimento, estaria autorizada a aplicação das multas, cumulativamente.

Penso diferente. Primeiro, como acima consignado, entendo inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual. Na hipótese de considerar existente tal previsão, deve ser afastada a exigência da multa isolada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confira-se decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

“Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.”

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Logo, a interpretação (aparente) do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

Conclusão

Com esses fundamentos, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para:

(i) infração 001, aplicar o resultado da diligência, sintetizado nas fls. 9579/9581, revertendo-se as glosas consideradas comprovadas;

(ii) excluir a multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza