



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

Processo n° 12571.720094/2012-93
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.629 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2018
Matéria GLOSA DE CUSTOS
Recorrente KRM TRANSPORTES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

DECADÊNCIA. ALEGAÇÃO DE NOVO LANÇAMENTO EM FACE DE RECURSO DE OFÍCIO PROVIDO. INOCORRÊNCIA.

A reforma da decisão de primeira instância pelo CARF, restabelecendo a exigência, não configura a reinauguração do litígio, muito menos novo lançamento, mas tão somente faz parte do conjunto de atos processuais inerentes ao processo administrativo fiscal que decorrem da aplicação dos princípios do contraditório e da ampla defesa, consubstanciadas no "duplo grau de jurisdição, mediante o que todas as decisões proferidas estão sujeitas à revisão por uma instância superior. Desta forma, não se configura a decadência alegada, uma vez que também não preenche os demais critérios legais que informam sua aferição.

GLOSA DE CUSTOS. FRETES SUBCONTRATADOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não basta a juntada de documentos aos autos sob a alegação de que este comprovam as alegações. É necessário que a recorrente demonstre a conexão dos elementos probantes com a acusação fiscal, indicando precisamente os fatos que se pretende comprovar. Na ausência desses requisitos é de se manter a glosa.

CSLL. GLOSA DE CUSTOS. FRETES SUBCONTRATADOS. REFLEXO NA BASE DE CÁLCULO.

A falta de comprovação de custos e despesas afeta diretamente o resultado do exercício apurado, impactando tanto a base de cálculo do IRPJ quanto a da CSLL, pois ambas partem desse resultado (contábil), para, após os ajustes de adições e exclusões, previstos legalmente, apurar a base tributável.

IRPJ. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS. LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE *BIS IN IDEM*. SÚMULA CARF Nº 105. INAPLICABILIDADE

A lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, situação que se configura exatamente após o encerramento do exercício. Tal penalidade não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre o saldo de imposto apurado ao final do exercício. As duas penalidades decorrem de fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro. Inaplicável a Súmula CARF 105 aos fatos geradores ocorridos após o ano-calendário 2007, por terem outro fundamento legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, por maioria em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os Conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias, que davam provimento parcial para afastar a multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo Rogério Aparecido Gil, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente Convocado), Flavio Machado Vilhena Dias, Gustavo Guimarães da Fonseca e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 06-54.945, de 13 de junho de 2016, proferido pela DRJ-Curitiba/PR, que por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação apresentada em face do Auto de Infração de IRPJ e CSLL, relativo aos anos calendário 2007 e 2008, nos termos sintetizado na seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007, 2008

NULIDADE DA DECISÃO ANTERIOR DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. REALIZAÇÃO DE NOVO JULGAMENTO.

Tendo o CARF anulado a decisão anterior de primeira instância para que outra seja proferida, apreciando os argumentos contidos na impugnação e não analisados por esta DRJ, procede-se ao novo julgamento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

CUSTOS E DESPESAS NÃO COMPROVADOS.

Na apuração do resultado tributável somente são dedutíveis os custos e despesas regularmente escriturados e cuja efetiva realização reste devidamente comprovada mediante documentação hábil e idônea.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

BASE DE CÁLCULO. RESULTADO DO EXERCÍCIO AJUSTADO PELAS ADIÇÕES, EXCLUSÕES E COMPENSAÇÕES AUTORIZADAS PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. CUSTOS E DESPESAS NÃO COMPROVADOS.

Considerando que a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação tributária, e tendo em vista que na apuração desse resultado do exercício devem ser considerados apenas os custos, despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos correspondentes às receitas e rendimentos ganhos no período, é descabida a dedução, na determinação do resultado do exercício, de custos e despesas não comprovados com subcontratação de fretes, cuja vinculação com qualquer receita ou rendimento da interessada não restou demonstrada nos autos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007, 2008

DECADÊNCIA.

Tratando-se de lançamento por homologação e não estando caracterizada a existência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial da contagem do prazo decadencial de cinco anos é a data da ocorrência do fato gerador, se houver pagamento antecipado sem prévio exame da autoridade administrativa; inexistindo pagamento antecipado, o termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO MENSAL DEVIDO POR ESTIMATIVA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto mensal devido por estimativa, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada de 50%.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. COMPATIBILIDADE.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

Conforme se observa da ementa, este processo já havia sido objeto de apreciação de recurso de ofício por este Conselho, no qual o colegiado desta 2ª turma, por meio do Acórdão nº 1302-001.077 deu provimento ao recurso para anular a decisão de primeiro grau, que cancelara o lançamento sob o entendimento de que inexistindo condições para a apuração do lucro real o resultado tributável devia ter sido arbitrado pela autoridade fiscal. O referido acórdão determinou o retorno dos autos e a apreciação das demais razões de defesa apresentadas na impugnação.

Assim, o presente recurso voluntário foi apresentado em face do segundo acórdão (06-54.945) proferido pela DRJ-Curitiba, que faz uma breve descrição dos fatos apurados pela fiscalização, *verbis*:

Relatório de Ação Fiscal

Consta do Relatório de Ação Fiscal (fls. 1877-1916) que a autoridade fiscal apurou o valor tributável com base na escrituração digital da interessada, cujo valor foi ajustado em decorrência de verificações efetuadas no montante do PIS e Cofins a Recolher, da Recuperação de PIS e Cofins e dos fretes pagos a terceiros PF e PJ, conforme detalhado nos Anexos I a XIII (fls. 1917-2419):

Em análise à referida contabilidade constatou-se DESPESAS lançadas na conta 30301020003 "FRETES PAGOS A TERCEIROS PJ" no valor de

R\$ 16.259.046,42 e R\$ 14.114.050,58 nos anos-calendário de 2007 e 2008, respectivamente.

Constatou-se também que alguns dos lançamentos supracitados estavam duplicados. A presente fiscalização conseguiu detectar R\$ 6.582.690,58 em 2007 e R\$ 1.763.560,30 em 2008 de lançamentos duplicados. Expurgando-se os valores duplicados apurou-se os seguintes valores lançados na referida conta de despesa: R\$ 9.676.355,84 no AC 2007 e R\$ 12.350.490,28 no AC 2008 (ANEXOS I e II).

Em análise à contabilidade digital constatou-se DESPESAS lançadas na conta 30301020001 "FRETES PAGOS A TERCEIROS PF" no valor de R\$ 8.696.384,93 e R\$ 7.564.140,16 nos anos-calendário 2007 e 2008, respectivamente, contudo, constatou-se também que alguns dos lançamentos estavam duplicados. A presente fiscalização conseguiu detectar R\$ 3.278.928,28 em 2007 e R\$ 848.477,92 em 2008 de lançamentos duplicados. Expurgando-se os valores duplicados apurou-se os seguintes valores lançados na referida conta de despesa: R\$ 5.417.456,65 no AC 2007 e R\$ 6.715.662,24 no AC 2008 (ANEXOS III E IV).

(...)

Em análise aos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC) remetidos pelo CONTRIBUINTE, constatou-se tratar de documentos fiscais emitidos pela própria KRM. Alguns modelos de CTRC's estavam acompanhados de Cartas Fretes na parte inferior do próprio conhecimento.

Para efeitos fiscais, os referidos Conhecimentos de Transportes, emitidos pelo próprio CONTRIBUINTE, fazem prova das receitas registradas em contabilidade. Já as Cartas Fretes, emitidas também pelo próprio CONTRIBUINTE, concomitante com os supracitados CTRC's, não têm poder de sustentar as despesas de subcontratação de fretes.

Registre-se que, em sua maioria, as Cartas Fretes estavam desprovidas de assinaturas no campo "Assinatura sub-contratado".

Outrossim, as poucas Cartas Fretes assinadas apresentavam fortes indícios de falsidade, uma vez que em todas as assinaturas empregaram-se o mesmo padrão de construção e escrita (caligrafia), sobrenome escrito por extenso.(...)

(...)

Informalmente, o CONTRIBUINTE confessou à fiscalização que não possui Conhecimentos de Transporte ou Notas Fiscais de Transporte emitidos pelas Pessoas Jurídicas Subcontratadas, nem Notas Fiscais Avulsas ou Recibos assinados pelas Pessoas Físicas Subcontratadas, apropriadas como Custos das Vendas na escrituração contábil digital e DIPJ.

(...)

O custo de fretes subcontratados não pode ser comprovado sem estar embasado em documentos fiscais emitidos pela beneficiária.

A não exigência por parte do CONTRIBUINTE do documento fiscal competente permite que o efetivo prestador do serviço não ofereça a receita à tributação, bem como fragiliza a idoneidade dos lançamentos contábeis registrados como despesa.

(...)

A falta de documentos probantes das despesas subcontratadas de fretes, e as informações prestadas pelo CONTRIBUINTE levaram a presente fiscalização a circularizar uma amostra significativa das supostas pessoas jurídicas e físicas subcontratadas, constantes de despesas “3.03.01.02.0001-Fretes pagos a PF” e “3.03.01.02.0003-Fretes pagos a PJ”, a fim de inquirir a veracidade dos lançamentos registrados na contabilidade da CONTRIBUINTE.

(...)

Após a consolidação das respostas às circularizações chegou-se aos seguintes resultados:

- . Das 39 Pessoas Jurídicas circularizadas, 9 não foram localizadas no endereço constante no CNPJ; 1 foi localizada mas não respondeu à intimação; e 9 declararam não terem prestados serviços à KRM nos AC 2007 E 2008;*
- . Das 80 Pessoas Físicas circularizadas, 24 não foram localizadas no endereço constante no CPF; 7 foi localizada mas não respondeu à intimação; e 13 declararam não terem prestados serviços à KRM nos AC 2007 E 2008; (...)*
- . Confirmou-se despesas de sub-contratação de fretes realizados por Pessoas Jurídicas de R\$ 834.805,02 no AC 2007, e R\$ 1.662.066,83 no AC 2008; (ANEXO VIII)*
- . Confirmou-se despesas de sub-contratação de fretes realizados por Pessoas Físicas de R\$ 935.534,92 no AC 2007, e R\$ 2.250.460,68 no AC 2008; (ANEXO IX)*

(...)

Os valores constantes nas DRE's anuais conferem com os constantes nas DIPJ's 2008 e 2009 – AC 2007 e 2008, contudo constatou-se que os valores constantes nas DRE's mensais foram reproduzidos a partir da divisão dos valores de cada conta da DRE anual por doze, originando-se doze valores iguais tanto para as contas de receitas como para as contas de despesas (adições, exclusões).

(...)

A partir dos dados informados em DRE pelo CONTRIBUINTE, e fazendo-se os ajustes necessários nas contas de PIS, COFINS, RECUPERAÇÃO DE PIS, RECUPEAÇÃO DE COFINS, FRETES PAGOS A TERCEIROS PF e FRETES PAGOS A TERCEIROS PAGOS A TERCEIROS PJ, apuraram-se os seguintes lucros antes do IRPJ e CSLL: R\$ 12.564.189,49 para o AC 2007 e R\$ 16.090.896,33 para o AC 2008. (anexo XII)

Tendo em vista que os valores informados em DRE pelo CONTRIBUINTE ensejaram lucros maiores do que apurados em ESCRITURAÇÃO DIGITAL (desfavorecendo o próprio CONTRIBUINTE, no caso da DRE, pela majoração dos lucros, em comparação aos dados apresentados na ESCRITURAÇÃO DIGITAL), que não é crível que todas as rubricas contábeis tiveram valores constantes nos doze meses dos dois anos-calendário fiscalizados, e que tal anomalia não pôde ser esclarecido pelos livros contábeis por falta de apresentação dos mesmos, a presente fiscalização vale-se da ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SVA cab608ef-884e4833-370d78cf-96b0d1eb) para

cálculo do IRPJ e CSLL, o que beneficiou o fiscalizado já que apurou-se valores menores de lucro antes do IRPJ e CSLL a saber: R\$ 10.848.611,06 no AC 2007, e R\$ 10.865.927,56 no AC 2008. (anexo XIII)

Desta forma, relacionou-se abaixo os valores mensais dos lucros antes do IRPJ e CSLL, utilizados neste Auto de Infração para lançamento de ofício dos créditos tributários, multas e juros de mora aplicáveis ao caso em tela:

| Lucro antes do IRPJ e CSLL utilizado para lançamento de ofício | | |
|---|----------------------|----------------------|
| Mês | AC 2007 | AC 2008 |
| Jan | 552.937,75 | 65.025,80 |
| Fev | 488.994,25 | 629.636,73 |
| Mar | 1.229.006,66 | 1.245.353,76 |
| Abr | 1.170.026,81 | 594.388,38 |
| Mai | 1.240.645,30 | 1.225.998,06 |
| Jun | 1.325.304,54 | 2.011.441,36 |
| Jul | 802.544,13 | 1.600.510,59 |
| Ago | 1.119.507,84 | 769.188,42 |
| Set | 1.075.204,80 | 523.427,49 |
| Out | 934.113,71 | 904.795,35 |
| Nov | 363.407,24 | 706.858,94 |
| Dez | 546.918,04 | 589.302,68 |
| Total Anual | 10.848.611,06 | 10.865.927,56 |

A interessada foi intimada do acórdão de primeiro grau em 06/07/2016 (AR-fls. 2789), e apresentou recurso voluntário em 29/07/2016, no qual alega, em síntese que :

a) preliminarmente, a decadência do lançamento, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, tendo em vista que o "lançamento tributário original" foi anulado pela decisão da DRJ Curitiba proferida em 07 de maio de 2013 e que "o novo lançamento tributário" foi cientificado ao contribuinte apenas em 6 de julho de 2016, prazo que deverá ser considerado como termo final para aferição do prazo decadencial;

b) que a autoridade fiscal glosou despesas com fretes pagos a terceiros pessoas físicas em face destes não terem confirmado a prestação de serviços para o contribuinte, mas, contraditoriamente, no processo nº 12571.720273/2011-40 tais serviços foram objeto de lançamentos de contribuições previdenciárias, tendo sido inclusive lavrado inúmeros autos de infração contra os subcontratados o que a autoridade julgadora poderá verificar junto aos arquivos da Receita Federal;

c) que a glosa de fretes pagos a terceiros apresenta-se contraditória e incorreta, pois a circularização foi parcial e porque se deu como verdadeira a informação prestada por terceiros subcontratados, que não tem interesse em confessar rendimentos tributáveis;

d) que todos os pagamentos a eles efetuados tenham sido por via bancária, mediante depósitos;

e) que juntou aos auto 16 jogos de documentos, como exemplos de pagamentos efetuados a terceiros subcontratados, que traduzem a subcontratação de fretes e seus pagamentos por via bancária, com a utilização de postos de combustíveis, onde era feito o “desconto” de cartas de fretes pelo motorista;

f) que esses documentos comprovam a efetividade das despesas e dos pagamentos efetuados e contém: (i) o resumo da subcontratação; (ii) o conhecimento de transporte rodoviário de cargas emitido; (iii) o adiantamento feito ao transportador; (iv) o contrato celebrado; (v) o pagamento do adiantamento, sempre via bancária; (vi) o cupom de pagamento respectivo; (vii) o documento emitido pelo posto de combustíveis; (viii) o documento enviado pelo posto de combustíveis, que documenta o “desconto” da carta frete, referente ao adiantamento; (ix) o cupom de pagamento respectivo; (x) o pagamento do saldo, sempre via bancária; (xi) o cupom de pagamento do saldo remetido; (xii) a carta de cobrança enviada pelo posto de combustíveis referente ao saldo do frete subcontratado; (xiii) o recibo emitido pelo subcontratado, referente ao saldo de seu haver;

g) que diante dos elementos juntados como amostragem revela-se incorreta a glosa dessas despesas;

h) que as despesas consideradas indedutíveis para o IRPJ não poderão ser também consideradas indedutíveis para a CSLL, razão pela qual não é legal acrescer à base de cálculo dessa contribuição as despesas com fretes pagos a terceiros e não acatadas pela fiscalização;

i) que a multa isolada sobre as estimativas não pode ser exigida em concomitância com multa de ofício por falta de pagamento do saldo anual de IRPJ e CSLL devidos por contrariar a Súmula CARF nº 105.

Ao final requer o acolhimento das alegações recursais e a declaração de improcedência do lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais, assim dele conheço.

Da preliminar de decadência

A recorrente suscita a preliminar de decadência sob o argumento de que o lançamento "original" teria sido cancelado pela decisão da DRJ Curitiba, proferida em 07 de maio de 2013 e que um "novo lançamento tributário" teria sido cientificado ao contribuinte apenas em 6 de julho de 2016.

Este "novo lançamento", segundo a tese da defesa, se consubstancia na decisão proferida pelo CARF, por meio do Acórdão nº 1302-001.077, no qual foi dado provimento ao recurso de ofício e determinado o retorno à DRJ-Curitiba para que aquela unidade julgadora apreciasse o mérito da autuação.

Equívocada a interpretação da recorrente.

Com efeito não existiram dois lançamentos nestes autos, mas tão somente aquele do qual a recorrente foi cientificada em 20/04/2012.

A reforma da decisão de primeira instância pelo CARF, restabelecendo a exigência, não configura a reinauguração do litígio, muito menos novo lançamento, mas tão somente faz parte do conjunto de atos processuais inerentes ao processo administrativo fiscal que decorrem da aplicação dos princípios do contraditório e da ampla defesa, consubstanciadas no "duplo grau de jurisdição, mediante o que todas as decisões proferidas estão sujeitas à revisão por uma instância superior.

Desta forma, não se configura a decadência, pelos motivos alegados no recurso voluntário e tampouco pelos demais critérios legais que informam sua aferição, como bem analisado na decisão de piso, *verbis*:

Preliminar de decadência

Argui a impugnante que os fatos geradores ocorridos no 1º trimestre/2007 já estariam alcançados pela decadência, conforme regra do artigo 150, § 4º, do CTN, porquanto a intimação do lançamento fiscal deu-se apenas em 20/04/2012.

Considerando que o IRPJ e lançamentos reflexos estão sujeitos ao lançamento por homologação, eis que a lei exige a apuração e o eventual pagamento antes de qualquer exame por parte da Fazenda Pública, cabe destacar que, nos termos do artigo 150, § 1º do CTN, aquilo que se homologa é a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, ou seja, o fato do pagamento antecipado, certificando-se a autoridade administrativa da sua estrita conformidade com a legislação vigente. Não se trata de homologação do lançamento, justamente porque, nessa modalidade, o lançamento vai aparecer apenas com o ato homologatório. Até o seu advento, terá

curso o procedimento de extinção, que se inicia com o pagamento antecipado e se encerra com a homologação. Decorre daí que, inexistindo pagamento antecipado, ainda que a contribuinte documente bem todos os seus passos, não se poderá falar em homologação e, por via de consequência, em lançamento por homologação.

Na situação em análise verifica-se que a interessada não efetuou recolhimento algum porquanto apurou prejuízo fiscal (R\$ 19.029,59) e base de cálculo negativa de CSLL (R\$ 32.178,91) em 31/12/2007, conforme declarado na Ficha 09A (Demonstração do Lucro Real) e 17 (Cálculo da CSLL) da DIPJ 2008 (fls. 288-312). De igual forma, tendo informado na ficha Dados Iniciais das DCTF's dos 1º e 2º semestres/2007 (fls. 203 e 217) que adotou o lucro real trimestral como forma de tributação, não confessou débito algum de IRPJ e CSLL nos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres/2007.

Por conseguinte nada se operou que ensejasse a homologação expressa ou tácita da administração, já que inexistente atividade da contribuinte passível de ser homologada. Logo, cumpre à administração proceder de ofício ao lançamento na forma do artigo 149, V do CTN, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, segundo a regra do artigo 173, I do CTN.

Dessa forma, tendo em vista que a contagem do prazo decadencial para os fatos geradores ocorridos no 1º trimestre/2007 iniciou-se em 01/01/2008 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), expirando em 31/12/2012, enquanto o lançamento fiscal foi cientificado em 20/04/2012, não há que se falar em decadência.

Ante ao exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada.

Da glosa de custos com fretes

No mérito, a recorrente alega que a autoridade fiscal glosou os custos de fretes pagos a terceiros pessoas físicas em face destes não terem confirmado a prestação de serviços para o contribuinte, mas, contraditoriamente, no processo nº 12571.720273/2011-40 tais serviços foram objeto de lançamentos de contribuições previdenciárias, tendo sido inclusive lavrado inúmeros autos de infração contra os subcontratados o que a autoridade julgadora poderá verificar junto aos arquivos da Receita Federal.

Sobre este aspecto, assim se manifestou o acórdão recorrido:

39. Com relação à alegação da impugnante de que as despesas glosadas de fretes pagos a pessoas físicas foram objeto de lançamento de contribuições previdenciárias nos autos do processo nº 12571.720273/2011-40, cabe apenas destacar que se tratam de procedimentos fiscais distintos, tendo os autos de infração relativos àquele processo sido cientificados em 08/02/2012, ou seja, antes da conclusão das verificações que resultaram nas exigências de IRPJ e CSLL em análise, cuja ciência do lançamento se deu em 20/04/2012.

Com efeito, tratam-se de lançamentos de tributos distintos e diante da falta de apresentação de qualquer elemento que possa comprovar a alegação pela recorrente, não há como acolhê-la. Os processos são independentes e não há qualquer notícia da utilização da prova de um processo em outro, de sorte que a solução de cada litígio é independente.

Na sequência, a recorrente aponta que a glosa de fretes pagos a terceiros apresenta-se contraditória e incorreta, pois a circularização foi parcial e porque se deu como

verdadeira a informação prestada por terceiros subcontratados, que não tem interesse em confessar rendimentos tributáveis. Alega que todos os pagamentos a eles efetuados tenham sido por via bancária, mediante depósitos e que juntou aos autos 16 jogos de documentos, como exemplos de pagamentos efetuados a terceiros subcontratados, que traduzem a subcontratação de fretes e seus pagamentos por via bancária, com a utilização de postos de combustíveis, onde era feito o “desconto” de cartas de fretes pelo motorista.

Sobre o fato de a circularização ser parcial, verifico no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1889), que o percentual de amostragem (em face do valor contabilizados) foi de quase 80% para os fretes pagos à pessoas jurídicas e de 75% (2007) e 62% (2008) para os fretes pagos a pessoas físicas, o que me parece uma amostragem bastante consistente.

Por outro lado, a negativa de prestação de serviços por parte dos prestadores de serviços intimados pela fiscalização não pode ser desconsiderada se a recorrente não apresenta a comprovação da efetividade dos serviços e pagamentos efetuados.

Note-se que a credibilidade das despesas lançadas, além da falta de comprovação assinada e/ou produzida pelos prestadores (conhecimentos de transportes, recibos de pagamentos a autônomos, etc) restou bastante fragilizada diante da constatação pela autoridade fiscal de expressivos valores lançados em duplicidade, fato não contestado pela recorrente, e da existência de fortes indícios de falsidade ideológica na assinatura constantes de diversas "cartas fretes" pelos supostos prestadores, fato também não enfrentado pela recorrente.

Diante de tais elementos e da tentativa da fiscalização de buscar a comprovação dos serviços junto a terceiros, caberia à recorrente trazer aos autos a prova robusta da efetividade dos serviços e dos seus pagamentos, demonstrando de forma objetiva sua ocorrência.

No entanto, a recorrente trouxe aos autos apenas uma pequena amostragem de 16 operações que, segundo ela demonstrariam a efetividade dos serviços prestados.

Penso que, depois de exauridos os esforços da fiscalização no sentido de buscar a comprovação dos custos com fretes junto à fiscalizada e à terceiros e de tê-la inclusive cientificada das conclusões das diligências junto a estes últimos, conforme exposto no TVF (fls. 1890), caberia à recorrente demonstrar e comprovar, caso a caso, a efetividade de todas as despesas glosadas e não de apenas algumas delas.

A autoridade julgadora de primeiro grau examinou as provas apresentadas e trouxe as seguintes conclusões, *verbis*:

35. Em sua impugnação, a interessada alegou que a glosa de fretes pagos a terceiros apresenta-se contraditória e incorreta porquanto a circularização foi parcial e porque se deu como verdadeira a informação prestada por terceiros subcontratados, inobstante os pagamentos a eles efetuados tenham sido por via bancária, mediante depósitos. Como prova de suas alegações, juntou aos autos 16 jogos de documentos, que traduzem a subcontratação de fretes e seus pagamentos por via bancária, com a utilização de postos de combustíveis, onde era feito o “desconto” de cartas de fretes pelo motorista.

36. Em que pese o fato de a impugnante apenas alegar que sua defesa estava instruída por 16 jogos de documentos de fretes pagos a terceiros (fls. 2440-2660), sem qualquer análise da documentação por ela juntada aos autos, porquanto não

identificou a quais prestadores de serviço de transporte de cargas se referiam, qual o valor pago aos subcontratados e a quais CTCRC estavam vinculados, dentre outras informações necessárias à solução do litígio, cumpre destacar que na análise de tal documentação comprobatória, por este julgador, constatou-se que a maior parte da documentação emitida por terceiros e uma parcela considerável da documentação de emissão da interessada estão ilegíveis, e que o contrato particular de prestação de serviços de transporte juntado em cada jogo de documentos não está assinado e não passa de um simples modelo de contrato.

37. Considerando que a maior parte da documentação apresentada na impugnação é composta por planilhas e demonstrativos emitidos pela própria interessada e tendo em vista que a confirmação da veracidade dos fatos neles registrados exige documentação hábil e idônea emitida por terceiros, não há como se acatar a dedutibilidade dessa parcela das despesas com fretes subcontratados.

38. De qualquer forma, verifica-se que, na realidade, foram apresentados 17 jogos de documentos, abaixo identificados, sendo que oito deles se referem a fretes subcontratados já confirmados na circularização anteriormente efetuada pela Autoridade Fiscal, que abrangeu mais de 70% dos subcontratados pessoas jurídicas e pessoas físicas:

| CTCRC | | | | ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA NA IMPUGNAÇÃO |
|-------|--------------------|----------------|---|--|
| Nº | Data 04/05/2007 | Valor (R\$) | Subcontratado Valor | |
| 3497 | 02/01/2007 | | Javai Transportes Ltda (fls. 2440-2451) | Não circularizado e a documentação é insuficiente para comprovar a despesa |
| 4991 | 04/05/2007 | 3.320,79 | NM Silva Jr. Guararapolis (fls. 2452-2465) | Já confirmado na circularização (fl. 1556) |
| 6565 | 02/08/2007 | 2.897,64 | Roberto Czelusniak (fls. 2466-2477) | Já confirmado na circularização (fl. 898) |
| 7487 | 13/10/2007 | | Edson Monteiro Freire (fls. 2478-2487) | Não localiz. na circularização (fls. 450-454) e a docum. não comprova a despesa |
| 7929 | 21/01/2008 | 2.156,88 | Lázaro Roberto Peres (fls. 2488-2499) | Já confirmado na circularização (fl. 1088) |
| 8191 | 13/02/2008 | 3.333,60 | Bego Transportes Ltda. (fls. 2500-2511) | Já confirmado na circularização (fl. 1188 e 1195) |
| 8681 | 29/03/2008 | | Edson Monteiro Freire (fls. 2512-2521) | Não localiz. na circularização (fls. 450-454) e a docum. não comprova a despesa |
| 7487 | 13/10/2007 | | Edson Monteiro Freire (fls. 2534-2543) | Não localiz. na circularização (fls. 450-454) e a docum. não comprova a despesa |
| 8774 | 15/04/2008 | | Edivaldo Marques da Silva (fls. 2551-2563) | Declarou que não prestou serviços (fl. 449) e a docum. é insufic. p/comprov. desp. |
| 7926 | 17/05/2008 | | Agropecuária Santa Inês Ltda. (2564-2570) | Não circularizado e a documentação é insuficiente para comprovar a despesa |
| 8149 | 17/06/2008 | 1.532,10 | Pedro Colmann (fls. 2571-2582) | Já confirmado na circularização (fl. 845) |
| 10272 | 02/07/2008 | 5.175,56 | Transportadora Pootz Ltda (fls. 2583-2598) | Já confirmado na circularização (fl. 1750) |

| | | | | |
|-------|------------|----------|--|---|
| 8552 | 12/08/2008 | 1.336,92 | Augusto Czelusniak Cia Ltda. (fls. 2599-2609) | Já confirmado na circularização (fls. 1141 e 1152) |
| 11370 | 04/09/2008 | | Marcelo Heveraldo de Souza (fls. 2610-2624) | Não localiz. na circularização (fls. 652-655) e a docum. não comprova a despesa |
| 11853 | 14/10/2008 | | Eloi Dalla Vecchia e Cia. Ltda. (fls. 2625-2637) | Não circularizado e a documentação é insuficiente para comprovar a despesa |
| 12214 | 14/11/2008 | | Transportadora Torsatto Ltda. (fls. 2638-2649) | Não circularizado e a documentação é insuficiente para comprovar a despesa |
| 12590 | 03/12/2008 | 3.301,50 | Com. Transportes Tonella Ltda. (fls. 2650-2660) | Já confirmado na circularização (fl. 1371) |

[...]

Reexaminando o conjunto de documentos apresentados pela recorrente me resenti da falta de demonstração individualizada de quais custos. pagos a quais prestadores, a recorrente pretendia comprovar.

Em que pese a análise feita pela DRJ, espelhada na planilha acima, tenha ajudado um pouco, e que existam alguns poucos documentos emitidos por terceiros (faturas ou demonstrativos de valores adiantados/devidos), como os pagamentos efetuados teriam se dado por meio de Cartas Frete junto a postos de combustíveis que na maioria dos casos se referiam a mais de um serviço prestado, não é possível identificar quais custos estariam sendo comprovados. Além disso, em que pese a recorrente fazer referência a existência de comprovantes de depósitos, só identifiquei alguns, relativos a custos já admitidos pela fiscalização.

Assim, não basta a juntada de documentos aos autos sob a alegação de que este comprovam as alegações. É necessário que a recorrente demonstre a conexão dos elementos probantes com a acusação fiscal, indicando precisamente os fatos que se pretende comprovar.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento quanto à glosa de custos.

Da glosa de custos na base da CSLL

A recorrente alega que as despesas consideradas indedutíveis para o IRPJ não poderão ser também consideradas indedutíveis para a CSLL, razão pela qual não é legal acrescer à base de cálculo dessa contribuição as despesas com fretes pagos a terceiros e não acatadas pela fiscalização.

Não tem razão a recorrente.

A falta de comprovação de custos e despesas afeta diretamente o resultado do exercício apurado, impactando tanto a base de cálculo do IRPJ quanto a da CSLL, pois ambas partem desse resultado (contábil), para, após os ajustes de adições e exclusões, previstos legalmente, apurar a base tributável.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso quanto a esta alegação.

Da aplicação da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais

A recorrente alega que a multa isolada sobre as estimativas não pode ser exigida em concomitância com multa de ofício por falta de pagamento do saldo anual de IRPJ e CSLL devidos por contrariar a Súmula CARF nº 105.

Não assiste razão à recorrente.

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105¹, porquanto o lançamento da multa isolada foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 (fls. 5).

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007². Foram

¹ Súmula CARF nº 105:

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

² Lei nº 11488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida 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;

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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III- (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (antes, *a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*, após, *o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

Assim, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007, os Conselheiros podem votar de acordo com seu livre convencimento sobre a matéria.

Com efeito, a lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, mesmo se apurado prejuízo ao final do exercício.

Entendeu o legislador que tal infração (falta de recolhimento da estimativa) não deve ser ignorada.

Com vistas à proteção da arrecadação tributária e prestigiando os contribuintes que em situação equivalente efetuaram os recolhimentos devidos por antecipação, houve por bem o legislador estabelecer uma penalidade para aquela infração, que não se confunde de modo algum com a multa de ofício eventualmente devida pelo não recolhimento do saldo de tributo apurado no final do exercício.

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "*bis in idem*": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem*". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

Por fim, a definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por tais fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Processo nº 12571.720094/2012-93
Acórdão n.º **1302-002.629**

S1-C3T2
Fl. 2.819
