



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

Processo nº 13805.002906/94-44
Recurso nº 160.254 Voluntário
Acórdão nº 1801-00.005 – 1ª Turma Especial
Sessão de 07 de maio de 2009
Matéria IRPJ - Diversos
Recorrente ESAN ENGENHARIA E SANEAMENTO LTDA
Recorrida QUINTA TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ EM RIBEIRÃO PRETO/SP

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1988

Ementa: NULIDADE DE ACÓRDÃO. MATÉRIA NÃO APRECIADA. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DIPJ. MATÉRIA AUTÔNOMA.

Não procede a argumentação que o acórdão padece de nulidade porque o órgão julgador de primeiro grau não apreciou matéria contestada genericamente na impugnação, visto a contribuinte, indevidamente, ter tratado a aplicação de multa por atraso na entrega de DIPJ como matéria reflexa à exigência, de ofício, de IRPJ, tratando-se, na verdade, de matérias autônomas entre si, uma penalidade decorrente do não cumprimento de obrigação acessória e a outra decorrente do inadimplemento de obrigação principal.

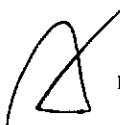
ARBITRAMENTO. MEDIDA EXTREMA.

A desclassificação da escrita contábil do contribuinte é medida extrema de auditoria só cabível quando não há a apresentação dos livros fiscais, contábeis e documentos que fundamentaram os registros, de forma que torne a contabilidade imprestável para a fiscalização. A ocorrência de incêndio em estabelecimento de empresa coligada no qual se alega haver perdido pequena parte da documentação, suscetível de ser re-produzida, sequer se tratando de local de arquivo da contabilidade do grupo, não justifica o arbitramento do lucro, conforme requer a contribuinte após início da fiscalização.

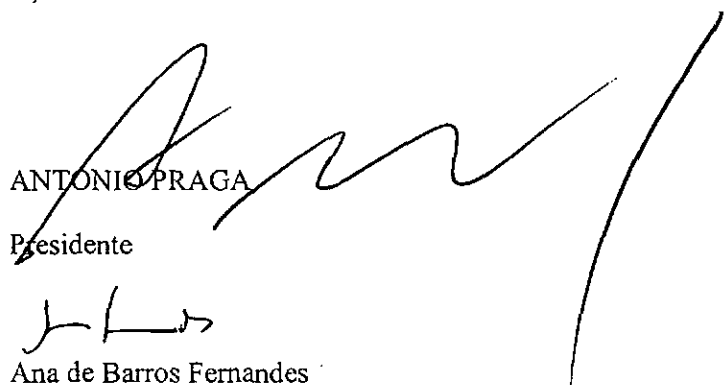
MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DIPJ. BASE DE CÁLCULO. MATÉRIA PRECLUSA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17 do Decreto nº 70.235/72, com alterações).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

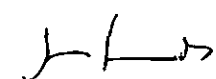
  1

ACORDAM os membros da Primeira Turma Especial da Primeira Sessão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e, no mérito, NEGAR provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Relatora.



ANTONIO PRAGA

Presidente



Ana de Barros Fernandes

Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Marcos Vinícius Barros Ottoni, Ana de Barros Fernandes (relatora) e Antônio Praga (Presidente). Ausente, justificadamente, Roberto Armond F. da Silva.

Relatório

A empresa em epígrafe foi cientificada do Auto de Infração de fls. 02 a 21, complementado pelo Termo de Verificação de fls. 110 a 112, em 20 de abril de 1994.

O período objeto de fiscalização foi o ano-base de 1988, exercício financeiro de 1989, e foram constatadas as seguintes infrações:

- a) Saldo Credor de Caixa apurado em 31/12/88;
- b) Não contabilização de bens do Ativo Permanente, caracterizando omissão de compras;
- c) Custos/despesas operacionais glosadas, por não comprovadas;
- d) Diferimento indevido de custos, postergando o pagamento do imposto.

No Auto de Infração consta, ainda, a exigência de multa por atraso na entrega da DIRPJ correspondente.

Para o ano base em questão, a entrega da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica consistia em Notificação de Lançamento, conforme se verifica às fls. 23, e, por conseguinte, o lançamento fiscal auto realizado foi efetuado em 12/05/1989.

A empresa impugnou o feito fiscal às fls. 115 a 136, atendo-se a combater as infrações descritas no Termo de Verificações, solicitando que as autuações reflexas, decorrentes da principal, também sigam o decidido quanto à autuação de IRPJ.

A Quinta Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto/SP exarou o Acórdão nº 3.718/03, fls. 183 a 200, mantendo em parte o lançamento tributário, exonerando a contribuição das exigências de CSLL e PIS integralmente, e não considerando como infração tributária, para o período, a omissão de compras – item 1.b do Termo de Verificações, infração 002 -, por não ter a fiscalização feito prova conclusiva sobre a origem do numerário correspondente às aquisições, não havendo, à época, presunção legal para a hipótese.

Tempestivamente, a empresa apresentou o Recurso Voluntário de fls. 228 a 234, alegando, em síntese:

1) em preliminar, a nulidade do acórdão de primeira instância em face de cerceamento de defesa, ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório, por não ter abordado o que a recorrente denomina lançamento reflexo, pela exigência da multa por atraso na entrega da DIRPJ/89, havendo se silenciado totalmente sobre o tema, que, embora não abordado especificamente pela impugnante, foi feito de forma genérica quando, ao final da sua defesa, propugnou pelo arquivamento do lançamento principal e todos os seus reflexos;

2) no mérito:

2.a) em face da cumulação dos ilícitos descritos no lançamento de ofício, a fiscalização deveria, seguramente, ter optado pelo arbitramento do lucro, principalmente em vista da magnitude das acusações que deveriam levar a fiscalização a não confiar na escrita apresentada e, no que se refere à glosa das despesas, pela ocorrência de incêndio.

2.b) no que se refere à postergação do imposto, o lançamento não observou os critérios definidos no Parecer Normativo nº 2/96, devendo ser cancelado.

2.c) no que tange à multa por atraso na entrega da DIRPJ, sendo calculada sobre o montante devido do IRPJ apurado em lançamento de ofício não pode prosperar em concomitância com a multa de ofício, por cumulativas.

Cita jurisprudência administrativa para corroborar as suas alegações.

É o relatório. Passo a analisar as razões recursais.

Voto

Conselheira Ana de Barros Fernandes, Relatora.

Conheço do Recurso Voluntário interposto, por tempestivo, e passo a analisá-lo estando o crédito tributário objeto do presente litígio administrativo – tributo + multa R\$ 128.279,69 – , dentro do limite de alçada para apreciação por essa Turma Especial, de acordo com o definido no inciso I do artigo 2º da Portaria MF nº 92/08.



Preliminarmente, cumpre apreciar a alegação de nulidade do acórdão ora vergastado pelo fato de a turma julgadora não haver abordado a multa por atraso na entrega da DIRPJ/89 lançada de ofício.

Lendo, minuciosamente, a defesa da contribuinte trazida às fls. 115 a 136, observa-se que em nenhum momento há menção sobre a aplicação da referida multa e contestação relativa a essa matéria.

Apesar da recorrente argumentar que tal contestação está implícita nos termos genéricos, por entender ser autuação reflexa, tecnicamente em se tratando de matéria tributária, não é isso que ocorre.

A exigência da multa por atraso na entrega de declaração decorre não da ocorrência de fato gerador, que impulsiona o nascimento da obrigação principal de recolher tributo, assim entendidos impostos e contribuições federais.

Mas, decorre do não cumprimento de obrigação acessória, cogente, cujo fim precípuo é dar condições à administração tributária controlar e fiscalizar a arrecadação em si.

Assim é que, em matéria tributária, as duas obrigações são de natureza totalmente distintas, e em hipótese alguma pode-se confundi-las ou interpretar que a multa por atraso na entrega de declaração decorre das infrações tributárias constatadas pela omissão da ocorrência dos fatos geradores de obrigação de recolher tributos. Ainda que a base de cálculo de uma se apóie no valor do tributo a ser pago.

Ainda que não fosse constatado, em auditoria, qualquer ilícito tributário que impusesse a exigência de tributo a pagar, além do valor já declarado e apurado pelo contribuinte, se a DIRPJ foi entregue em prazo superior àquele estabelecido na legislação tributária, seria notificado, *ex officio*, o contribuinte para recolher a multa por atraso na entrega da referida declaração, pois é obrigação sua decorrente de legislação.

Portanto, incabível argumentar que essa decorre da outra. Não decorre e nem é reflexa. São autônomas.

Nesse sentido estabelecem, e ensinam, os artigos 113, 114 e 115 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66 – CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.



Fato Gerador

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

(grifos não pertencem ao original)

Diferente, pois, a conotação jurídica de acessório, no ramo do Direito Público, Tributário, que aquele 'acessório' do Direito Privado, Civil. Nesse outro ramo, sim, o acessório segue o principal, guardando uma relação de interdependência.

No campo civilista o termo acessório tem acepção típica do dicionário ordinário (Dicionário Aurélio):

Substantivo masculino.

3. Aquilo que se junta ao objeto principal, ou é dependente dele; complemento, achega.

Mas não na área tributária. A palavra acessória aqui, na semântica, tem a conotação de assessorar a atividade desenvolvida pela administração tributária para verificar o correto cumprimento das obrigações principais de pagar tributos.

E, sobre a indignação da recorrente sobre o fato de a turma julgadora *a quo* não ter se manifestado sobre a matéria, em vista dos esclarecimentos acima tecidos, não pode prosperar, pois o assunto não é reflexo da tributação efetuada de ofício, mas sim decorrente do fato da contribuinte ter entregue a DIRPJ em atraso e esse assunto entendeu-se incontroverso, já que não especificamente combatido quando do oferecimento da impugnação.

Apenas agora, em fase recursal, a contribuinte vem argumentar que a base de cálculo entende ser indevida sobre o imposto apurado, de ofício, defendendo que não podem ser cumulativas as multas. Mas essa é questão a ser abordada no mérito, mais adiante.

O que realmente importa, em preliminar, é o fato de que a exigência da multa por atraso na entrega da DIRPJ não decorre da falta/insuficiência de pagamento de tributo, mas sim de não ter sido entregue em prazo estabelecido na legislação tributária, não sendo em nada reflexa aos demais ilícitos tributários. E, portanto, tratava-se de matéria incontroversa, até a interposição do Recurso Voluntário.

Estabelecem os artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações posteriores – PAF:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*



(grifos não pertencem ao original)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Diferentemente ocorre com a tributação reflexa da CSLL, Pis e Cofins, conforme contestado pela impugnante. Essas sim decorrem dos ilícito tributários que fizeram surgir a exigência do IRPJ. E somente esse assunto foi objeto de contestação suscetível de apreciação pelo órgão julgador.

Rejeito, pois, a alegação de nulidade do Acórdão proferido pela Quinta Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto/SP.

Superada essa preliminar, passamos ao mérito da autuação conforme realizada.

Os pontos conflitantes argüidos pela recorrente são três. Já adianto que quanto à genérica menção aos demais pontos trazidos na impugnação e devidamente enfrentados pela turma julgadora, no acórdão, de pronto, por não terem sido especificamente trazida à essa esfera o ponto de discordância com o entendimento esposado por aquela turma, adoto integralmente os fundamentos ali expostos, com os quais concordo.

No que respeita ao argumento de que a fiscalização deveria ter se valido do arbitramento para apurar o lucro da contribuinte, em vista de incêndio ocorrido, o que teria impossibilitado de apresentar a documentação relativa aos custos glosados, importante salientar o que as razões que levaram os auditores responsáveis pelo lançamento a desconsiderar boletim de ocorrência apresentado:

Esta fiscalização glosou os custos e despesas operacionais não comprovados, conforme relacionados no item 3 deste termo de Verificação, apesar dos argumentos da fiscalizada, pelos motivos a seguir:

1 – O Boletim de Ocorrência está em nome de Engemix e não Esan Engenharia e Saneamento Ltda.;

2 – O contribuinte não tinha a época da ocorrência do incêndio em 30.06.90, a sede ou nenhuma filial registrada no endereço da ocorrência a Rua Catarina Carrera Marcatto nº 1.111, no município de Mogi das Cruzes, Estado de São Paulo;

3 – O contribuinte não cumpriu as determinações contidas no artigo 165 Caput e seu § 1º, do regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

[...]

03) [...]

Intimada a comprovar com documentos hábeis (doc de fls. 106), os custos e despesas operacionais relacionados na intimação, o



*contribuinte comprovou parte, restando o montante de
Cz\$172.947.000,00 sem comprovação.*

[...]

Ora, as razões de a fiscalização não ter acatado o Boletim de Ocorrências em nome de empresa coligada estabelecida em endereço diverso àquele no qual a empresa autuada se instala, somado ao fato de que à fiscalização foram exibidos os demais livros e documentos fiscais e contábeis que foram devidamente examinados pela fiscalização, conforme se depreende do Termo de Verificações e demais documentos que compõem esse processo, autoriza a glosa das despesas e custos não comprovados.

E, *data venia*, o entendimento da recorrente, a glosa parcial dessas despesas (visto não ter havido glosa total) e os demais levantamentos realizados na contabilidade da contribuinte em face dos documentos não autoriza o arbitramento do lucro e desclassificação da escrita, por ser essa forma de tributação a mais gravosa para os contribuintes e somente possível em medida extrema. Não é o caso. O incêndio que a contribuinte alega ter consumido somente pequena parte da documentação, ocorrido em outro estabelecimento, não convence a favor da desconsideração da escrita contábil.

Sem dúvida, é muito estranha essa linha de defesa quando os contribuintes arguem que deveriam ter sido o mais gravosamente possível tributados.

A fiscalização agiu de maneira correta, preservando e crendo na contabilidade apresentada. Se faltaram alguns documentos, justamente relacionados a despesas registradas, deveria a empresa quando perdeu tais documentos guardados fora de seus estabelecimentos, matriz ou filial, ter movido esforços para obter as segundas vias da Notas Fiscais, cópias de contratos etc, lembrando que são documentos pertinentes a 1988, o incêndio ocorreu em 1990 e a fiscalização somente em 1994, decorrido tempo suficiente para ir em busca da documentação que alega extraviada.

Observo, ainda, que o Boletim de Ocorrência de fls. 138 sequer especifica documentação contábil da empresa autuada, limitando-se a comunicação ao incêndio de mesas em escritório e papéis guardados em suas gavetas. Como se constata, nada sobre documentos de outra empresa, arquivados, pertinentes à contabilidade.

E, sem a documentação que lastrearia a despesa contabilizada, impossível de ver se eram essas dedutíveis ou não do IRPJ, por consistirem em usuais, normais e necessárias.

Afasto, portanto, que o lançamento tributário deveria ter sido efetuado pelo arbitramento do lucro, mantendo a glosa de despesas e custos operacionais por não comprovados, com viagens e estadias, materiais de construção, serviços de engenharia e despesas com veículos, adotando, por fim, as demais explicitações trazidas o Acórdão ora combatido.

De igual forma, o lançamento realizado em função da constatação de saldo credor de caixa também não merece reparo e nem vejo razão para modificar a forma de tributação em face ao ilícito, afastando novamente a hipótese de arbitramento, eis que o saldo da conta Caixa foi todo refeito pela auditoria com base em documentação apresentada e outros valores devidamente contabilizados (saldo da conta Caixa).



No que respeita à indignação da contribuinte pela não aplicação do Parecer Normativo COSIT nº 02/1996, pelas autoridades lançadoras, é totalmente inadmissível, tendo em vista que o lançamento se efetivou em 1994, portanto, dois anos antes da edição do referido Parecer, pelo que afasto, de plano, tal argumentação, apenas reprisando que a auditoria limitou-se a diferir os custos relacionados a receitas diferidas pela empresa, equilibrando o regime de competências, respeitando o critério utilizado pela própria empresa.

Assim exige a norma tributária no momento de se apurar o lucro em determinado exercício social, reconhecimento das receitas e dos respectivos custos no mesmo exercício, agindo corretamente a fiscalização ao diferir os custos proporcionalmente à percepção das receitas em períodos posteriores, visto que a empresa diferiu as receitas e não dispõe de contabilidade de custos para apurar efetivamente qual a razão entre esses e as receitas diferidas.

Nada a modificar o acórdão nesse tocante, também.

Por derradeiro, quanto à contestação da aplicação da multa por atraso na entrega da DIRPJ/89 calculada sobre o valor do IRPJ apurado de ofício e não sobre o IRPJ apurado espontaneamente pela contribuinte, considero preclusa essa matéria por não ter sido trazida à baila do litígio administrativo na impugnação oferecida pela contribuinte, conforme amplamente recorrido nesse voto.

Assim dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, com alterações:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997).

Mantenho a exigência tributária nesse tocante, ainda.

CONCLUSÃO

Voto no sentido de rejeitar a nulidade suscitada em preliminar, para, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 07 de maio de 2009



Ana de Barros Fernandes

