



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

Processo nº 13864.000056/2006-40
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **1801-00.731 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 18 de outubro de 2011
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ
Recorrente AUSSEL COMÉRCIO NDE URNAS FUNERÁRIASE SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2002,2003

DEVER DE COLABORAÇÃO.

A pessoa jurídica tem o dever exibir para a autoridade tributária e conservar a escrituração e os documentos comprobatórios dos lançamentos nela efetuados, até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

NULIDADE.

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento não há que se falar em nulidade do ato em litígio.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL

Em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial se rege pela regra do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional se verificada a existência do pagamento antecipado.

PRODUÇÃO DE PROVAS. ASPECTO TEMPORAL.

A peça de defesa deve ser formalizada por escrito incluindo todas as teses de defesa e instruída com os todos documentos em que se fundamentar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais.

DESPESAS DEDUTÍVEIS.

As despesas devem ser apropriadas simultaneamente às receitas que gerarem, de modo que as despesas incorridas são aquelas de competência do período de apuração, relativo a bens empregados nas operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica, em relação aos quais já tenha nascido a obrigação correspondente, ainda que o respectivo pagamento venha a ocorrer em período subsequente e que estejam inequivocamente comprovadas.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTEGRAÇÃO POR ANALOGIA.

A matéria tributária está sob reserva de lei, de modo que a autoridade competente para aplicar a legislação tributária excepcionalmente utilizará a analogia, que é um processo de integração normativa que inova na ordem jurídica, no caso de ausência de disposição expressa.

LUCRO REAL.OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracteriza-se como omissão a falta de registro de receita, ressalvada à pessoa jurídica a prova da improcedência, oportunidade em que a autoridade determinará o valor dos tributos a serem lançados de acordo com o sistema de tributação a que estiver submetida no período de apuração correspondente.

DOCTRINA.JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Os lançamentos de PIS, de Cofins e de CSLL sendo decorrentes das mesmas infrações tributárias, a relação de causalidade que os informa leva a que os resultados dos julgamentos destes feitos acompanhem aqueles que foram dados à exigência de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento em parte ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Ausente momentaneamente o Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta.

(documento assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Relatora

Composição do Colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Carmen Ferreira Saraiva, Magda Azario Kanaan Polanczyk, Edijalmo Antonio da Cruz, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Edgar Silva Vidal e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

I - Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração às fls. 442-459, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$231.891,24, a título de

Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de tributação com base no lucro real nos quatro trimestres dos anos-calendário de 2001 e de 2002, em conformidade com as informações constantes nas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ), fls. 04-55, no Livro Diário, fls. 59-102, no Livro Razão, fls. 103-423 e no Termo de Verificação Fiscal, fls. 427-441.

O lançamento fundamenta-se nas infrações que se seguem:

Item 1 – Omissão de receitas constatada pela escrituração indevida dos valores constantes na conta nº 65123 relativa a “Receita de Serviços Administrativos” para a conta nº 22106 referente ao “Fundo/Reserva/Associados” com a descrição correspondente a valores dos serviços administrativos de 50% dos recebimentos dos associados/clientes em todos os meses do ano-calendário de 2002.

Item 2 – Glosa de despesas pela falta de comprovação dos valores escriturados (a) na conta nº 55135 referente a Serviços de Terceiros - PF, (b) na conta nº 55136 referente a Serviços de Terceiros - PJ, na conta nº 55118 referente a Propaganda, Publicidade e Anúncio, na conta nº 55162 referente a Material/Escritório/Impressos, na conta nº 55140 referente a Funeral, na conta nº 55196 referente a Reforma de Prédio Locado, na conta nº 54253 referente a Suporte Técnico/Sistema, na conta nº 55107 referente a Conservação Prédio, na conta nº 54202 referente a Honorários Profissionais, na conta nº 55107 referente a Conservação Prédio e na conta nº 55107 referente a Conservação Prédio nos anos-calendário de 2001 e 2002;

Item 3 – Glosa das despesas não necessárias constatada pela escrituração indevida conta nº 54213 referente a Aluguéis do gasto com fiança prestada a Clara Marcella Calixto Gonçalves Cunha, que não possui qualquer vínculo com a Recorrente no terceiro trimestre do ano-calendário de 2002;

Item 4 – Glosa do valor do gasto com a conservação do portão, que é bem de natureza permanente, deduzido indevidamente como despesa no quarto trimestre do ano-calendário de 2002.

Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e incisos I e II do art. 249, parágrafo único do art. 251, art. 278, art. 279, art. 280, art. 287, art. 288, art. 299, art. 300 e art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda constante no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR, de 1999).

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foram constituídos os seguintes créditos tributários pelos lançamentos formalizados neste processo:

II - O Auto de Infração às fls. 460-466 com a exigência do crédito tributário no valor de R\$13.926,87 a título de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), juros de mora e multa de ofício proporcional, referente à omissão de receitas no ano-calendário de 2002. Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 1º e art. 3º da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, art. 2º e art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, § 2º do art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e inciso I do art. 2º, inciso I do art. 8º e art. 9º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, bem como

parágrafo único, alínea “a” do inciso I do art. 2º, parágrafo único do art. 3º, art. 10, art. 22 e art. 51 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.

III – O Auto de Infração às fls. 467-473 com a exigência do crédito tributário no valor de R\$64.278,87 a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), juros de mora e multa de ofício proporcional, referente à omissão de receitas no ano-calendário de 2002. Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, art. 2º, art. 3º e art. 8º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, § 2º do art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, Medida Provisória nº 1.858, de 24 de setembro de 1999, e Medida Provisória 1.807, de 25 de fevereiro de 1999 e parágrafo único do inciso II do art. 2º, art. 3º, art. 10, art. 22 e art. 51 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.

IV – O Auto de Infração às fls. 474-485 com a exigência do crédito tributário no valor de R\$112.169,24 a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), juros de mora e multa de ofício proporcional. Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: §§ do art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 19 e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, bem como art. 29 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e art. 6º da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999.

Cientificada em 10.05.2006. fl. 490, a Recorrente apresenta a impugnação em 05.06.2006, fls. 492-538, com as alegações abaixo sintetizadas.

Faz um breve relato sobre o procedimento fiscal informado que atendeu a todas as intimações. Diz que os Autos de Infração são nulos, uma vez que foram lavrados com afronta à legislação tributária.

Aduz que houve a decadência dos lançamentos constituídos até abril de 2001, inclusive aqueles referentes às contribuições para o custeio da seguridade social.

Identifica todos os valores objeto da glosa de despesas não comprovadas, sustentando que apresenta todos os documentos que evidenciam a regularidade de sua escrituração.

Suscita que não registrou parte de sua receita, uma vez que não há subsunção do fato à norma. Explica que se dedica à prestação de serviços funerários mediante a captação de recursos dos clientes para cumprir uma contraprestação futura. Defende que, por esta razão, adotou, por analogia, o mesmo tratamento tributável aplicável às empresas de seguros privados que podem deduzir a parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas (art. 29 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995).

Tece esclarecimentos sobre receita bruta, receita líquida, lucro bruto, lucro operacional, lucro líquido e lucro real (art. 146 da Constituição Federal. Art. 43 e art. 45 do Código Tributário Nacional e art. 247, art. 248, art. 277, art. 278 e art. 279 do RIR, de 1999). Expõe que a base de cálculo do tributo é o acréscimo patrimonial livre e disponível, o que não ocorreu nos autos.

Solicita a produção de todos os meios de prova.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui

Conforme exhaustivamente comprovado, o lançamento, da forma como está, não deve prosperar, tendo em vista que:

- de acordo com o ordenamento jurídico-tributário pátrio, somente poderá ser considerado renda tributável a riqueza que gere acréscimo patrimonial e esteja disponível para ser disposta livremente por quem a detenha;

- conforme exhaustivamente comprovado, 50% da receita bruta a auferida pela impugnante não gera acréscimo patrimonial e não pode, por ela, ser disposta livremente, uma vez que, se destina a atender suas obrigações para com os seus associados;

- somente 50% da receita bruta da impugnante se subsume à regra-matriz de incidência;

- as companhias de seguro possuem legislação tributária específica, a qual exclui da tributação parte da receita bruta;

- por se tratarem de casos semelhantes, imprescindível a aplicação da analogia para o caso da impugnante.

[...]

ISTO POSTO, requer a impugnante seja recebida a presente Impugnação e, ao final, julgada procedente, para que seja anulado o lançamento tributário consubstanciado no Auto de Infração ora guerreado, uma vez que, conforme exhaustivamente comprovado, não houve a omissão de receitas apontada pela fiscalização.

Entretanto, caso assim não entendam, o que aqui se admite apenas para argumentar, requer seja reconhecida a decadência referente aos créditos tributários apurados anteriormente ao mês de maio de 2001, e, ainda, seja reconhecida a legalidade das despesas contabilizadas, cujas notas seguem anexas.

Protesta, outrossim, em provar o alegado por todos os meios de provas admitidos pela legislação que rege o processo administrativo federal, inclusive pela produção de prova pericial, que desde já fica requerida, indicando, para assistente técnico o Sr. Sérgio Beig, contador, inscrito no CRC sob nº spl.sp067080/0-9, com escritório na Rua Sebastião Humel nº 533, bairro Centro, CEP nº 12.210-200, São José dos Campos /SP.

Termo em que,

Pede deferimento.

Está registrado como resultado do Acórdão da 5ª TURMA/DRJ/CPS/SP nº 05-30.196, de 01.09.2010, fls. 879-896: “Impugnação Procedente em Parte”, tendo em vista que foram declarados decadentes os lançamentos de IRPJ e CSLL do primeiro trimestre do ano-calendário de 2001, bem como foram afastas as glosas de despesas nos valores de R\$346,74, R\$1.760,71, R\$49.280,82, R\$106,00, R\$5.902,40, R\$12.590,00 e R\$4.621,20

respectivamente ao segundo, ao terceiro e ao quarto trimestres do ano-calendário de 2001 e ao primeiro, ao segundo, ao terceiro e ao quarto trimestres do ano-calendário de 2002.

Restou ementado

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001, 2002

MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. DISPÊNDIO DESTINADO AO ATIVO. DESPESA DESNECESSÁRIA. Ano-calendário 2002

Considerar-se-ão não impugnadas as matérias que não tenham sido expressamente contestadas pelo impugnante, consolidando-se administrativamente o crédito tributário correspondente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

DECADÊNCIA. IRPJ. CSLL. PAGAMENTOS ANTECIPADOS. Fato Gerador 31/03/2001.

A modalidade de lançamento por homologação se dá quando a contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa. Constatada a existência de pagamento e nada sendo imputado ao contribuinte no sentido de ausência de boa-fé ou de falta de apuração regular a embasar os pagamentos efetuados, o instituto da decadência rege-se pelos ditames do artigo 150 do CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - **IRPJ**

Ano-calendário: 2001, 2002

GLOSA. DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

A comprovação das despesas mediante documentação hábil e idônea 6, entre outras, condição para sua dedutibilidade na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

OMISSÃO DE RECEITAS. Ano-calendário 2002.

Todas as receitas oriundas da atividade fim da empresa devem compor o resultado e a base tributável do IRPJ e CSLL. A alegação de que parte das receitas auferidas destina-se A. contraprestação de obrigações futuras, assumidas em função do exercício de sua atividade, não exime o contribuinte de reconhecê-la como integrante do resultado e não permite a aplicação, por analogia, de deduções da receita bruta previstas para atividades expressamente especificadas em lei.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de questionamentos relacionados a validade ou inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, mas sim exclusiva do Poder Judiciário.

Notificada em 16.09.2010, fl. 911, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 15.10.2009, fls. 912-950, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de

admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge e reitera os argumentos apresentados na impugnação.

Acrescenta que os Autos de Infração são nulos, porque restou caracterizado o cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento de produção de todos os meios de prova. Esclarece que os lançamentos de IRPJ e de CSLL referentes a abril do ano-calendário de 2001 foram alcançados pela decadência.

Conclui com argumentos os já apresentados.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência. Assim, dele tomo conhecimento.

A matéria objeto de litígio devolvida para reexame nesta segunda instância de julgamento restringe-se às parcelas remanescentes de IRPJ e de CSLL no segundo, terceiro e quarto trimestres do ano-calendário de 2001 e nos quatro trimestres do ano-calendário 2002, bem como de PIS e Cofins de todos os meses do ano-calendário de 2002.

A Recorrente diz que atendeu a todas as intimações fiscais.

A autoridade tributária tem o direito de examinar a escrituração e os documentos comprobatórios dos lançamentos nela efetuados e a pessoa jurídica tem o dever de exibí-los e conservá-los até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram, bem como de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos¹. A alegação citada pela defendente, todavia, não tem força normativa para afastar a vinculação da atividade administrativa do lançamento.

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos.

Os Autos de Infração foram lavrados por servidor competente que verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo, aplicou a penalidade cabível e determinou a exigência com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, ou seja, com observância de todos os requisitos legais que lhes conferem existência, validade e eficácia. As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. O enfrentamento das questões na peça de defesa denota

¹ Fundamentação legal: art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 10 e art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos. Foram asseguradas à Recorrente as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa ². A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

A Recorrente argui que os lançamentos de IRPJ e de CSLL referentes a abril do ano-calendário de 2001 foram alcançados pela decadência.

Compete antes de examinar as razões da defesa, analisar a objeção de decadência por ser matéria de ordem pública, que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício e a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento. Este instituto pode ser definido como a perda do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento, tendo em vista decurso do lapso temporal de cinco anos previsto em lei. Em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, no caso em que o sujeito passivo efetue o pagamento antecipado sem a necessidade do exame prévio por parte da Administração Pública, o prazo decadencial começa a fluir da ocorrência do fato gerador. Por seu turno, comprovada a conduta qualificada pelo dolo, pela fraude ou pela simulação, bem como se verificada a inexistência do pagamento antecipado, o prazo de cinco anos se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Este é o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em recurso especial repetitivo nº 973.733/SC, cujo trânsito em julgado ocorreu em 29.10.2009³ e que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF⁴.

No presente caso, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o termo de início da contagem do prazo decadencial começa a fluir da ocorrência do fato gerador, uma vez que há pagamentos antecipados, fls. 873-876. A intimação das exigências de IRPJ e de CSLL do segundo trimestre do ano-calendário de 2001 foi efetivada em 10.05.2006, fl. 490, de modo que até a data do fato gerador ocorrido em 30.06.2001 não se verificou o transcurso do prazo legal de caducidade. A contestação aduzida pela defendente, por isso, não pode ser sancionada.

A Recorrente solicita a realização de todos os meios de prova.

Sobre a matéria, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelece que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito incluindo todas as teses e instruída com os todos documentos em que se fundamentar, precluindo o direito de a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas. Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidade no curso do processo, a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as

² Fundamentação legal: inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 142 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2001 e art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 973733/SC. Ministro Relator: Luiz Fux, Primeira Seção, Brasília, DF, 12 de agosto de 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=901905&sReg=200701769940&sData=20090918&formato=PDF>. Acesso em: 26 ago. 2011.

⁴ Fundamentação legal: § 4º do art. 150 e inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF e art. 269 do Código de Processo Civil.

situações excepcionadas pela legislação de regência⁵. A realização desses meios probantes é prescindível, uma vez que os elementos probatórios produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio. A justificativa arguida pela defendente, por essa razão, não se comprova.

A Recorrente suscita que tem direito à dedução das despesas incorridas.

Os registros contábeis devem ser realizados com observância aos princípios de contabilidade, devem conter a data do registro contábil, ou seja, a data em que o fato contábil ocorreu, a conta devedora, a conta credora, o histórico que represente a essência econômica da transação ou o código de histórico padronizado, neste caso baseado em tabela auxiliar inclusa em livro próprio, o valor do registro contábil e a informação que permita identificar, de forma unívoca, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil. Em conformidade com o regime de competência e com o princípio da independência dos exercícios, as despesas devem ser apropriadas simultaneamente às receitas que gerarem. Estas despesas, para serem dedutíveis, devem ser incorridas, necessárias, usuais ou normais para a realização das transações ou operações inerentes à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte produtora. São consideradas incorridas aquelas de competência do período de apuração relativas aos bens empregados nas operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica, em relação as quais já tenha nascido a obrigação correspondente, ainda que o respectivo pagamento venha a ocorrer em período subsequente. Via de regra são comprovadas mediante a apresentação da nota fiscal correspondente. Pode conter obrigações documentadas por duplicata, que é o título de crédito emitido com base em obrigação proveniente de compra ou venda mercantil que tem a característica de ser causal, uma vez que sua emissão está vinculada à relação jurídica que lhe dá origem. No momento da emissão da fatura o vendedor pode extrair uma duplicata que, sendo assinada pelo comprador, serve como documento de comprovação da dívida devidamente registrada. O pressuposto é de que a escrituração mantida com observância das disposições legais que somente faz prova em favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados se estes estiverem comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza ou assim definidos em preceitos legais, cabendo à autoridade administrativa a prova da não veracidade dos fatos ali registrados⁶.

Tem cabimento, portanto, o exame da situação fática.

As despesas glosadas por falta de comprovação dos valores escriturados estão identificadas nas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ), fls. 04-55, no Livro Diário, fls. 59-102, no Livro Razão, fls. 103-423 e no Termo de Verificação Fiscal, fls. 427-441. Parte da infração foi afastada, em conformidade com os fundamentos constantes no Acórdão da 5ª TURMA/DRJ/CPS/SP nº 05-30.196, de 01.09.2010, fls. 879-896.

Tabela 1 – Despesas remanescentes para apreciação em sede de recurso por falta de comprovação dos valores escriturados no ano-calendário de 2001

⁵ Fundamentação legal: art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

⁶ Fundamentação legal: §§ do art. 45 e §§ do art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, §§ do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, Lei nº 5.474, de 18 de Julho de 1968 Parecer Normativo CST nº 58, 01 de setembro de 1977 e Resolução CFC nº 1.330, de 18 de março de 2011.

Descrições Meses (A)	Fundamento da Glosa de Despesas (B)	Argumento da Defesa Contrário à Glosa da Despesa R\$ (C)	Valor da Despesa Glosada de Despesa R\$ (D)	Análise da Glosa de Despesa R\$ (E)
2º Trimestre				
Abril	Somatório a menor dos valores das duplicatas referentes a Urbanizadora Municipal S/A escrituradas em 16/04/2001, fl.146.	Diferenças relativas a juros e a multa moratórios.	1.060,60	Alegação desprovida de quaisquer provas documentais.
Maio	Pagamento ao Sr. Leonel referente a serviços prestados, fl. 143.	Adiantamento de salário do mês.	370,00	O recibo, fl. 578, refere-se a adiantamento sem qualquer outra discriminação.
	Somatório a menor dos valores das duplicatas referentes a Urbanizadora Municipal S/A, fl.146.	Diferenças relativas a juros e a multa moratórios.	534,57	Alegação desprovida de quaisquer provas documentais.
	Somatório a menor dos valores das duplicatas referentes a Urbanizadora Municipal S/A, fl.146	Diferenças relativas a juros e a multa moratórios.	709,02	Alegação desprovida de quaisquer provas documentais.
	Somatório a menor dos valores das duplicatas referentes a Urbanizadora Municipal S/A, fl.146.	Diferenças relativas a juros e a multa moratórios.	533,60	Alegação desprovida de quaisquer provas documentais.
Total – R\$	Mantido	2.147,19	Excluído	0,00

3º Trimestre				
Julho	Somatório a menor dos valores das duplicatas referentes a Urbanizadora Municipal S/A, fl.167.	Diferenças relativas a juros e a multa moratórios.	444,20	Alegação desprovida de quaisquer provas documentais.
	Somatório a menor dos valores das duplicatas referentes a Urbanizadora Municipal S/A, fl.146.	Diferenças relativas a juros e a multa moratórios.	1.163,36	Alegação desprovida de quaisquer provas documentais.
Agosto	Somatório a menor dos valores das duplicatas referentes a Urbanizadora Municipal S/A, fl.167.	Diferenças relativas a juros e a multa moratórios.	535,66	Alegação desprovida de quaisquer provas documentais.
	Somatório a menor dos valores das duplicatas referentes a Urbanizadora Municipal S/A, fl.167.	Diferenças relativas a juros e a multa moratórios.	559,24	Alegação desprovida de quaisquer provas documentais.
Setembro	Somatório a menor dos valores das duplicatas referentes a Urbanizadora Municipal S/A, fl.167.	Diferenças relativas a juros e a multa moratórios.	552,64	Alegação desprovida de quaisquer provas documentais.

Total – R\$	Mantido	3.255,10	Excluído	0,00
4º Trimestre				
Outubro	Falta de apresentação da Nota Fiscal nº 370, de 01.10.2001 referente a Prosoft Vale Informática Ltda, fl. 182	Apresenta documento, fl. 626.	50,00	O documento apresentado corrobora a alegação da defesa.
	Falta de apresentação da Nota Fiscal nº 9.017, de 14.09.2001 referente a Super Rádio Piratininga, fl. 186.	Apresenta documento, fl. 624.	1.950,00	O documento apresentado corrobora a alegação da defesa.
	Somatório a menor dos valores das notas fiscais referentes a Urbanizadora Municipal S/A, fl.189.	Diferenças relativas a juros e a multa moratórios.	891,08	Alegação desprovida de quaisquer provas documentais.
	Somatório a menor dos valores das notas fiscais referentes a Urbanizadora Municipal S/A, fl.189.	Apresenta as duplicatas correspondes pagas, fl. 635.	6.960,11	Os documentos apresentados não corroboram a alegação da defesa, fls. 636-667.
Novembro	Falta de apresentação de todas as notas fiscais referentes a Urbanizadora Municipal S/A, fl. 189	Apresenta os documentos, fls. 694-718.	3.822,62	Os documentos apresentados não corroboram a alegação da defesa.
Dezembro	Falta de apresentação da nota fiscal nº 19.879, fl. 186.	Apresenta o documento, fl. 728	602,40	O documento apresentado não corrobora a alegação da defesa.
	Falta de apresentação de todas as notas fiscais referentes a Urbanizadora Municipal S/A, fl. 190.	Apresenta os documentos, fl. 734-745.	1.160,50	Os documentos apresentados não corroboram a alegação da defesa.
	Somatório a menor dos valores das notas fiscais referentes a Urbanizadora Municipal S/A, fl.189.	Apresenta os documentos, fl. 734-745.	67,30	Alegação desprovida de quaisquer provas documentais.
	Falta de apresentação da nota fiscal nº 19.5809, fl. 192.	Apresenta os documentos, fl. 7747-748.	600,00	Alegação desprovida de quaisquer provas documentais
Total – R\$	Mantido	14.104,01	Excluído	2.000,00

Tabela 2 – Despesas remanescentes glosadas por falta de comprovação dos valores escriturados no ano-calendário de 2002

Descrições	Fundamento da Glosa de Despesas	Argumento da Defesa Contrário à Glosa da Despesa R\$	Valor da Despesa Glosada de Despesa	Fundamento da Manutenção da Glosa de Despesa R\$
------------	---------------------------------	--	-------------------------------------	--

Processo nº 13864.000056/2006-40
Acórdão n.º 1801-00.731

S1-TE01
Fl. 977

Meses (A)	(B)	(C)	R\$ (D)	(E)
1º Trimestre				
Fevereiro	Falta de apresentação do comprovante de pagamento de honorários advocatícios a Dra. Tânia Lins Nogueira, fl. 204.	Não apresenta quaisquer provas documentais.	5.000,00	Alegação desprovida de quaisquer provas documentais.
Março	Falta de apresentação do comprovante de pagamento de honorários advocatícios a Dra. Tânia Lins Nogueira, fl. 205.	Não apresenta quaisquer provas documentais.	5.000,00	Alegação desprovida de quaisquer provas documentais.
	Escrituração indevida de aluguel, fls. 206, 319 e 362.	Não apresenta quaisquer provas documentais.	2.000,00	Não apresenta quaisquer provas documentais.
Total – R\$	Mantido	12.000,00	Excluído	0,00

2º Trimestre				
Abril	Falta de apresentação da Nota Fiscal nº 107 da Sat. Corp. Comércio e Serviços Ltda, fl. 231.	Não apresenta quaisquer provas documentais.	31,39	Não apresenta quaisquer provas documentais.
	Falta de apresentação do documento que foi a causa do pagamento para Sat. Corp. Comércio e Serviços Ltda, fl. 231.	Não apresenta quaisquer provas documentais.	31,39	Não apresenta quaisquer provas documentais.
	Falta de apresentação do documento que foi a causa do pagamento para Cybrax Tecnologia Ltda, fl. 231.	Não apresenta quaisquer provas documentais.	90,00	Não apresenta quaisquer provas documentais.
Maio	Falta de apresentação do documento que foi a causa do pagamento escriturado, fl. 231.	Apresenta os documentos, fls. 759-760.	35,10	Os documentos apresentados não corroboram a alegação da defesa.
	Falta de apresentação do documento que foi a causa do pagamento escriturado, fl. 232.	Apresenta os documentos, fls. 759-760.	45,00	Os documentos apresentados não corroboram a alegação da defesa.
	Falta de apresentação da Nota Fiscal nº 21.140 de Severino José Nascimento ME, fl. 233.	Apresenta o documento, fl. 762.	83,60	O documento apresentado não corrobora a alegação da defesa.
Total – R\$	Mantido	316,48	Excluído	0,00

3º Trimestre				
Julho	Falta de apresentação do documento que foi a causa do pagamento escriturado, fl. 249.	Apresenta os documentos, fls. 767-771.	21,30	Os documentos apresentados não corroboram a alegação da defesa.
	Falta de apresentação do documento que foi a causa do pagamento a Distribuidora Rodrigo Victor Ltda, fl. 250.	Não apresenta quaisquer provas documentais.	41,11	Não apresenta quaisquer provas documentais.

Agosto	Falta de apresentação do documento que foi a causa do pagamento escriturado, fls. 249-250.	Apresenta os documentos, fls. 773-745.	600,00	Os documentos apresentados não corroboram a alegação da defesa.
Total – R\$	Mantido	662,41	Excluído	0,00

4º Trimestre				
Outubro	Falta de apresentação da Nota Fiscal nº 008 de Leonel José Oliveira, fl. 269.	Apresenta o documento, fl. 803.	200,00	O documento apresentado não corrobora a alegação da defesa.
Dezembro	Falta de apresentação do documento que foi a causa do pagamento para Prosoft Vale Informática Ltda, fl. 263..	Apresenta o documento, fl. 815.	2.160,00	O documento apresentado não corrobora a alegação da defesa.
Total – R\$	Mantido	2.360,00	Excluído	0,00

Portanto, o procedimento de ofício deve ser alterado para excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor de R\$2.000,00 ao quarto trimestre do ano-calendário de 2001.

A Recorrente defende a tese que pode ser utilizada a analogia.

A matéria tributária está sob reserva de lei, de modo a positivar todos os elementos constitutivos do tipo, pois, via de regra não há norma em branco. Por esta razão, não há como ser aplicada a discricionariedade e nem analogia, salvo *in bonam partem*. Neste último caso, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária excepcionalmente a utilizará o processo de integração normativa que inova na ordem jurídica, no caso de ausência de disposição expressa. Diferentemente, a interpretação extensiva é um método de interpretação por aplicação de uma norma pré-existente a uma hipótese não especificamente por ela contemplada. Todavia, este instituto é cabível no caso em que a lei estabeleça um rol meramente exemplificativo⁷.

A legislação que trata da omissão de receitas prevê expressamente todos seus elementos, e assim que não há que se falar em lacuna normativa, afastando, portanto, o processo de integração por analogia art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Por outro lado, no presente caso não tem cabimento a aplicação da interpretação extensiva, já que a o art. 29 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, estabelece um rol taxativo das hipóteses em que pode haver a dedução da receita bruta. A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

A Recorrente discorda da apuração da omissão de receitas.

A autoridade fiscal tem o direito de examinar a escrituração e os documentos comprobatórios dos lançamentos nela efetuados e a pessoa jurídica tem o dever de exibi-los e conservá-los até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, bem como de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

⁷ Fundamentação legal: art. 96 e art. 108 do Código Tributário Nacional.

A pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor dela dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, cabendo à autoridade a prova da não veracidade dos fatos registrados.

O lucro real, trimestral ou anual, é determinado pelo lucro líquido do período de apuração ajustado, nos termos legais, pelas adições dos valores que não sejam dedutíveis e dos os ganhos e rendimentos de capital e pelas exclusões dos valores autorizados, do prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, das perdas no recebimento de créditos decorrentes das suas atividades e das provisões expressamente autorizadas. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. A receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta excluídos, via de regra, as vendas canceladas, os descontos concedidos incondicionalmente e os impostos incidentes sobre vendas. Excepcionalmente a legislação prevê taxativamente as hipóteses em que a pessoa jurídica pode deduzir outras parcelas da receita bruta. O lucro bruto é o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua seu objeto e corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços e o custo dos bens e serviços vendidos. O lucro operacional é o lucro bruto excluídos os custos e as despesas operacionais necessárias, usuais e normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora incorridas para a realização operações exigidas pela sua atividade econômica, tais como despesas de propaganda e de aluguel de bens imóveis relacionados e ela intrinsecamente. O lucro líquido é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações e deve ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

Caracteriza-se como omissão a falta de registro de receita, ressalvada à pessoa jurídica a prova da improcedência, oportunidade em que a autoridade determinará o valor dos tributos a serem lançados de acordo com o sistema de tributação a que estiver submetida no período de apuração correspondente⁸.

A omissão de receitas foi constatada pela escrituração indevida dos valores constantes na conta nº 65123 relativa a “Receita de Serviços Administrativos” para a conta nº 22106 referente ao “Fundo/Reserva/Associados” no ano-calendário de 2002 com a descrição correspondente aos valores dos serviços administrativos de 50% dos recebimentos dos associados em todos os meses do ano de 2002, em conformidade com a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ), fls. 27-55, o Livro Diário, fls. 59-102, o Livro Razão, fls. 103-423 e o Termo de Verificação Fiscal, fls. 427-441.

Tabela 3 – Receita bruta omitida no ano-calendário de 2002

Descrição	Receita Bruta Omitida R\$
-----------	------------------------------

⁸ Fundamentação legal : art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995, art. 6º e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 1º e art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Meses (A)	(B)
1º Trimestre	
Janeiro	77.365,19
Fevereiro	77.591,75
Março	74.440,25
Total	229.397,19
2º Trimestre	
Abril	73.270,63
Maio	74.012,63
Junho	63.935,16
Total	211.218,42
3º Trimestre	
Julho	79.981,65
Agosto	77.342,77
Setembro	72.920,90
Total	230.245,32
4º Trimestre	
Outubro	77.338,22
Novembro	70.546,90
Dezembro	74.904,56
Total	222.789,68

As provisões são expectativas de obrigações ou de perdas de ativos resultantes da aplicação do princípio contábil da prudência. São efetuadas com o objetivo de apropriar no resultado de um período de apuração, segundo o regime de competência, custos ou despesas que provável ou certamente ocorrerão no futuro. A legislação tributária somente admite a constituição, como custo ou despesa operacional, das seguintes provisões: pagamento de férias de empregados, pagamento de décimo-terceiro salário e técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida em lei especial a elas aplicável. A pessoa jurídica pode continuar a constituir contabilmente as provisões que entenda serem necessárias à sua atividade ou aos seus interesses sociais. Todavia, na hipótese de a provisão constituída na contabilidade ser considerada não dedutível para fins da legislação do imposto de renda, a pessoa jurídica deve efetuar no Lalur parte A, a adição do respectivo valor ao lucro líquido do período, para a apuração do lucro real⁹. No presente caso a provisão efetuada pela Recorrente não pode ser deduzida, por falta de permissivo legal expresse.

Não foram produzidos no processo novos elementos de prova, de modo que o conjunto probatório já produzido evidencia que o procedimento de ofício está correto. A inferência denotada pela defendente, nesse caso, não é acertada.

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais indicados pela Recorrente, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso¹⁰. A alegação relatada pela defendente, consequentemente, não está justificada.

⁹ Fundamentação legal: inciso I ao art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 14 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

¹⁰ Fundamentação legal: art. 100 do Código Tributário Nacional e art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Atinente aos princípios constitucionais que a Recorrente aduz que supostamente foram violados, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade¹¹. A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

O nexo causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo¹². Os lançamentos de PIS, de Cofins e de CSLL sendo decorrentes das mesmas infrações tributárias, a relação de causalidade que os informa leva a que os resultados dos julgamentos destes feitos acompanhem aqueles que foram dados à exigência de IRPJ.

Em face do exposto, voto por dar provimento em parte ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva

¹¹ Fundamentação legal: art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e Súmula CARF nº 2.

¹² Fundamentação Legal: art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.