ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13971.722141/2013-74

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

Processo nº	13971.722141/2013-74
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1401-002.356 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	11 de abril de 2018
Matéria	OMISSÃO DE RECEITAS / GLOSA DE DESPESAS
Recorrente	ZZA SECURITIZADORA S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

A diligência somente é cabível quando a convicção do julgador não está completamente desenvolvida. Não presente tal condição, impõe-se afastar o pedido de diligência.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA DAS HIPÓTESES DO ART. 59 DO DECRETO Nº 70.235/1972.

Não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, deve-se afastar o pedido de nulidade formulado pela parte.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

FACTORING. RECEITA OPERACIONAL. DESÁGIO.

Em regra, a receita operacional tributável decorrente das atividades de *factoring* cinge-se ao deságio apurado na operação. Como deságio, entende-se o valor resultante da subtração do valor de face do título pelo valor quitado pelo título, o que não necessariamente coincide com o valor desembolsado.

RECOMPRA DE TÍTULOS. DEFINIÇÃO. BASE PARA REDUÇÃO DA RECEITA OPERACIONAL.

O contrato de cessão de títulos de créditos geralmente comporta cláusula de recompra dos títulos por parte do cedente (cliente da *factoring*/securitizadora), caso o sacado (cliente do cedente/cliente) não cumpra sua obrigação de quitar o título. Geralmente, faz-se um conta-corrente entre as contratantes em razão da natureza recíproca de credoras e devedoras. Desta forma, o que a empresa de *factoring* deixa de pagar em razão do crédito que possui perante a cedente, por conta da recompra dos títulos, não pode ser interpretado como um deságio e, assim, não pode ser

tributado como se ganho fosse. Entretanto, o valor a ser abatido (ou não acrescido), para fins de apuração da receita operacional, não pode ser maior que o valor de face do referido título recomprado.

OUTRAS DEDUÇÕES. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não é porque a justificativa para a dedução da receita operacional tem supedâneo em custos e despesas inerentes à atividade de fomento mercantil que a empresa não precisa comprová-los. Pelo contrário, o argumento só se torna sólido e aceitável quando acompanhado de documentos hábeis a corroborá-lo.

JUROS PASSIVOS. NECESSIDADE.

Se o financiamento contratado não se mostra necessário à atividade da empresa, provado por repasse ou dispêndios a terceiros com cláusulas mais benéficas do que aquelas constantes nos contratos de financiamento, a despesa financeira torna-se desnecessária à atividade da empresa, cabendo sua glosa na proporcionalidade dos valores repassados com os ingressos por financiamento.

DESISTÊNCIA PARCIAL DO PROCESSO. PARCELAMENTO.

O pedido de parcelamento, a confissão irretratável da dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte contra a Fazenda Nacional de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do processo. Portaria MF 341/2011.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO.

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Tratando-se de mesmo tributo, esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

MULTA. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. SÚMULA CARF Nº 2.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as arguições de nulidade, negar provimento ao pedido de diligência, e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário nos termos do voto do Relator. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário em relação à multa isolada. Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Livia De Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Livia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJO), que, por meio do Acórdão 12-68.697, de 23 de setembro de 2014, julgou improcedente a impugnação apresentada pela empresa.

Reproduzo, por oportuno, o teor do relatório constante no acórdão da DRJ:

(início da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

Trata o processo de autos de infração lavrados pela DRF/Blumenau, exigindo da Interessada, acima identificada, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, (IRPJ), com multa isolada, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, (CSLL), e a correlata multa isolada, respectivamente, nos valores de R$3.315.791,79, R$1.642.583,90, R$1.202.325,04 e R$593.002,81, acrescidos os tributos de multa de ofício de 75%, e juros de mora calculados até 07/2013.

Consta nos autos de infração que foram constatadas oito infrações para o ano de 2009:

infração 0001: omissão de receitas de venda e serviços

infração 0002: bens de natureza permanente deduzidos como custo ou despesa

infração 0003: despesas financeiras não necessárias;

infração 0004: despesas não necessárias;

infração 0005: despesas não comprovadas;

infração 0006: despesas assistenciais. Inobservância de requisitos legais;

infração 0007: resultados escriturados e não declarados;

infração 0008: falta de IRPJ/CSLL sobre base de cálculo estimada

Consta no relatório fiscal o que segue:

A Interessada adotou o lucro real anual, mas apresentou a DIPJ/2010 em branco.

Quanto à infração 0001, consta:

- a Interessada foi intimada a listar os títulos adquiridos, data, nome do alienante e valores, bem como datas e valores de apropriação dos respectivos títulos com custo e receita;

- em resposta, a Interessada apresentou planilha com os dados das operações;

- para cada uma das operações, informou a Interessada que a diferença entre o valor de face e o desembolso da operação, teve a sua devida destinação e caracterização;

- até 30/06/2009, a diferença foi contabilizada como deságio e ad-valorem, e a partir de 01/07/2009, foram registrados nas contas da Receita Operacional e os demais valores, foram registrados nas contas do Passivo Circulante 2.1.1.08.002 e 2.1.1.08.003, uma vez que representavam uma obrigação para com o cliente (valores debitados na operação);

- registrou a Fiscalização que não existe a coluna Receitas da Securitização de Créditos a partir de 01/07/2013 (sic ???) (?) e a receita operacional registrada na contabilidade refere-se exclusivamente a soma dos valores das colunas Deságio e Ad-valorem;

- ressaltou que a planilha apresentada não discrimina os títulos que compõem cada operação;

- entendeu a Fiscalização que a diferença entre o valor de face do título e o desembolso corresponde à receita operacional da empresa, sendo que a decomposição da diferença em várias rubricas não muda a sua natureza;

- concluiu a Fiscalização que a diferença entre o valor de face e o desembolso e a soma das colunas Diferencial ou Deságio e Ad-valorem devem ser consideradas omissão de receita, conforme demonstrado na tabela 1, de fls. 3.506;

- informou a Fiscalização que a Interessada alegou que as demais colunas (além das colunas Diferencial ou Deságio e Ad-valorem) foram escrituradas em contas do passivo, como direitos dos seus clientes, contudo, não apresentou qualquer prova de que tenha devolvido os respectivos valores;

- destacou a Fiscalização que a coluna despesas, por exemplo, parece ser uma dedução em duplicidade das despesas já escrituradas na contabilidade, pois o valor é abatido da receita e, posteriormente, no cálculo do lucro real, é novamente abatida através do computo das despesas escrituradas na contabilidade;

- ressaltou a Fiscalização que a omissão de receita calculada e resumida na tabela 1 engloba tanto a omissão de receita escriturada como não escriturada, pois as planilhas apresentadas pela Interessada continham valores não escriturados, estando o cálculo da omissão baseado nelas;

- estas diferenças não escrituradas foram apontadas no Anexo 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 04 e reconhecidas integralmente pela Interessada em resposta anexada aos autos, conforme fls. 3.506.

Quanto à infração 0002: bens de natureza permanente deduzidos como custo ou despesa, consta:

- foram glosadas despesas com imóveis de terceiros;

- a conta contábil 4.2.01.01.20 - Benfeitorias em Bens Terceiros registra despesas efetuadas no imóvel ocupado pela Interessada, de propriedade da empresa AAZ, conforme descrito pela própria Interessada;

- não foi localizada na contabilidade da Interessada registro de despesa de qualquer aluguel pago por ela;

- a empresa AAZ pertence a Edson Osimar Zambonetti, que detém 95% do seu capital social (os outros 5% são de Nádia Diva de Borba Zambonetti);

- da análise das despesas escrituradas, verificou-se que a vida útil é superior a um exercício pois trata-se de material de construção, como ferro, arame, eletrodutos, telhas de zinco, manta de impermeabilização, tubos de pvc, cimento, vidro, portas, dentre outros;

- assim, pelas razões expostas às fls. 3.511/3.512, o montante escriturado na conta contábil 4.2.01.01.20 - Benfeitorias em Bens Terceiros (resumido na tabela 5) foi glosado como despesa;

- estas despesas não podem ser deduzidas, uma vez que os valores gastos teriam de ser ativados para posterior amortização ou depreciação, dependendo dos termos do contrato de locação.

Quanto à infração 0003: despesas financeiras não necessárias, consta:

- a Interessada apropriou despesas com empréstimos que foram parcialmente repassados para terceiros (empresas do mesmo sócio e ao próprio sócio), sem que houvesse cobrança de qualquer encargo destes terceiros;

- são desnecessárias à atividade da empresa, as despesas financeiras de financiamentos que foram repassados a terceiros, uma vez que esta despesa somente é necessária a quem utiliza-se efetivamente dos empréstimos e não a quem serviu de veículo para viabilizar o mesmo

- assim, tais despesas financeiras com financiamentos repassados a terceiros foram glosadas por serem consideradas despesas não necessárias a atividade da empresa;

- às fls.3.513/3.514, constam as contas de ativo e passivo que registraram os mútuos e os financiamentos de terceiros arcados pela Interessada;

- a glosa foi calculada com base na proporção entre os financiamentos repassados e o total de financiamentos obtidos aplicada no montante das despesas financeiras, mensalmente;

- para o cálculo da proporção dos recursos repassados foi efetuada a consolidação diária dos lançamentos dos dois grupos de contas (Empréstimos Ativos e Financiamentos) e calculada a média ponderada dos saldos mensalmente (saldos

do grupo Empréstimos Ativos multiplicado pelo número de dias, dividido pelo saldo do grupo Financiamentos multiplicado pelo número de dias);

- esta proporção foi aplicada ao montante de despesas financeiras no mês (representados pelas contas contábeis "4.2.01.03.03 - Juros s Emprestimos e Financ." e "4.2.01.03.08 - Despesas c IOF");

- para determinar o montante mensal da despesa com IOF, foi necessário considerar as compensações efetuadas contabilmente;

- ocorre que a Interessada compensou indevidamente o IOF a pagar de suas operações, escriturado na conta do passivo "2.1.1.03.010 - IOF a Recolher" com o IOF retido na tomada de financiamentos (da conta "4.2.01.03.08 - Despesas c IOF"), deixando de recolher o IOF em 2009;

- assim, a primeira compensação do IOF devido foi efetuada no dia 30/03/2009, remanescendo saldo de R$2.207,14 na conta "4.2.01.03.08 - Despesas c IOF";

- este saldo foi considerado como despesa financeira para o mês de março de 2009, ficando sem despesa nos meses de janeiro e fevereiro;

- a segunda e última compensação deu-se em 30/06/2009, mas havia despesa de IOF suficiente no mês de junho para suportar o valor compensado;

- os razões dos grupos Empréstimos Ativos e Financiamentos, das contas "2.1.1.03.010 - IOF a Recolher", "4.2.01.03.08 - Despesas c IOF" e "4.2.01.03.03 - Juros s Emprestimos e Financ.", assim como a consolidação diária de saldos dos grupos Empréstimos Ativos e Financiamentos, com os respectivos cálculos das médias ponderadas dos saldos encontram-se no ANEXO 2;

- a tabela 08 de fls.3.515, resume os cálculos das despesas financeiras com financiamentos repassados a terceiros.

Quanto à infração 0004: despesas não necessárias, consta:

- houve a glosa de despesas com veículos escrituradas nas contas contábeis listadas às fls. 3.507;

- tais veículos estavam registrados no Ativo Permanente-Imobilizado, nas contas listadas às fls. 3.508;

- as razões da glosa estão descritas às fls. 3.508, onde também consta a tabela 2, com os valores glosados;

- o ANEXO 1 contém os lançamentos glosados por conta, bem como todas as contas contábeis relacionadas aos veículos;

- a glosa das despesas escrituradas na conta 4.1.1.02.010 - Combustíveis e Lubrificantes também gerou reflexos em PIS e COFINS, (outro processo administrativo).

Quanto à infração 0005: despesas não comprovadas, consta:

- a Interessada pagou serviço de consultoria para a Vetor-Auditores Independentes s/s, CNPJ 06.374.826/0001-05, para a criação da Z Security SA, CNPJ 10.505.192/0001-41;

- não se trata de despesas com serviços prestados a empresa ZZA, mas ao seu diretor presidente, principal interessado na criação de outra empresa, já que a empresa criada não tem qualquer ligação com a ZZA, razão pela qual foram glosados os valores contidos nas notas fiscais enumeradas às fls. 3.512/3.513;

- as demais razões para as glosas estão às fls.3.513, sendo que a tabela 7, na mesma folha, apresenta os valores glosados.

Quanto à infração 0006: despesas assistenciais. Inobservância de requisitos legais, consta:

- no ano de 2009, a Interessada abateu despesas com o pagamento de planos de saúde para empregados e diretores;

- as razão da glosa foi que não houve uniformidade no plano de saúde, pois não foi oferecido indistintamente a empregados e dirigentes;

- houve dois planos de saúde: um com internação em enfermaria (destinado aos empregados - contrato 4184) e outro com internação em apartamento standard (destinado aos diretores e familiares – contrato 4183);

- na lista dos beneficiários do contrato 4184 (dos empregados), foram incluídos fornecedores, como no caso de Rosangela Maria Herbert;

- às fls.3.511, consta a tabela 4, com os valores glosados;

- além disto, foram glosadas despesas com brindes, (conta contábil 4.2.01.01.30 - Despesas c Brindes), por base no artigo 249, inciso VIII, do RIR/99;

- o valor glosado consta na tabela 6, da fls.3.512.

Quanto à infração 0007: resultados escriturados e não declarados, consta que o valor do lucro real escriturado no LALUR, R$ 197.183,23, não teve os IRPJ e CSLL incidentes sobre ele, declarados, tendo sido tais tributos lançados de ofício.

Quanto à infração 0008: falta de IRPJ/CSLL sobre base de cálculo estimada, consta:

- a Interessada não recolheu as estimativas mensais de IRPJ e CSLL;

- assim, com base na DIPJ apresentada no curso da fiscalização (que está de acordo com o LALUR apresentado), foram calculados os montantes das antecipações não recolhidas de IRPJ e de CSLL, tendo sido, sobre esses valores, imposta multa de 50%;

- a tabela 9, de fls.3.515, resume o cálculo das multas isoladas.

Houve o arrolamento de bens, processo 13971.722142/2013-19.

Inconformada com o crédito tributário originado da ação fiscal da qual teve ciência do lançamento em 31-07-2013, a Interessada apresentou em 30-08-2013, impugnação instruída com documentos, argüindo, em síntese, o que segue.

Quanto à omissão de receitas:

- não ocorreu omissão de receita, mas apenas a ausência de escrituração de determinado valores, expressamente mencionado no Anexo 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 4, os quais são aqui novamente detalhados no Anexo "A", (doc.02);

- a Fiscalização omitiu as informações apresentadas no Anexo 1 do mencionado Termo de Intimação, que comprovam que a omissão de receita se refere apenas a determinados valores, que por equívoco não foram escriturados, tais valores estão elencados às fls. 3.553, e detalhados no Anexo "A";

- tendo por base que a afirmação sustentada pela Fiscalização não reflete a realidade conforme se demonstrou e comprovou, é nulo o procedimento fiscal;

- a Fiscalização, para apuração da receita operacional, considerou apenas a diferença entre o valor de face do título e o desembolso, sem considerar várias rubricas que serão a seguir apontadas;

- assim, a autuação fiscal violou os conceitos de receita e faturamento que constam na CF/88 e CTN;

- o conceito de receita encontra respaldo na CF, art. 212, § 1º, que determina que os valores que uma pessoa política transferir para outra, por força do referido dispositivo, não devem ser considerados receita sua, mas sim da pessoa que os receber;

- assim, os valores das recompras de títulos e demais rubricas não são receitas e não poderão compor a base de cálculo para a cobrança das exações, visto que não se subsumem à hipótese constitucionalmente prevista para a exigência dessas contribuições, pois recompras/sub-rogações nada mais são que a substituição de um título de crédito por outro;

- claras são as ligações entre o IRPJ e a CSLL, de forma que tudo quanto se observar para um desses tributos aplica-se também para o outro, nada impedindo que se proceda sua investigação conjunta, mormente quando se tem que a própria legislação tributária determina serem aplicáveis à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ (Lei nº 8.981/95, art. 57), sendo que o que realmente diferencia essas exações é tão-somente à necessidade da destinação do produto da arrecadação da contribuição social ao custeio da seguridade social e, em tese, nada mais;

- houve violação ao princípio da verdade real, pois o lançamento foi feito com base em mera presunção, eis que as recompras e outras rubricas por si só não fazem com que se conclua pela existência de renda;

- a recompra é mera cláusula especial do "Instrumento Particular de Contrato de Compromisso de Cessão de Crédito", doc.03, (respectiva cláusula transcrita às fls.3.561), que nada mais é que o "desfazimento do negócio", pelo que, e por óbvio, naquilo em que o "valor de face" de uma negociação de títulos tem o seu valor reduzido por "recompras" de títulos, entre outros fatores, é evidente que, ao contrário do tão simplista quanto errado critério da Fiscalização, jamais teremos o valor da "receita tributável" obtido pela pura simples e errada confrontação entre o "valor de face" das negociações e o valor líquido do "desembolso";

- assim, grande parte dos valores tidos como receitas, se referem a "recompras" de títulos, nas operações realizadas no período em que a empresa "ZZA Factor Fomento Mercantil Ltda", se dedicava a operações de "Factoring", ou seja, de janeiro a junho de 2009, referentes títulos negociados em operações anteriores, ocorridas e/ou vencidas inclusive em períodos bem anteriores;

- nesse período, foram "recomprados" diversos títulos, de diversos clientes, por diversos motivos, em relação a diversos sacados, grande parte deles vencidos, inclusive com vencimentos anteriores a 01/01/2009;

- a partir de julho de 2009, foi transformada em Sociedade Anônima, passando a ter por objeto social a aquisição e securitização de créditos comerciais não padronizados e imobiliários passíveis de securitização e, além do novo regime jurídico, do novo objeto social, passou a operar com a razão social de "ZZA Securitizadora S/A;

- também nesse período, julho de 2009 a dezembro de 2009, grande parte do valor apontado como se receita fosse, refere-se a "recompra e/ou sub-rogação de títulos que, independente do nome que se dê, objetivamente não passa de "desfazimento" de um negócio anterior;

- a simples confrontação entre os "valores de face" e o líquido "desembolsado" em cada operação não corresponde à receita de uma empresa de Factoring e/ou de uma empresa Securitizadora;

- às fls. 3.563, produz exemplo, itens 4.9, 4.10 e 4.11 da impugnação, que entende comprovar que recompra não é receita, ocorrendo no caso, mero desfazimento das operações;

- além disto, a Fiscalização não considerou que alguns títulos recomprados pelo cliente e que foram quitados pelos sacados em banco, em alguns casos, o aviso de movimentação bancária somente foi enviado pela instituição financeira após a data da operação de recompra, cuja devolução pela ZZA do valor desse título foi acrescida dos encargos correspondentes;

- a Fiscalização não considerou descontos/abatimentos/bonificações" concedidas diretamente pelo "cliente" da impugnante, ao "Sacado", o que normalmente ocorre antes mesmo do aceite do título na operação, mas também pode ocorrer depois de a negociação ser concretizada;

- tanto nos casos em que o título já é negociado com instrução de "desconto/abatimento/bonificação", quanto nos casos em que a instrução de "desconto/abatimento/bonificação" ocorre após o fechamento da negociação, é certo que esse valor não pode ser cobrado pela impugnante do sacado do título, logo, tal valor jamais pode ser tido sequer como ingresso de valor, até mesmo por que ele não ingressa no patrimônio da impugnante, nem direta nem indiretamente, e muito menos poderia ser "confundido" com receita;

- a Fiscalização também não considerou despesas com a cobrança bancárias e/ou de cartório;

- no caso dos autos, as "despesas bancárias" incorridas pela colocação dos títulos negociados em cobrança na rede bancária, foram debitadas/descontadas do valor líquido que o cliente teria a receber, pelo que, ao contrário da percepção fiscal, tais valores não poderiam ter sido contabilizados em conta de receita;

- conforme já mencionado, embora vinculadas ao mesmo CNPJ, operou como "Sociedade Limitada", tendo como objeto a atividade de "Fomento Mercantil - Factoring", de janeiro a junho de 2009;

- ocorre que, a Fiscalização tratou como receita, valor do IOF retido dos clientes, além de também assim tratar os valores retidos a título de IRRF;

- quanto aos demonstrativos de operação e contabilização das diversas rubricas, o sistema de processamento da empresa, nunca teve uma coluna "receitas de securitização", assim como nunca teve uma coluna de "receitas de Factoring", simplesmente por que trata o "deságio" em coluna específica denominada "diferencial", o que não muda em absolutamente nada a natureza do ali descrito;

- os valores de receitas lançadas, somente representam o somatório das colunas "deságio" e "Ad-valorem", durante o período em que operou como empresa de "Fomento Mercantil", o que sabidamente ocorreu até 30/06/2009, sendo que à partir de 01/07/2009 (e não 01/07/2013), passou a operar como Securitizadora;

- a planilha apresentada à Fiscalização apresenta todas as informações analiticamente "POR OPERAÇÃO/ADITIVO", e foi apresentada por ser representativa das contabilizações diárias, conforme exemplos apresentados no "Anexo B", (doc.02);

- nada que tenha sido solicitado pela Fiscalização foi negado, pelo que, bastava a fiscalização ter solicitado o detalhamento de cada aditivo, o que não ocorreu;

- contabilizou as "receitas" em contas contábeis de "resultado - receitas" e, os demais valores que não são receitas, em contas de Passivo Circulante;

- assim, a Fiscalização não pode considerar como receitas valores do passivo, simplesmente por que não concorda com a forma de contabilização ou por que achou trabalhoso apurar os fatos reais dos autos, aplicando a sistemática que lhe exigiu o "menor esforço", sem qualquer compromisso com a verdade real/material;

- a solução de consulta citada não se aplica ao caso, pois tratou-se de mero "desfazimentos totais/parciais de operações" e repasse "financeiro" em "conta corrente" de "recompras" ocorridas em relação a títulos negociados anteriormente;

- o quadro exemplificativo dos lançamentos contábeis que constam no Anexo "B", (doc.02), às fls.3.570/3.571, identifica os valores das receitas, das recompras (estorno de receita por desfazimento do negócio), dos impostos retidos, dos valores decorrentes de encontro de contas em conta corrente referentes principalmente a recompras de títulos envolvendo operações anteriores;

- houve impropriedade técnica da Fiscalização ao mencionar: "PARECE SER UMA DEDUÇÃO EM DUPLICIDADE";

- ainda que assim o fosse, a inocorrida "dedução em duplicidade" ensejaria a glosa da despesa dita "em dobro", e jamais ensejaria o seu lançamento como receita;

- não há que se falar em dedução em duplicidade, uma vez que os valores contabilizados como "despesas de cobrança" no resultado, não chegam sequer a 20% do total apurado pela Fiscalização;

- a afirmação que não foram apresentadas provas de que os valores retidos/cobrados dos clientes tenham sido "devolvidos", não constrói argumento plausível para impor que verbas que não são tecnicamente classificáveis como receitas, sejam consideradas como se fossem, até por que, os valores em questão são e sempre foram tratados "em contas correntes" com os diversos clientes, pelo que, ao

contrário do que tenta impor com base em ilações, não existe qualquer elemento nos autos que indique que tenha deixado de entregar tais valores aos seus clientes, ainda que por compensação em operações futuras, conforme sugere a compensação empreendida;

- no período de janeiro a junho de 2009 (quando atuou como Factoring), a Fiscalização apontou para a existência de uma receita operacional de R$ 5.426.264,58;

- ocorre que, conforme "Anexo C", (doc.02), e "Sub-Anexos de 1 a 6", (doc.02), daquele valor, R$ 2.677.323,61 não podem ser considerados receitas, pois tratam-se de: Recompras diretas nas operações - desfazimento de negócio jurídico – devolução, no valor de R$ 933.998,83; Abatimentos concedidos pelo cliente ao sacado, no valor de R$ 99.444,23; Mera movimentação financeira em conta corrente, decorrente de débitos e créditos gerados principalmente por recompras e seus efeitos referentes a operações anteriores, no valor de R$ 1.646.129,70; e, Retenções de IRRF (negativas), no valor de R$ 2.249,15;

- conforme ainda o mencionado Anexo "C" e seus sub-anexos, entre janeiro e junho de 2009, deveriam ter sido reconhecidas receitas operacionais no montante de R$ 1.472.570,44, sendo R$ 1.426.060,29 a título de "diferencial/deságio" e R$ 46.510,15 a título de "Ad-Valorem, entretanto, conforme demonstrado no Anexo "A", por erro já informado durante o procedimento fiscal, o total de R$ 44.428,76 de receitas operacionais, deixaram de ser lançados por erro de contabilização, sendo R$ 44.392,87 a título de "diferencial" e R$ 35,89 a título de Ad-Valorem;

- o mesmo Anexo "C" e seus sub-anexos aponta para um total contabilizado no passivo, como "crédito" de clientes, o valor de R$ 1.276.370,54, sendo R$ 341.585,89 referentes a "despesas de cobrança reembolsadas" diretamente na operação, R$ 71.134,32 referentes a "IOF reembolsado" diretamente na operação, R$ 131.343,74 referentes a "Recuperação de despesas com cobrança bancárias e de cartório" em conta corrente, e de R$ 732.306,59 referentes a "Recuperação de Encargos Financeiros" em conta corrente;

- conforme também demonstrado no "Anexo CC" e seus "Sub-Anexos de 1 à 6", no período de julho a dezembro de 2009 (Securitização), período em que a Fiscalização apontou para a existência de receita operacional de R$10.570.619,89, existe um total de R$ 5.842.406,34, que não podem ser considerados como receitas, visto se tratarem de: R$ 378.121,40 -Recompras/Sub-rogações diretas nas operações - desfazimento de negócio jurídico -devolução - troca de títulos; R$ 124.508,60 - Abatimentos concedidos pelo cliente ao sacado; R$ 5.339.776,34 - Mera movimentação financeira em conta corrente, decorrente de débitos e créditos gerados principalmente por recompras e seus efeitos referentes a operações anteriores;

- conforme ainda o Anexo "CC" e seus sub-anexos, entre julho e dezembro de 2009, deveriam ter sido reconhecidas receitas operacionais no montante de R$ 3.600.142,82, a título de "diferencial/deságio" - receita de securitização, entretanto, conforme demonstrado no Anexo "AA", por erro já informado durante o procedimento de fiscalização, um total de R$ 474.000,00 de receitas operacionais, deixaram de ser lançadas;

- o mesmo Anexo "CC" e seus sub-anexos, aponta para um total de valores contabilizados no passivo, como "crédito" de clientes de R$ 1.128.070,73, sendo referentes a "despesas de cobrança reembolsadas" diretamente na operação R$ 631.847,46, "Recuperação de despesas c/ cobrança bancárias e de cartório" em conta

corrente R$ 38.369,12, e, "Recuperação de Encargos Financeiros" em conta corrente de R$ 457.854,15.

Quanto à glosa de despesas com veículos:

- todos os veículos relacionados estão registrados no ativo imobilizado da empresa e serviram indistintamente para visitas regulares a clientes, estão, sem a menos dúvida, intrinsecamente ligado ao objeto social da empresa;

- as despesas com combustíveis e manutenção de veículos escriturados no ativo imobilizado da pessoa jurídica por presunção legal, são necessárias à atividade;

- o ônus da prova da desnecessidade cabe ao fisco;

- o ônus da prova se inverte em se tratando de despesas com veículos de empregados, administradores ou sócios da pessoa jurídica;

- a atividade desenvolvida pela empresa, como factoring até 31/06/2009 e como securitizadora a partir dessa data, é imprescindível a utilização de veículos para captação de clientela, de modo que as despesas foram devidamente comprovadas e ao contrário do entendimento da fiscalização são efetivamente necessárias a realização das operações ou transações exigidas pela atividade da empresa, nos termos do artigo 299 do RIR/99.

Quanto à glosa de despesas com planos de saúde:

- a Fiscalização não aplicou corretamente o artigo 360, do RIR/99, pois o que se exige é que os serviços de assistência médica abranjam todos os segurados empregados da impugnante, e foi exatamente o que ocorreu;

- não há no referido art. 360 do RIR a condição estipulada pela Fiscalização de que os planos de saúde sejam idênticos, mas sim que haja assistência médica para todos os empregados e dirigentes.

Quanto à glosa com imóveis de terceiros:

- os gastos se referem a "instalações comerciais - materiais aplicados na confecções de divisórias em gesso e ferragens inerentes", "móveis", "portas", e etc, sendo possível afirmar que os gastos com as imobilizações em questão, se referem a uma imobilização com vida útil estimada em 10 (dez) anos, como "móveis e/ou instalações comerciais";

- embora a dedutibilidade dos gastos contabilizados, aplicados em imóvel de terceiros, não possa ser tomada integralmente no momento em que foram "dispendidos na benfeitoria", eles podem e devem ter sua dedutibilidade reconhecida pela sua depreciação, que no caso é de 1/120 (um, cento e vinte avos) por mês ou fração;

- assim, o Anexo "H", doc.02, apresenta os valores mensais que devem ser considerados como dedutíveis, pela "depreciação" ocorrida no período em análise, conforme Parecer 104/75 e, em consonância com a própria interpretação fiscal que, estranhamente não a aplicou.

Quanto à glosa com brindes:

O Parecer Normativo CST 15/76 reconhece expressamente que as despesas com brindes podem ser deduzidas como operacionais, desde que sejam de pequeno valor, se comparadas à receita da empresa;

- a receita operacional da empresa no ano de 2009 representa o valor de R$ 5.072.713,26, as despesas com brindes representam a ínfima quantia de R$ 5.127,90, de modo que, nos termos do Parecer Normativo CST 15/76, é perfeitamente possível a dedutibilidade dessa despesa, justamente por sua irrelevância (0,10%).

Quanto a glosa de despesas com serviços de terceiros:

- os serviços prestados para a empresa "Vetor Auditores Independentes tratou de cobrar pela prestação de serviços de consultoria voltada a criação de empresa securitizadora sendo que a "ZZA Securitizadora S/A, Sociedade Anônima de Propósito Especifico", foi criada para atuar no ramo de SECURITIZAÇÃO e, embora seja uma espécie de "continuação" do mesmo CNPJ da "ZZA Factor Fomento Mercantil S/A, ela foi "criada" e não caiu do céu;

- não há nada nos autos que sustente a tese fiscal de que os serviços de consultoria em questão não foram aplicados na atividade da "ZZA Securitizadora S/A;

- também não há nos autos explicação clara da motivação que ensejou glosa fiscal em relação as notas fiscais 1613 - R$ 1.710,00 (10/10/2009), 1729 -R$ 1.670,00 (10/11/2009) emitidas por Factor Gestor Tecnologia da informação Ltda, supostamente por se tratarem de "serviços prestados a "Z Security S/A".

Quanto à glosa de juros passivos:

- os documentos do Anexo "I" comprovam que o imóvel edificado na Avenida Arno Carlos Gracher, no Centro da Cidade de Brusque - SC, teve sua Matrícula de Construção junto a RFB registrada sob nº 51.207.00316/77 em nome de ZZA SECURITIZADORA S/A;

- conforme atesta também o Alvará de Construção de nº 244/2010, emitido pela Prefeitura Municipal de Brusque - SC, referente a construção do mesmo imóvel, concedeu "licença a ZZA SECURITIZADORA S/A (Anexo "I"), doc.02;

- no mesmo Anexo "I", doc.02, consta a ART - Anotação de Responsabilidade Técnica n°.3524194-2, descrevendo como contratante a empresa "ZZA FACTOR FOMENTO MERCANTIL LTDA", para a realização de obra na Av. Carlos Gracher - Centro - Brusque – SC;

- consta ainda no Anexo "I", doc.02, copia do "Alvará Sanitário n° 671535", emitido pela Vigilância Sanitária do Município de Brusque – SC, indicando como "proprietário" a empresa, "ZZA SECURITIZADORA S/A, devidamente acompanhado do comprovante do pagamento da pertinente taxa;

- assim, o imóvel em questão foi edificado/construído/encravado em terreno de terceiro, tratando-se de "imobilização em imóvel de terceiro";

- desta forma, valores contabilizados no ativo permanente, referentes a gastos em imobilização sua em imóvel de terceiro, irrelevante de quem seja, não podem ser tratados como "repasses de recursos da empresa para terceiros, sem encargos" — como se os recurso não saíram da empresa?;

- bem é de propriedade da ZZA Securitizadora S/A, na época inclusive estava em construção, com toda a documentação, desde o alvará para a construção em nome da impugnante, bem como os gastos contabilizados em conta específica em seu ativo permanente;

- a "proporção" entre os valores "tomados" no mercado e os "cedidos sem ônus" para apurar um valor de "despesas financeiras" tidas como "não necessárias" a atividade da impugnante, não tem base legal e fática;

- da mesma forma, não tem sustentação a inclusão de valores aplicados em obra de propriedade da impugnante, como se tivessem sido transferidos para terceiros, o que representou a incorreta glosa de R$1.340.500,00 conforme detalhado no Anexo "J", doc.02;

- no mesmo Anexo "J", doc.02, resta evidenciado que não houve justificativa e/ou demonstração da composição dos valores, além do que, não foi indicado quais seriam as contas contábeis consideradas no "Anexo 2", fls.3.513 e 3.514, uma vez que sequer constam de seus levantamentos todos os lançamentos das contas citadas;

- conforme demonstrado no "Anexo J", doc.02, o levantamento fiscal não permite entender e/ou imaginar qual seria a motivação para que determinados lançamentos das contas contábeis elencadas pela Fiscalização foram "subtraídos", "ignorados", "extirpados", e quando não, são provenientes de contas não elencadas e/ou origem "ignorada", "incerta" ou "não sabida", resultando que, ainda que se concordasse com os critérios para a glosa de "despesas financeiras", não há como como concordar com os cálculos apresentados, totalmente divorciados dos fatos dos autos;

- além disto, valores contabilizados na conta contábil "1.2.1.03.009.01 - Créditos EOZ", conta esta que se prestou para o registro de valores devidos pelo sócio/acionista, Sr. Edson Osimar Zambonetti, referente a contrato de mútuo foram considerados nos cálculos, ainda que por critérios/motivos desconhecidos alguns lançamentos da conta foram omitidos e outros que não são da conta foram considerados.

Quanto às multas, alegou:

- a inexigibilidade da multa isolada após o encerramento do exercício fiscal;

- incabível a concomitância da multa isolada com a multa proporcional;

- violação ao princípio da capacidade contributiva pela aplicação de multa confiscatória.

Às fls. 3.790/3.798, consta requerimento de desistência parcial da Interessada objetivando aproveitar os benefícios da Lei 12.996, de 18 de junho de 2014, a qual reabriu o parcelamento instituído pela Lei 11.941/2009, e ainda ampliou a possibilidade de parcelamento de débitos vencidos até 31 de dezembro 2013, optando por parcelar os débitos assinalados às fls. 3.791/3.792.

Às fls. 3.794/3.798, constam documentos emitidos pela Receita Federal confirmando o parcelamento.

É o relatório.

(término da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

A 8ª Turma da DRJ/RJO, por meio do Acórdão 12-68.697, de 23 de setembro de 2014, julgou improcedente a impugnação apresentada pela empresa, conforme a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PARCELAMENTO DE PARTE DA AUTUAÇÃO. DESISTÊNCIA PARCIAL DO PROCESSO.

O pedido de parcelamento, a confissão irretratável da dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte contra a Fazenda Nacional de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do processo. Portaria MF 341/2011.

LANÇAMENTO. FATO IMPEDITIVO. FATO MODIFICATIVO. FATO EXTINTIVO. ALEGAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova incumbe ao sujeito passivo quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco lançar.

AQUISIÇÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS. FATO GERADOR.

O fato gerador do IRPJ e da CSLL, no caso de aquisição de direitos creditórios incorporados em títulos vencidos ou a vencer por empresa de fomento comercial, ocorre na data da operação de aquisição.

DIREITOS CREDITÓRIOS. AQUISIÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

A receita a ser reconhecida no lucro líquido, seja para fins de apuração do Lucro Real ou da base de cálculo da CSLL é a diferença entre a quantia expressa no título de crédito adquirido (valor de face) e o valor da aquisição.

LUCRO LÍQUIDO. DESPESA DESNECESSÁRIA. GLOSA.

Caracterizam-se como despesas desnecessárias aquelas ligadas a práticas sem propósitos empresariais. A contabilização de despesas sem propósito empresarial implica inobservância do princípio contábil da entidade, devendo ensejar a glosa da despesa comprovadamente desnecessária no cálculo do lucro líquido da entidade, afetando, portanto, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

DESPESAS DEDUTÍVEIS.

Somente pode ser deduzida a despesa de determinado bem se o seu uso estiver relacionado intrinsecamente com a produção ou comercialização dos produtos e serviços. Artigo 25, da Instrução Normativa nº11 de 1996.

DESPESAS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS.

Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.

ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE.

A escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

PROVA DA PROPRIEDADE SOBRE BEM IMÓVEL.

Nos termos do artigo 1.227 do Código Civil, a comprovação da propriedade de imóvel somente se faz através da apresentação da escritura devidamente registrada no Cartório de Registro de Imóveis competente .

IMPUGNAÇÃO. DOCUMENTOS.

A apresentação de alegações visando desconstituir as provas apresentadas pela Fiscalização devem vir acompanhadas de documentos hábeis e idôneos.

IMPUGNAÇÃO. INEFICÁCIA.

Não há como abrigar alegações que não logram desconstituir os fundamentos da autuação.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Decorrendo o lançamento da CSLL de infração constatada na autuação do IRPJ, o julgamento daquela segue a mesma sorte deste, em virtude da relação de causa e efeito que os une.

MULTA. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, restringe-se ao valor do tributo, conforme previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal de 1988. A exigência de multa de ofício de 75% concomitante com a multa isolada previstas na legislação vigente, não violam o princípio da capacidade contributiva, devendo ser aplicadas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada, via postal, da decisão de DRJ em 03/10/2014 - sexta-feira (cf. AR de e-fl. 3.840) e insatisfeita com a decisão, a empresa apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 3.842 a 3.896) em 03/11/2014 (conforme protocolo de e-fl. 3.842), em que apresenta basicamente os mesmos argumentos trazidos na impugnação, alterados apenas para contra-argumentar a fundamentação de alguns pontos combatidos pela DRJ.

No CARF, esta turma ordinária, em outra composição, decidiu baixar o processo em diligência, para que autoridade fiscal verificasse o seguinte (e-fl. 3.947):

> Diante desse contexto ainda de incerteza, mas por se vislumbrar indícios de que a Recorrente tenha pelo menos alguma razão mesmo que parcial, bem assim em respeito ao princípio da verdade material orientador do Processo Administrativo Fiscal, inclino-me pela conversão do julgamento em diligência, para que seja adotada as seguintes providências pela Fiscalização:
>
> - Verificar na contabilidade da Recorrente bem assim intimar o contribuinte a trazer outras provas que entenda necessárias, mesmo que por amostragem, a fim de verificar, à luz das alegações e provas (anexos) já trazidas na impugnação, se as referidas rubricas não foram consideradas indevidamente na apuração da base de cálculo dos tributos.
>
> - Em relação às operações de desfazimento (recompras), verificar se de fato aconteceram conforme alegado pela Recorrente e avaliar o impacto delas no cálculo da base tributável.
>
> - Ofertar nova oportunidade à Recorrente no sentido de trazer ao feito novos documentos que comprovem suas alegações;

- Se for o caso, refazer a base de cálculo dos tributos devidos;

- O Autuante pode trazer aos autos quaisquer outras informações que entenda importantes para o deslinde da matéria.

- Elaborar relatório conclusivo das verificações, ressalvado o fornecimento de informações adicionais e a juntada de outros documentos que entender necessários, entregar cópia do relatório à interessada e conceder prazo de 30 (trinta) dias para que ela se pronuncie sobre as suas conclusões, após o que, o processo deverá retornar a este Conselho para prosseguimento do julgamento.

No termo de início de diligência fiscal, a fiscalização solicitou os seguintes documentos à empresa (e-fl. 3.951):

Da Intimação

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal, e com base nos artigos 927 e 928 do RIR/992, fica a mesma intimada a apresentar, em 20 (vinte) dias:

1) Documentação hábil e idônea que comprove os pagamentos escriturados na conta CRÉDITOS CLIENTES A PAGAR (2.1.1.08.002), indicando a que títulos cambiais se referem as despesas e qual sua natureza.

2) Documentação hábil e idônea que comprove a recompra de títulos cambiais, escriturados na conta CLIENTES ZZA (1.2.1.02.001.01), identificando os títulos, seu emissor, o valor de face e de recompra e a data da aquisição e recompra.

3) Documentação hábil e idônea que comprove os valores de Abatimento escriturados na conta CLIENTES ZZA (1.2.1.02.001.01).

4) Justificar o lançamento a débito de R$8.683.111,45 na conta CRÉDITOS CLIENTES A PAGAR (2.1.1.08.002) em 31/12/2009, comprovando com documentação hábil e idônea.

5) Justificar o lançamento a débito de R$7.218.419,84 na conta NEGOCIAÇÕES A PAGAR (2.1.1.08.001) em 31/12/2009, comprovando com documentação hábil e idônea.

Em resposta, a empresa apresentou várias justificativas e colacionou inúmeros documentos que, segundo a recorrente, comprovam que a receita oferecida à tributação está correta. Entretanto, algumas falhas e equívocos na contabilidade e na forma de apuração do lucro a ser tributado fez com a fiscalização não reconhecesse os argumentos da recorrente.

No encerramento da diligência fiscal, a autoridade fiscal elaborou Informação Fiscal em que apresenta conclusões rasas quanto aos itens pedidos pela diligência proposta pelo CARF.

Cientificada do teor da Informação Fiscal preparada pela fiscalização, a ora recorrente apresentou manifestação na data de 18/01/2017 (e-fls. 8.116 a 8.132), pugnando mais uma vez pela procedência de seus argumentos e improcedência do lançamento fiscal.

Com o término do mandato do conselheiro Relator (Antonio Bezerra Neto), o processo foi novamente distribuído, cabendo a mim sua relatoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Delimitação da Lide

Como visto, a recorrente protocolou, na data de 01/09/2014 (e-fls. 3.790 a 3.793), ou seja, pouco antes da decisão da DRJ, pedido de adesão ao Parcelamento Especial de Regularização Tributária (PERT). De acordo com suas informações, as infrações que não foram objeto do referido parcelamento e que devem ser enfrentadas neste acórdão são as que seguem:

1) Infração 1 - parte do item 3.1 (Receitas não Declaradas), naquilo que o valor autuado excede ao reconhecido como devido na inclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL (valor reconhecido de R$ 518.392,86); ou seja, em relação ao item 3.1 a recorrente não reconhece e contesta a inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL do valor de R$ 10.376.446,63.

2) Infração 3 - integralmente os itens 3.3 e 3.5 do Termo de Verificação Fiscal, que tratam de glosa de juros passivos (R$ 1.888.267,35) e a correspondente aplicação de multa isolada.

NULIDADE - voto vencedor

A recorrente pede pela nulidade do lançamento fiscal, uma vez que a fiscalização teria afirmado que a empresa autuada reconhecera suposta omissão de receitas. Em seu recurso voluntário, a recorrente informa que apenas reconheceu que, por um equívoco contábil, alguns valores não foram levados à tributação, mas não a totalidade das receitas levantadas pela fiscalização, acrescendo informação de que tais valores foram objeto de parcelamento nos termos da Lei nº 12.996/2014. Em respeito ao princípio da boa-fé, pugna pela nulidade do lançamento fiscal.

Pois bem.

Não entendo que tal fato possa causar a nulidade do lançamento fiscal. Vejo que a situação pode ser avaliada como uma diferença de nomenclatura: a fiscalização entende que a recorrente reconheceu uma omissão de receitas, mesmo que não seja a totalidade lançada, e a recorrente, por sua vez, reconhece um equívoco que gerou uma tributação a menor.

Ora, o que importa em um lançamento fiscal é saber se efetivamente o sujeito passivo deixou de recolher tributo que seria de sua obrigação.

A meu ver, a receita que deixou de ser tributada deve ser denominada "omissão de receitas". Outra questão, que não é objeto deste processo, é saber se a omissão resulta de conduta intencional, dolosa.

Desta feita, não vejo presente as condições de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, transcrito abaixo:

> *Art. 59. São nulos:*
>
> *I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
>
> *II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Diante do exposto, afasto o pedido de nulidade do lançamento fiscal e da decisão da DRJ.

DILIGÊNCIA - voto vencedor

A recorrente faz pedido de diligência para que sejam analisados os documentos apresentados tanto na fase impugnatória quanto na diligência proposta por esta turma, que, segundo a pugnante, não foram analisados percucientemente pela fiscalização.

Pois bem.

O pedido de diligência deve ser atendido se o julgador não estiver preparado para formar sua convicção quanto ao julgamento da lide. É o que dita o art. 18 do decreto nº 70.235/1972:

> *Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.*

No caso dos autos, entendo que minha convicção está formada. Os documentos juntados são suficientes para o julgamento deste processo.

No caso concreto, a recorrente é quem deve (ou deveria) fornecer esclarecimentos detalhados sobre as supostas incorreções cometidas pela fiscalização, mesmo tendo apresentado documentos que entende serem suficientes para comprovar seus argumentos.

Digo isto pois entendo que quem quer fazer prova negativa de determinada imputação precisa sempre ter como premissa que os documentos e esclarecimentos devem estar concatenados a tal ponto que se consiga avaliar, nas minúcias que o caso requer, se efetivamente todos os argumentos ofertados pela parte são verdadeiros.

Desta forma, não entendo saudável ao processo propor mais uma diligência para se analisar supostamente algo que já deveria fazer parte do processo. Seria caminhar contra a tão almejada celeridade processual.

Sendo assim, julgo desnecessário baixar o processo em diligência, pelo que proponho o afastamento de tal pedido.

MÉRITO

Procurarei abordar os argumentos conforme as infrações constantes no auto de infração deste processo administrativo fiscal.

Infração 1 - omissão de receitas

Neste caso, deve-se avaliar se a receita apurada pela recorrente decorre da expressão "valor de face - (menos) valor desembolsado" ou se há demais deduções que impõem necessariamente a redução da receita levada à autuação.

Pois bem.

Reconheço que a busca da verdade material é princípio que norteia o processo administrativo fiscal. Inobstante, percebo que sua aplicação não pode ser absoluta, mormente em detrimento ao princípio da eficiência dos atos administrativos, neles incluída a celeridade processual. A meu ver, a verdade material deve ser buscada somente quando são fornecidos meios adequados para a sua elucidação. Invocar argumentos e apresentar documentos que não possuem uma concatenação adequada com o que se quer provar, não pode ser aceito como prova da verdade material.

Compulsando os autos, percebe-se uma conduta desidiosa da ora recorrente no tratar com a fiscalização. Por diversas vezes, a fiscalização solicitou documentos e esclarecimentos que sequer foram "compreendidos" pela empresa fiscalizada. Além disso, muitos esclarecimentos foram prestados a destempo, confirmando o tratamento com indiferença prestado à fiscalização.

Por conseguinte, a legislação prevê formas de se apenar a mal atendimento à autoridade, como por exemplo: multa de ofício agravada, multa regulamentar por falta de arquivos digitais, embaraço à fiscalização e requisição de movimentação financeira, dentre outros tratamentos.

Não obstante, tal conduta desidiosa não obsta a avaliação dos argumentos da recorrente: se são verdadeiros e condizem com a realidade fática vivida na época da apuração do fato gerador do IRPJ (2009). Para tanto, sirvo-me da imputação arbitrada à recorrente - tanto no relatório do auto de infração quanto no relatório da diligência -, e de seus argumentos - recurso voluntário e manifestação do relatório da diligência fiscal.

A fiscalização reconheceu que a receita omitida pela empresa decorria do deságio calculado a partir dos valores de face dos títulos adquiridos subtraídos dos valores desembolsados naquela operação, ou naquele período. A recorrente, por sua vez, argumenta que a receita operacional auferida comporta considerar também despesas e custos que foram despendidos para a sua obtenção.

Concordo parcialmente com ambos. Primeiro com a recorrente pelo fato de que, nessas operações, o ganho não necessariamente corresponde ao resultado da subtração do valor de face com o desembolso. Por outro lado, justificar referida redução na base tributável, requer comprovação de que efetivamente arcou com eventuais custos e despesas.

E tal análise é o que passarei doravante a fazer.

Recompra - voto vencedor

A recorrente requer que se considere, como redução da receita tributável, os valores de recompra dos títulos que foram efetuados por seus clientes, denominados neste tipo de operação como cedentes (dos títulos de crédito).

A recompra, como definiu a ora recorrente, é um subterfúgio utilizado pelas empresas de *factoring* e de securitização, que tem finalidade de proteger tais empresas quando os clientes de seus clientes (denominados na operação como "sacado") descumprem a obrigação de quitar o título de crédito emitido em seu desfavor.

Em sua peça recursal, mormente na parte que trata da base de cálculo para lançamento (item A do mérito do recurso), a recorrente "gasta tintas" combatendo a falta de enfrentamento da documentação apresentada por ela ao fisco. Invoca fundamentos legais da constituição federal, do código tributário nacional, cita suposto erro de cálculo cometido pelo fisco, declara que somente são tributáveis os acréscimos patrimoniais, apresenta magistério de juristas renomados, tudo isso para pedir que os valores de recompra sejam excluídos da base de tributação.

Na diligência solicitada por esta turma ordinária, o fisco não se manifestou sobre os documentos apresentados pela recorrente, veja abaixo, com destaque meu:

> *(início da transcrição do relatório da fiscalização)*
>
> Relativamente ao quesito 2, respondeu:
>
> ***QUESITO 2:***
>
> *Em resposta ao segundo quesito efetuado pela fiscalização, para apresentação de documentação hábil e idônea que comprova a recompra de títulos cambiais, escriturados na conta CLIENTES ZZA (1.2.1.01.001.01), identificando os títulos, seu emissor, o valor de face e de recompra e a data de aquisição e recompra, a contribuinte esclarece de antemão que é impossível apresentar toda a documentação solicitada no prazo estipulado, entretanto, estão sendo juntadas todas as operações de recompra realizadas nos meses de janeiro e fevereiro de 2009, no modalidade "recompras ocorridas na própria operação".*
>
> *Além dessas, estão sendo juntados documentos que comprovam grande parte das operações realizadas de março a dezembro de 2009, sob essa modalidade, por amostragem.*
>
> Vale ressaltar que se trata de 112 lançamentos totalizando R$ 1.287.643,63.

Juntou os documentos que julgou suficientes no prazo com as dilações solicitadas.

(término da transcrição do relatório da fiscalização)

Pois bem.

Independentemente de qualquer avocação de direito feita pela recorrente, entendo que se trata de uma questão probatória, uma vez que percebo, pela descrição da operação de *factoring* e securitização, que a recompra não pode fazer parte da receita a ser tributada.

E, no caso da recompra, entendo que a recorrente fez prova de sua existência. Foram juntados alguns contratos que demonstram a obrigatoriedade de recompra dos títulos (e-fls. 3.780), vários Borderôs que demonstram a concretização da recompra dos títulos por parte das cedentes (clientes da recorrente). Além disso, foram juntados os comprovantes bancários que demonstram que o pagamento foi efetuado ao cedente pelo valor líquido, incluindo na dedução do valor de face o valor da recompra.

E mesmo que não tenha juntado todos os contratos, borderôs e comprovantes de recebimento, todos referentes às recompras, entendo possível estender a comprovação para todos os valores de recompra. Proponho isso: 1º) porque os documentos acostados comprovam que a operação se deu conforme alegado pela recorrente; e 2º) porque esta turma do CARF permitiu que se fosse feita amostragem para confirmar a operação, conforme se extrai da proposta contida na resolução nº 1401-000.410, de 07/07/2016.

Além do mais, acho pouco provável que a recorrente tenha criado várias rubricas para minimizar a tributação de suas receitas. Isto porque esta operação de *factoring* requer o dispêndio com despesas e custos para que o negócio seja concretizado. Pensar que somente a diferença entre o valor de face e o desembolso é a receita da operação, e, por conseguinte, é o próprio lucro da operação, é entender que a saída e ingresso de recursos é que ditam receitas e despesas de uma operação, o que não se pode aceitar. Cito, por exemplo, as operações de permuta de bens e o conta-corrente entre cliente e fornecedor, que demonstram que a receita a ser tributada e o custo/despesa a serem deduzidos não representam necessariamente o ingresso e a saída de recursos.

Por outro viés, há que se avaliar se o total da recompra pode ser abatido do valor da receita a ser tributada.

Entendo que não!

E digo isso justamente pelos mesmos motivos que me fizeram a considerar o que o deságio não representa a diferença entre o valor de face e o valor desembolsado.

Ora, o valor pago pela recompra, conforme se depreende da análise dos contratos anexados ao processo, comporta o valor de face do título mais os encargos moratórios incidentes.

Como exemplo, posso citar a venda e, posterior, recompra do título de crédito emitido em desfavor da empresa (sacado) Continental do Brasil Produtos Autom., que fora vendido (título) pela empresa Açopeças Ind Peças Aço Ltda (cedente) à recorrente.

Na compra do título de crédito, a recorrente pagou pelo título o valor de **R$ 14.272,83**, sendo que o valor de face do título era R$ 14.925,76 (e-fl. 3.972). Em uma conta bem simplória, apurou um ganho a ser tributado de R$ 652,93.

O valor da recompra (que ingressou no caixa da recorrente), no entanto, foi de **R$ 15.274,03**, que se refere ao somatório do valor de face do título (R$ 14.925,76) com os encargos incidentes sobre a mora (R$ 348,27) - e-fl. 3.971.

Ou seja, o ingresso de recursos no conta-corrente da empresa de *factoring* (recorrente) é maior que o valor pago por aquele título (R$ 15.274,03 e R$ 14.272,83, respectivamente). Se na aquisição do título, a receita tributada não corresponde à diferença entre o valor de face e o valor desembolsado, na venda do título pela recorrente ao seu cliente/cedente do título, não pode ser considerado um valor acima daquele que corresponde ao valor de face do título.

Desta forma, proponho reconhecer o direito da dedução da recompra dos títulos, mas limitado ao valor de face do título de crédito.

Abatimentos - voto vencedor

Quanto aos abatimentos, a recorrente apresentou a seguinte resposta na diligência fiscal:

> Além disso, complementarmente, cumpre esclarecer em relação aos abatimentos (quesito 3) que elas ocorrem de duas formas (conforme o momento):
>
> 1) Abatimento concedido pelo cliente ao sacado já no momento do fechamento da operação, que estão sendo, nesse momento, citados, detalhados e comprovados com documentação hábil e idônea em resposta ao quesito 3;
>
> 2) Abatimento concedido pelo cliente ao sacado após o abatimento da operação. Essa situação ocorre quando após negociar o título, o cliente concede um abatimento ao sacado, comandando/determinando o ajustamento do valor devido pelo sacado do título, esse cliente passa a ser ele o responsável pelo pagamento deste valor que ele concedeu ao sacado de um título que ele havia negociado com a contribuinte. Esses valores, via de regra, eram controlados em "conta-corrente" pela contribuinte para posterior cobrança isolada, ou juntamente com a próxima operação do cliente. Em relação a esse tipo de abatimento, a contribuinte está providenciando o levantamento dos dados, e estarão sendo apresentados em momento oportuno.
>
> Como subsídio complementar, a contribuinte junta anexo relatório de "Negócios Realizados" contemplando as operações que cotejam valor de face - abatimento - deságio = valor líquido, visto que esta é a efetiva movimentação da operação, sendo os demais campos indicativos apenas e tão somente da movimentação financeira de valores a serem abatidos.

A fiscalização assim se manifestou sobre o quesito que tratava dos abatimentos, com destaque meu:

> *(início da transcrição do relatório da fiscalização)*
>
> Sobre o quesito 3, respondeu:

QUESITO 3:

No quesito 3, é solicitada a apresentação de documentação hábil e idônea que comprove os valores de abatimento escriturados na conta CLIENTES ZZA (1.2.1.02.001.01).

Em resposta, a contribuinte apresenta todos os documentos que comprovam os abatimentos vinculados a cada operação realizada durante o ano calendário de 2009 na modalidade de abatimento no fechamento da operação.

Juntou documentos

(término da transcrição do relatório da fiscalização)

É de se perceber que a fiscalização não se manifestou sobre os documentos e esclarecimentos apresentados pela recorrente, ao contrário do que foi solicitado pela resolução desta turma ordinária.

Entendo que tanto o fisco quanto o sujeito passivo devem apresentar, respectivamente, fundamentos concretos para a manutenção e exoneração de um crédito tributário.

Da mesma forma que fundamentei neste voto, para a manutenção do lançamento fiscal, que a empresa não apresentou justificativa convincente para o atendimento de alguns de seus pedidos, percebo que o fisco não enfrentou a contento os esclarecimentos e documentos juntados pela recorrente ao processo, tornando-se inerte e atribuindo, mesmo que tangencialmente, a este julgador o dever de analisar os documentos. Nos documentos anexados ao processo, por exemplo, constam os borderôs que indicam os abatimentos concedidos nos títulos de crédito.

Desta forma, em razão da falta de manifestação por parte da fiscalização e tendo em vista a irrelevância do valor do abatimento em relação à base de cálculo deste auto de infração, proponho dar provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

Demais custos e despesas - voto vencedor

Quanto aos demais custos e despesas sobre os quais a recorrente indica que não devem fazer parte da receita operacional para fins de tributação (despesas bancárias, tributos e outros ajustes), concordo com o posicionamento da fiscalização e da DRJ de que não há prova contundente de suas ocorrências, mas tão somente planilhas que foram juntadas ao processo. Como exemplo, cite-se a planilha "Negócios Realizados", que somente corresponde a um indício da ocorrência de seus registros, mas que não pode ser referendada por não estar acompanhada de documentação comprobatória. Excepcionam-se nesse caso os valores das recompras, que foram aceitas por este relator.

Assim, proponho negar provimento quanto a este ponto.

Duplicidade de Despesas - voto vencedor

Quanto à informação da fiscalização de que despesas foram apropriadas em duplicidade, entendo que isto não pode servir de guarida nem para manter o lançamento fiscal,

tampouco para exonerá-lo: (i) a um, porque a fiscalização não provou com elementos concretos que houve efetivamente dedução em duplicidade; (ii) a dois, porque a recorrente alega que a duplicidade de despesas não poderia gerar tributação de receitas omitidas, mas sim glosa de despesas. Nesse (segundo) ponto, penso que a própria recorrente tenha causado tal celeuma, quando contabilizou em seu resultado contábil somente o resultado líquido da operação (receita) que, a seu ver, deveria ser tributada, esquecendo-se de que o lucro comporta o confronto de receitas, custos e despesas. Assim, alegar uma fundamentação (glosa de despesas) em detrimento de outra (omissão de receitas) resultaria em alegar a própria torpeza, o que deve ser afastado veementemente.

Não obstante, entendo que esta suposta duplicidade não deve ser considerada como fundamento neste voto, pois, como visto, a parte mantida deste lançamento está fundamentada na falta de apresentação de documentos.

Infração 0003 - despesas financeiras não necessárias (Juros Passivos)

Dispêndio em Obra - voto vencedor

Quanto à glosa de juros passivos, a recorrente apresentou as mesmas alegações da impugnação, repetindo *ipsis litteris* o teor da impugnação; contestando apenas as despesas que decorrem da obra situada na Av. Arno Carlos Gracher e o contrato de mútuo firmado com o sócio Edson Osimar Zambonnetti.

Quanto à obra situada na Av. Arno Carlos Gracher, a DRJ manteve a autuação da glosa com base no seguinte fundamento:

> Assim, em hipótese alguma, a matrícula de construção apresentada à RFB, o alvará de construção emitido por Prefeitura Municipal, a anotação de Responsabilidade Técnica e o alvará sanitário de Vigilância Sanitária de Município, ainda que acompanhado de comprovante de pagamento de taxas, terão o condão de comprovar a propriedade de bem imóvel.
>
> Pelo contrário, da análise dos documentos de fls.3.665/3.672, (Anexo "I", com Matricula de Construção, Alvará de Construção, Anotação de Responsabilidade Técnica e Alvará Sanitário emitido pela Vigilância Sanitária), há de se concluir, tão-somente, que a Interessada prestou serviços ligados a edificação e construção para terceiros.

Entendo que a dedução fiscal dos juros independe da comprovação da propriedade do imóvel. A questão central, que me fez concluir pela possibilidade de tal dedução, reside na comprovação dos dispêndios com a referida obra.

Em análise dos documentos apresentados pela recorrente, como registro da matrícula CEI (Cadastro Específico do INSS) nº 51.207.00316/77, Alvará de Construção nº 244/2010, ART (Anotação de Responsabilidade Técnia tendo como contratante, da recorrente, a empresa ZZA Factor e Fomento Mercantil Ltda e Alvará sanitário nº 671535, vê-se ao mínimo que a recorrente foi responsável pela obra situada no endereço acima. Desta forma, demonstrada está a necessidade de obter recursos para a concretização da obra. Como tais recursos foram obtidos por meio de contratos de empréstimo, os juros daí decorrentes tornam-

se necessários para o início e conclusão da obra, pois sem levantar tais recursos provavelmente a recorrente não conseguiria executar a obra.

E isso independe de ter a referida obra sido feita em terreno de terceiros. Isto não invalida o direito da recorrente de deduzir a despesa para fins fiscais. Pelo contrário, a despesa neste caso é necessária à atividade da empresa e, sendo assim, impende considerá-la dedutível.

Desta forma, proponho dar provimento quanto às despesas de juros decorrentes das obras/benfeitorias praticadas no imóvel situado na Av. Arno Carlos Gracher.

Repasse ao sócio Edson Osimar Zambonetti - voto vencedor

Quanto aos valores glosados da despesa de juros referentes à proporção dos valor que foram repassados ao sócio Edson Osimar Zambonetti, por meio de mútuo, a recorrente alegou o seguinte:

> - além disto, valores contabilizados na conta contábil "1.2.1.03.009.01 - Créditos EOZ", conta esta que se prestou para o registro de valores devidos pelo sócio/acionista, Sr. Edson Osimar Zambonetti, referente a contrato de mútuo que foram considerados nos cálculos, ainda que por critérios/motivos desconhecidos alguns lançamentos da conta foram omitidos e outros que não são da conta foram considerados.

A recorrente faz alegações sem apresentar nada de novo no recurso voluntário. Como visto, o repasse ao sócio da recorrente, por meio de contrato de mútuo, revelou a intenção da recorrente em beneficiar seu sócio, por receber recursos da empresa, e em beneficiar a si própria, pois deduziu no resultado fiscal as despesas de juros contratados com terceiros.

Além disso, o argumento da recorrente de que o pagamento de despesas do referido sócio havia sido tributado pela receita federal como omissão de receitas, não impede o lançamento fiscal de glosa constante neste processo, uma vez que se trata de pessoas distintas e que a natureza da despesa ou receita atribuída a uma das pessoas da relação contratual não desnatura a natureza da receita ou despesa atribuída à outra pessoa, razão pela qual proponho manter o lançamento fiscal de glosa de despesas financeiras.

Atividade de Factoring x Securitização

Apenas como observação, a alteração da atividade de *factoring* para atividade de securitização não traz nenhum prejuízo ao lançamento fiscal. Somente seria objeto de discussão se a recorrente tivesse alterado sua forma de tributação do IRPJ e da CSLL, de lucro real para, por exemplo, lucro presumido, em razão da permissão para as atividades de securitização de se enquadrar em outra forma de apuração do IRPJ e a CSLL diversa do lucro real, o que não é permitido às atividades de *factoring*, que devem ser tributadas pelo lucro real.

CSLL - voto vencedor

Não havendo questionamento específico em relação à CSLL, mas, pelo contrário, com a confirmação no corpo do recurso voluntário de que há aplicação reflexa da CSLL em relação à decisão emanada para o IRPJ, proponho manter a tributação da CSLL, nos mesmos moldes daquela aplicada ao IRPJ.

Infração 0008 - Multa Isolada

Inaplicabilidade após o encerramento do exercício fiscal - voto vencido

A recorrente pede pela inexigibilidade da multa isolada após o encerramento do exercício fiscal.

Apesar de vencido na turma em que sou julgador, entendo que, após a alteração dispositiva promovida pela Lei nº 11.488/2007 na redação do art. 44 da Lei 9.430/1996, as multas de ofício e isolada podem ser aplicadas concomitantemente, pois têm fundamentos distintos. Veja a redação legal:

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

Há que distinguir as duas infrações: uma, trata da falta de cumprimento de obrigação de recolher, até o mês subsequente à apuração mensal (com base em estimativa pura ou monitorada[1]); e a outra trata da punição decorrente de inexatidão de base de cálculo do IRPJ e da CSLL, resultantes de procedimento de fiscalização.

Outro ponto de relevo é que a falta de recolhimento de estimativa gera a aplicação de multa isolada, cabível tão somente pelo fato aqui destacado - falta de recolhimento ou recolhimento a menor, e é aplicada mesmo que ao final do exercício não haja

[1] Entende-se por estimativa pura o cálculo do IRPJ e da CSLL com base na receita bruta do período, ajustada pelas adições e exclusões permitidas por lei. Já a estimativa monitorada resulta do cálculo do IRPJ e da CSLL com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução do resultado fiscal.

imposto a pagar. Ou seja, há uma nítida dissociação com a necessidade de verificação de tributo a recolher. Já a multa de ofício, por sua vez, necessita da verificação de declaração inexata e do tributo a recolher.

Por todo o exposto, entendo cabível a aplicação de ambas as multas, pelo que proponho negar provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

Em julgamento no CARF, fui vencido quanto a este ponto, ocasião em que foi designada a Conselheira Livia De Carli Germano para redigir o voto vencedor.

Violação a Princípios Constitucionais - voto vencedor

Quanto à alegação de violação à capacidade contributiva, ao não confisco (multa confiscatória), ao devido processo legal, ao princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, enfim, entendo que este tribunal não é competente para se manifestar sobre regras constitucionais, devendo apenas cumprir o que determina a lei. É o que se depreende da Súmula CARF nº 2:

> *Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Conclusão

Diante do exposto, voto por AFASTAR as arguições de nulidade, NEGAR provimento ao pedido de diligência, e, no mérito, voto por DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário para aceitar a dedução da recompra, pelo seu valor de face, dos abatimentos e dos juros passivos decorrentes dos valores aplicados no imóvel situado na Av. Arno Carlos Gracher.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano - Redatora Designada

Fui designada para redigir o voto vencedor e respectiva ementa exclusivamente com relação à multa isolada.

A Recorrente sustenta a impossibilidade de aplicação de multa isolada de 50% por falta de antecipação das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Ressalto que, sendo o caso de lançamento relativo ao ano-calendário de 2009, entendo não aplicável a Súmula CARF n. 105, uma vez que esta trata da redação da Lei 9.430/1996 na redação anterior à Lei 11.488/2007, e a multa isolada foi lançada com base no artigo 44, II, "b", da Lei 9.430/1997, com redação dada pela Lei 11.488/2007.

> 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.

A questão da multa em razão de falta ou insuficiência de pagamento das estimativas mensais não está pacificada neste CARF. Dos inúmeros julgados a respeito do tema extraem-se, pelo menos, três correntes de entendimento.

Em um extremo está a corrente que defende que, mesmo após a Lei 11.488/2007, uma vez encerrado o ano-calendário não mais cabe aplicar a multa isolada por falta ou insuficiência de estimativas, pois essas ficam absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual. Por outro lado, há os que entendem que a imposição da multa independe do resultado apurado no encerramento do exercício financeiro, devendo ser aplicada sempre sobre o valor da estimativa não recolhida.

Em uma posição intermediária está a corrente adotada pelo presente voto, há muito sustentada pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, desta Turma.

Segundo este entendimento, a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor; não obstante, pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na exata medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo, já que esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

É a máxima do direito punitivo que, para uma mesma conduta deve-se aplicar uma só punição.

A título ilustrativo reproduzo trecho do acórdão 1201-00.235, de 7 de abril de 2010, da lavra do ilustre Conselheiro:

> *As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.*
>
> *Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.*
>
> *Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.*

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3°:

> *Art. 3o - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.*

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que

incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.

O valor tributável é o mesmo (R$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R$ 3.826.453,79 (R$ 8.902.754,18 - R$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Faz toda a diferença considerar que estamos tratando de direito sancionatório e, nesta seara, não se pode admitir que se trate como independentes penas aplicadas sobre uma infração conteúdo (provisório) e sobre uma infração continente (e efetiva). Em outros termos: não há dúvida de que estamos tratando de multas relacionadas a um mesmo fato gerador de tributo (isto é, IRPJ/CSLL devidos em 31 de dezembro do ano-calendário), de maneira que, mesmo que se queira dizer que não se trata da mesma infração (conduta), impõe-se considerar que o bem jurídico maior é o tributo efetivamente devido, do que é conteúdo provisório ou *iter* preparatório o bem jurídico representado pelo dever de adiantar estimativas de "algo" (e não "algo efetivo"). Desse modo, se por um lado é preciso dar sentido à norma que prevê a aplicação da multa pelo não recolhimento de estimativas mesmo em caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa (redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007), por outro mantém-se a premissa de que não se pode penalizar mais a infração-conteúdo que a infração-continente.

Assim, no caso em questão, as multas isoladas devem ser canceladas na exata medida em que as suas bases sejam menores que as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano