



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13982.000564/2004-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1202-001.280 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2024
Recorrente MEDABIL INDUSTRIA EM SISTEMAS CONSTRUTIVOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 1999, 2001, 2002, 2003

IRPJ. GLOSA DE DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO

A dedutibilidade de despesas com prestação de serviços possui vários requisitos, entre eles, a comprovação de que os serviços foram efetivamente prestados pelo beneficiário dos pagamentos. Mantém-se a glosa em razão da ausência de comprovação deste requisito.

CUSTOS E DESPESAS NÃO COMPROVADOS. GLOSA.

Para que uma despesa decorrente de serviços prestados seja deduzida da base do IRPJ, deve ser comprovada com contratos, documentos fiscais, comprovantes de pagamento e, principalmente, com a demonstração do efetivo serviço prestado, devendo ainda ser necessário, normal e usual ao desenvolvimento da atividade da empresa. Se a empresa não comprovou sequer a efetividade dos serviços, correta a sua glosa.

MULTA ISOLADA. ANOS CALENDÁRIO 1999, 2001, 2002 E 2004. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF 105.

Em vista dos períodos as quais se referem as multas isoladas, aplicável ao caso a Súmula CARF nº 105, cuja redação determinar que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência da parcela das multas isoladas exigidas em concomitância com a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Novaes Ferreira, Marcelo Jose Luz de Macedo, Roney Sandro Freire Correa, André Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

Relatório

Trata-se de retorno de diligência, a qual havia sido proposta por este mesmo conselheiro relator em julgamento realizado ainda em 19/11/2021. Naquela oportunidade, resolveram “*os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência, nos termos do voto do relator*”.

Isto porque havia a necessidade de que fossem prestados esclarecimentos pela Procuradoria da Fazenda Nacional sobre uma ação judicial e pelo próprio contribuinte a respeito de lançamentos registrados na conta “*194-IPi 1994 a 1998 – Impostos e Contribuições a Recuperar – Ativo*”.

Resolução nº 1301-001.073

Vejamos então o que consta da resolução nº 1301-001.073 (fls. 3037/3038 do *e-processo*):

Dos créditos de IPI lançados na conta Impostos e Contribuições a Recuperar

Como visto pelo breve relato do caso, o contribuinte teria lançado em seu registro contábil créditos de IPI passíveis de recuperação. Sucede que os referidos créditos ao tempo do lançamento ainda se encontravam em discussão judicial na ação 2000.72.02.001398-5.

Para a Fiscalização, independente da existência de decisão judicial transitada em julgada, inexistia na legislação pátria norma jurídica a permitir a exclusão das referidas receitas da base de cálculo do lucro real.

A DRJ/BHE manteve a autuação nesse aspecto por considerar que com o simples registro contábil o contribuinte passaria a dispor de um direito que vai se somar aos demais valores que compõem seu ativo e, por via de consequência, dilatar seu patrimônio. E este acréscimo patrimonial corresponde à definição de fato gerador do Imposto, tal como se encontra determinado pelo CTN (fls. 2932 do *e-processo*).

O contribuinte, a seu turno, defende que o simples fato de se registrar uma receita na contabilidade, de valores ainda “a recuperar” e cuja efetivação depende de uma decisão judicial, autorizando a compensação, não enseja a ocorrência do fato gerador do IRPJ.

De fato, a nosso ver, tem-se que em tais casos os valores somente significarão riqueza tributável com o trânsito em julgado da decisão judicial reconhecendo efetivamente o direito ao crédito pleiteado.

Somente com a decisão judicial irrecurável que os valores dos tributos e contribuições sociais computados originariamente como redutores do lucro real, passíveis de recuperação, devem ser adicionados na base de cálculo do imposto.

Pela análise das folhas 2.915 do *e-processo* constata-se que a ação judicial mencionada pelo contribuinte como pendente de decisão judicial definitiva se trata do Recurso Extraordinário n.º 562.719, cujo julgamento aconteceu em 14/12/2009, como se verifica pelo sítio do próprio STF. Ou seja, depois de proferido o acórdão da DRJ/BHE e protocolado o recurso voluntário ora analisado. E por se tratar de processo físico, não consta do sítio eletrônico o conteúdo do que fora decidido, razão pela qual não é possível confirmar se o crédito pleiteado pelo contribuinte fora confirmado ou não.

Em sendo assim, entendo que os autos devem retornar em diligência para que a Unidade de Origem intime tanto a Procuradoria da Fazenda Nacional – responsável pelo acompanhamento da medida judicial – como o contribuinte para esclarecerem no prazo de trinta dias o resultado final do julgamento da ação judicial na qual se discutia a legitimidade do crédito tributário pleiteado e quais foram as consequências práticas do julgado, tornando assim possível identificar se houve efetivo acréscimo patrimonial passível de tributação, tal como escriturado pelo contribuinte.

Após os esclarecimentos prestados pelos sujeitos mencionados, é imprescindível a elaboração de um relatório conclusivo pela Unidade de Origem informando se a Receita Federal entende que permanece a infração neste ponto, tendo em vista o posterior trânsito em julgado da ação judicial na qual se discutia o efetivo reconhecimento do crédito em favor do contribuinte.

Relatório do caso: o lançamento tributário

A fim de contextualizar a presente autuação, vejamos também o relatório produzido à época em que proferida a mencionada resolução (3017/3036 do *e-processo*):

Discute-se no caso auto de infração lavrado para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), além de juros moratórios e multa de ofício no percentual de 75%.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (“DRJ/BHE”) resumiu de maneira bastante precisa os fatos apurados pela fiscalização, de modo que se pede licença para a reprodução de trecho do relatório já produzido (fls. 2.919/2.924 do *e-processo*):

Ano-calendário de 1999 Glosa de despesas relacionadas à empresa Exclusiva Fomento Comercial S/A

O Autor do feito constatou (fls. 21 a 24) o registro, em 8 de março de 1999 (fls. 501, 503 e 505), de custos relativos a serviços supostamente prestados pela sociedade Exclusiva Fomento Comercial S.A., CNPJ 00.817.442/0001-25, intimando, no que se refere a tais serviços: (a) a interessada, a comprovar sua efetiva execução; e (b) a empresa Exclusiva Fomento Comercial S.A., a esclarecer sua natureza (fls. 190). Em resposta, esta última declarou haver sido contratada pela impugnante para efetuar o controle de qualidade em obras de responsabilidade desta última e que, para tanto, ter-se-ia valido dos préstimos de um de seus sócios, "engenheiro mecânico e conhecedor profundo de trabalhos de construções metálicas" (fls. 194), não possuindo empregados (fls. 195). O Autor do feito realizou tal glosa tendo em vista as seguintes constatações:

I) a sociedade Exclusiva Fomento Comercial S.A. cadastrou-se junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil informando, como domicílio fiscal, o endereço de seu atual contador;

II) seu objeto social, de acordo com seu pacto constitutivo, era "a aquisição, administração e incorporação de ativos patrimoniais de pessoas jurídicas, inclusive creditórios decorrentes de faturamento de bens ou serviços, participação em outras sociedades como acionista ou quotista, de qualquer objeto social"; ademais, teria adotado a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) nº 6559-5-03, que corresponde à atividade de *factoring* (fls. 240);

III) não dispunha de empregados à época, sendo seus dois únicos acionistas filhos de um dos acionistas da interessada (fls. 186); acrescenta-se que não restou comprovada a alegada capacitação técnica de nenhum deles, que então contavam 18 e 20 anos de idade;

IV) a sociedade contratada emitiu sua primeira Nota Fiscal de Prestação de Serviços em 10 de maio de 2001, ou seja, em data muito posterior ao início de suas atividades.

Por oportuno, assinala-se que, pelos mesmos motivos acima expostos, foram também glosados outros pagamentos, registrados, na data de 10 de maio de 2001, como efetuados em favor Exclusiva Fomento Comercial S.A. (fls. 30).

Glosa de pagamentos efetuados a diversas empreiteiras

Intimada a comprovar a efetiva prestação dos serviços registrados na conta "1113-4 Mão de Obra de Terceiros - Custos Industriais", no período de agosto a novembro de 1999, a interessada apresentou os contratos respectivos, acompanhados de planilha denominada "Medição Empreiteiros" (fls. 116 a 124). Tais dispêndios foram glosados em face dos seguintes indícios:

I) segundo tais contratos, o valor a ser pago, em média, seria de R\$ 20,00 (vinte reais) por tonelada de estrutura metálica soldada ou montada, ao passo que a referida planilha demonstraria que a média dos valores alegadamente pagos a algumas empreiteiras em particular seria de R\$ 75,00 (setenta e cinco reais -fls. 250, 251, 262, 263, 275, 276, 288, 289,306 e 307);

II) a coluna "qtd.kgs" da mencionada planilha apresenta para tais empresas valores bem superiores àqueles atribuídos às demais;

III) Manuger Manutenção em Geral Ltda. e Dariz e Flores Ltda. (antiga Metalúrgica Josué Ltda.) negaram textualmente (fls. 243/301), haver emitido as notas fiscais de prestação de serviços de fls. 250, 251, 262, 306 e 307, fato este sob apuração do Ministério Público Federal à época do lançamento (fls. 342);

IV) um dos sócios de Manuger Manutenção em Geral Ltda. teve reconhecido em juízo o vínculo laboral que o subordinava à interessada, sendo-lhe fixados em sentença rendimentos muito inferiores aos constantes das notas fiscais de prestação de serviços alegadamente emitidas pela mesma Manuger (fls. 347 a 399).

Estornos de despesas financeiras (incluído em parcelamento)

Ficou constatado que a interessada, no ano-calendário de 1998, registrara como despesa algumas variações monetárias passivas decorrentes de contratos de empréstimo a longo prazo, creditando contas do passivo (fls. 26 e 27). Já em 1999, estornou estas últimas contas, usando como contrapartida "Prejuízos Acumulados " (fls. 27 a 29). Indagada a respeito, esclareceu que os referidos estornos seriam devidos a acordos havidos entre a interessada e seus credores, acordos estes que implicaram a redução de seu passivo. Em consequência, foi exigido o correspondente IRPJ, por se entender que houvera ganho a ser oferecido à tributação no período de competência em que ocorreu a negociação. Por oportuno, assinala-se que estornos desta natureza aconteceram também no ano-calendário de 2000 (fls. 42).

Ano-calendário de 2001

Receitas de Aluguel

Adicionaram-se à base de cálculo de IRPJ os valores recebidos nos meses de junho, agosto e novembro de 2001, em razão de locação de máquinas e imóveis, valores estes registrados a débito da conta "6-0 Caixa" e a crédito da conta "1302-1 Açotec Eng. Construção Ltda. - Outros Créditos a Receber - Ativo", totalizando R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), conforme documentos de fls. 565 a 569.

Ressarcimento de IPI

Foi constatado que a interessada registrou alegado direito creditório contra a Fazenda da União, no valor de R\$ 1.781.713,98 (um milhão, setecentos e oitenta e mil setecentos e treze reais e noventa e oito centavos), valendo-se da conta "194-5 IPI 1994 a 1998 — Impostos e Contribuições a Recuperar - Ativo", que tinha como contrapartida credora a conta "675-0 - Lucros Acumulados" (fls. 557/558). Intimada a esclarecer esta operação, a interessada afirmou tratar-se de "crédito de IPI apurado pela empresa referente a aquisições que efetuou, de 01.06.1992 em diante, de insumos, matéria prima e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos sem incidência de imposto (isentos, NT ou alíquota zero) ", não aproveitados à época da aquisição dos insumos e pleiteados judicialmente pela propositura da ação 2000.72.02.001398-5 (fls. 558). Examinando tal registro contábil o Autor do feito entendeu que ocorrera fato gerador de IRPJ, à falta de qualquer norma que permitisse a exclusão desta receita da base de cálculo do lucro real.

Ano-calendário de 2002

Compensação de direito creditório contra a Fazenda da União

Constatou-se também a contabilização de valores em contas como "COFINS Recuperado Extemporaneamente", "CSLL Recuperado Extemporaneamente" e outras de mesmo naipe, referentes a IRPJ, PIS e INSS. Todas estas contas integravam o grupo Resultados de Exercícios Futuros (fls. 863 a 868) e tiveram como contrapartidas as respectivas obrigações tributárias, registradas no Passivo exigível (fls. 863 a 869). Intimado a prestar esclarecimentos, a contribuinte alegou que, à exceção do INSS, a contabilização destes valores dizia respeito a

"compensações efetuadas com créditos originários do pagamento a maior de PIS, decorrente da aplicação dos Decretos 2.447/66 e 2.449/66, comparativamente aos valores do PIS efetivamente devidos com base na LC 07/70".

Acrescentou a interessada que tais valores foram objeto da declaração de compensação protocolizada no processo 13982.000274/2003-95 (fls. 834), pendente, à época, de apreciação por parte da Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) de origem. Uma vez que, de acordo com a legislação de regência, a declaração de compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior; homologação, seria mister considerar efetivada tal compensação e tributar o ganho patrimonial correspondente (com exceção dos créditos de INSS). Assinale-se que, no ano calendário de 2003, repetiu-se este fato, tendo por objeto as contas "406-6 COFINS Recuperado Extemporaneamente" e "40I-4 PIS Recuperado Extemporaneamente".

DA MULTA APLICADA ISOLADAMENTE

ANO-CALENDÁRIO DE 1999

Com referência a este ano-calendário, o IRPJ a pagar em bases estimadas de todos os meses foi recalculado, tendo em vista ocorrências anteriormente relatadas; a seguir, aplicou-se a multa isolada prescrita pelo inciso IV, parágrafo Io, do artigo 44, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

ANOS-CALENDÁRIO DE 2001 E 2002

Quanto a estes anos-calendário, constatou-se que a interessada afirmou, nas correspondentes DIPJ, que se teria valido de balancetes de suspensão ou redução para apurar a base de cálculo do IRPJ devido por estimativas mensais; por outro lado, constatou-se também a falta de transcrição destes balancetes para os respectivos Livros Diários (cópias de fls. 579 a 610 e 889 a 921). Em face disto, entendeu o Autor do feito que a interessada deixara de preencher condições indispensáveis para a fruição do direito de suspender ou reduzir tais pagamentos por estimativa e, por conseguinte, apurou as estimativas efetivamente devidas durante os anos calendários de 2001 e 2002 e aplicou a multa prevista no artigo 44, inciso I, § Io, inciso rV, da Lei n.º 9.430 de 27 de dezembro de 1996.

Créditos de ICMS

No ano-calendário de 2001, em particular, a interessada registrou "créditos presumidos do ICMS" e "outros créditos", debitando a conta "256-9 ICMS a Recuperar — Ativo" e creditando a conta "(—) 2575-5 ICMS Sobre Compras - Retificadora Estoques". Intimada a prestar esclarecimentos, a contribuinte informou (fls. 102 e 125) tratar-se de créditos presumidos, com amparo no artigo 18 do anexo 2 do Decreto 2.870, de 2001 (Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina). Assim, entendeu o Autor do feito que tais créditos, por constituírem subvenções para custeio, submeter-se-iam ao disposto no Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - CST n.º 112, de 1978, e, portanto, deveriam integrar a base de cálculo do IRPJ no mês em que o contribuinte usufruísse daquele direito, ao apropriar o referido crédito em sua escrita fiscal. Ressalte-se que esta infração foi considerada apenas para o cálculo da multa isolada (q. v. fls. 544).

BRDE - reversões

Ademais, verificou-se que a interessada promovera o estorno de R\$ 174.618,79 registrados na conta "953-9 BRDE Cont 93/10027-7-908013 Empréstimos e Financiamentos -Passivo"; o , creditando "171-6 Reversão Provisão Variação Passiva - Outras Receitas" (fls. 563 e 564). O Autor do feito observa que tal valor "compôs a

apuração do resultado anual do exercício como receita " e, portanto, limitou-se a computar na base de cálculo da multa isolada os valores escriturados pela contribuinte a crédito das contas "171-6 Reversão Provisão Variação Passiva - Outras Receitas " e "762—5 Variação Monetária Passiva (Despesas) ".

Assim como aconteceu com a acusação fiscal, os principais trechos e destaques da impugnação do contribuinte se encontram muito bem delineados pelo relatório da DRJ/BHE, veja-se abaixo (fls. 2.925/2.929 do *e-processo*):

ANO-CALENDÁRIO DE 1999

Glosa dos despesas relacionadas à empresa Exclusiva Fomento Comercial S/A

A este respeito, a interessada junta cópias dos instrumentos contratuais firmados pela interessada e por Exclusiva Fomento Comercial S/A (fls. 1.257 e 1.263), além de relatórios técnicos (fls. 1.258 a 1.262 e 1.264 a 1.290). Acrescenta que a contratada teria registrado em sua contabilidade todos os valores pagos pela Impugnante, levando-os à tributação e recolhendo os tributos decorrentes, asseverando que tal comportamento afastaria as suspeitas de intuito de ludíbrio ao Fisco Federal.

Glosa de pagamentos efetuados a diversas empreiteiras

A interessada alega que as "diferenças entre os valores contratados e os valores insertos nas planilhas de medição " seriam devidas a um aditivo firmado em 6 de abril de 1999 pela impugnante e pelas empreiteiras "Manuger, Cabral, Auler e Alves, Dariz, Flores e Fobritesc", o qual reajustaria os preços dos serviços prestados por estas, em função de sua complexidade. Diz juntar cópias dos respectivos instrumentos, acrescentando:

E basta uma análise dos valores pagos pela Impugnante, que na planilha aparecem expressos em reais/kg de estruturas trabalhadas, que os valores pagos às empresas contratadas referidas no relatório de fiscalização estava rigorosamente nos mesmos patamares dos serviços similares produzidos por outras empresas relacionadas relatório de medição.

Com efeito, os valores pagos à empresa CABRAL MONTAGENS, DARIZ E FLORES, FOBRITESC com serviços de montagem e pré montagem estava fixado em R\$ 0,65 e 0,65 [sic], mesmo valor pago ao contratado Carlos A. Rubem, Geivil Montagem, NS Serviços, Edemir João dos Santos. JJC Serviços, João Carlos Frigueto, Nilson Seabra e Paulo C. Balensiefer.

A seguir, aduz que seus sócios, denunciados pelo Ministério Público Federal conforme Ação Penal 2002.72.02.001782-3, a qual teve curso perante o Juízo da Ia Vara da Justiça Federal de Chapecó, vieram a ser absolvidos da acusação de prática de crime contra a ordem tributária. A este respeito, assim argumenta:

Se o Judiciário já firmou essa convicção, descabe nesse foro de discussão firmar entendimento diverso, o que por analogia impõe a desconsideração de todas as glosas efetuadas, e seus reflexos no IRPJ e multa isolada lançados.

Quanto ao fato da Justiça do Trabalho ter reconhecido vínculo empregatício entre a Impugnante e o sócio da empresa Manuger, tal assertiva se mostra irrelevante, eis que naquele foro, além da notória inclinação protecionista dessa juízo especializada, e porque as provas ali apreciadas são diversas das ora colimadas.

Diz juntar

[...] relatórios de medição de produção assinado pelas partes, além dos comprovantes, colhidos junto a algumas das empreiteiras, de que os valores foram todos contabilizados pelas empresas, bem como recolhidos os tributos incidentes sobre tais receitas.

Estornos de despesas financeiras

No que tange a este ponto, a interessada diz que parte dos valores estornados, no total de R\$ 1.100.000,00, representaria reversão de variação monetária passiva decorrente de novação de sua dívida junto ao Banco do Brasil, alegando que, em conformidade com a avença feita com esta instituição financeira, tal dívida só se extinguiria em 10 de maio de 2009, depois de "cumpridos integralmente os pagamentos " derivados deste acordo. Argumenta, com apoio nos artigos 116 e 117 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), que

a eficácia do acordo judicial, que redundou na necessidade de se reverter a provisão pela Impugnante, está condicionada ao adimplemento total das parcelas, apenas surtindo efetivamente o efeito da repactuação com o término das parcelas, em 10.05.2009.

[...]

Há claramente uma condição suspensiva, condicionando a eficácia plena da repactuação, e, conseqüentemente da redução que originou o lançamento.

Prosseguindo, aduz que, se "a conta creditada com o lançamento da reversão da provisão decorrente da repactuação foi a conta prejuízos acumulados", isto implicaria "diminuir o prejuízos compensáveis com o lucro gerado no exercício", e conclui:

E tal reflexo merece ser levado em conta no caso vertente, eis que o aumento do saldo da contra prejuízos acumulados surtiu efeitos tributários, impactando, para cima, o imposto a pagar, na medida que deixou de abater resultado do exercício de 1999 e posteriores.

Essa projeção deveria ter sido efetuada pelo agente lançador, para que fosse descontado do imposto lançado o prejuízo fiscal que deixou de ser compensado com as bases do IRPJ, o que requer desde já.

ANO-CALENDÁRIO DE 2001

Receitas de aluguel

A este respeito, a interessada diz que,

[no] afã de rapidamente responder a Intimação Fiscal a Impugnante acabou por se equivocar e prestar informação equivocada [...].

Nesta linha, afirma que os contratos oferecidos à apreciação do Fisco por ocasião dos procedimentos que resultaram no presente lançamento haveriam sido rescindidos em seguida à sua celebração, asseverando que os valores debitados à conta Caixa derivariam de contrato outro, celebrado em 10 de março de 1996, que teria por objeto a "locação de equipamentos ao valor de R\$ 37.500,00por mês ". Declara também que os respectivos aluguéis haveriam sido efetivados à tributação em épocas anteriores, obedecendo ao princípio do regime de competência e de exercícios, mas seu pagamento efetivo teria ocorrido apenas nas datas consignadas pelo Relatório de Atividade Fiscal,

Ressarcimento de IPI

Quanto a isto, alega a interessada tratar-se de crédito ainda pendente de [...]

confirmação pelo Poder Judiciário, pois está em discussão na ação que levou o n.º 2000.72.02.001398-5, atualmente no Superior Tribunal de Justiça, conforme andamento processual em anexo.

Acrescenta que

[...] a decisão prolatada [...], a que a Fazenda Nacional interpôs ainda recurso, limitou o aproveitamento do crédito reclamado aos cinco anos que precederam o ajuizamento da ação, o que por só já diminui sensivelmente o valor a ser compensado.

Invocando o art. 116, II, do CTN, diz achar-se ausente a "*disponibilidade econômica ou jurídica do numerário*" e que

[...] o simples fato de se registrar uma receita na contabilidade, de valores ainda "a recuperar" e cuja efetivação depende de uma decisão judicial, autorizando a compensação, não enseja a ocorrência do fato gerador do IRPJ.

Declara não haver efetuado nenhuma compensação à conta destes valores.

ANO-CALENDÁRIO DE 2002

Compensação de direito creditório contra a Fazenda da União

Quanto a isto, a interessada alega que as compensações pleiteadas no processo n.º 13982.000274/2003-95 não teriam sido homologadas, e, portanto, ainda aguardariam solução de litígio na esfera administrativa. Com base nisto, afirma que esta parcela da exigência mereceria ser afastada tanto porque esta pendência constituiria condição suspensiva, nos moldes previstos no inciso I do artigo 117 do CTN, quanto porque tal pleito já teria sido rejeitado pela autoridade administrativa encarregada de seu exame.

DA MULTA APLICADA ISOLADAMENTE

A interessada impugna a multa lançada isoladamente invocando em seu favor a inteligência do artigo 112 do CTN, o qual determina que, em caso de dúvida, deve-se aplicar a penalidade mais branda. Prosseguindo, aduz ser incabível que "*uma única infração receba a incidência de duas penalidades, como no caso vertente*", a saber, "*a multa de ofício do lançamento, e a multa isolada*". E assim argumenta:

Nem se alegue que a legislação tributária prevê penalidades para ações distintas, uma no campo de incidência do IRPJ e outra na falta do recolhimento do imposto por estimativa. Isso porque ainda assim a ação do contribuinte foi uma só, e o máximo que tal situação poderia invocar seria a dúvida quanto a qual delas se aplicaria, a teor do citado art. 112 do CTN, mas jamais ensejar aplicação dupla.

ANO-CALENDÁRIO DE 1999

Quanto a este período de apuração, a interessada não faz quaisquer observações em particular.

ANOS-CALENDÁRIO DE 2001 E 2002

Discorrendo sobre a aplicação de multa isolada em face da ausência de transcrição dos balancetes de suspensão do imposto, a interessada alega tratar-se de mera infração formal, que teria gerado, em seu entender, uma penalidade mais vultosa que o próprio IRPJ. Diz que

[...] em nenhum momento restou assinalado qualquer reparo ao teor dos balancetes preparados pela Impugnante, exceto as supostas irregularidades que resultaram no lançamento do imposto no valor acima indicado e da multa de ofício.

Aduz que só se poderia "fazer incidir a penalidade sobre as bases localizadas nos trabalhos de auditoria e levadas à tributação pela atividade do lançamento " e não "sobre o imposto meramente estimado que não venha a se concretizar na apuração anual do tributo ".

Afirma haver

brutal desproporção entre a infração cometida pela empresa nos anos de 2001/2002 — falta de transcrição de balancetes para o Livro Diário - e a penalidade aplicada -multa de cerca de R\$ 1.200.000,00.

Já foi salientado acima, que esse valor corresponde a três vezes o valor do tributo lançado pela autoridade fiscal nesses exercícios, o que implica no caráter confiscatório da multa aplicada.

Créditos de ICMS

No que tange ao crédito presumido de ICMS, a contribuinte alega:

O referido crédito presumido é concedido pelo Fisco catarinense para escrituração como crédito do imposto, a ser confrontado com os débitos de ICMS gerados dentro do mês de apuração do imposto estadual.

Sendo assim, a concessão do crédito presumido de ICMS não configura receita, mas sim um redutor de despesa, na medida em que tais valores resultarão em aumento do saldo de créditos de ICMS, por consequência determinando minoração do valor de imposto a pagar.

O crédito de ICMS é outorgado ao contribuinte como corolário do princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, o crédito fiscal não é moeda, tem natureza meramente contábil escriturai [...].

[...]

Aliás, reduzindo o montante do ICMS a pagar está garantido o reflexo tributário de tal creditamento para fins de IRPJ, uma vez que sendo o ICMS receita dedutível para fins de determinação do lucro real, consoante art. 344 do RIR, o crédito presumido está provocando diminuição de despesa e diminuição da base dedutível.

BRDE - reversões

Quanto a este ponto, a interessada manifesta sua estranheza pelo fato de a reversão de provisão derivada de empréstimo concedido pelo BRDE - Banco Regional de Desenvolvimento do Extremo Sul - venha a compor a base de cálculo da multa isolada, embora o Autor do feito registre que seu montante tenha sido oferecido à tributação.

Ora, se o próprio Sr. Fiscal reconheceu que os indigitados lançamentos foram oferecidas à tributação, como se conceber que tais valores sejam considerados para fins de apuração do tributo ou da multa isolada?

E óbvio que tal decorre de equívoco do agente lançador, motivo pelo qual merecem tais receitas ser excluídas do presente lançamento.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

Encerrando, a interessada registra a tramitação do processo 2000.72.03.000021-5, no qual questiona a constitucionalidade da limitação imposta à compensação de prejuízos fiscais.

Como ainda não houve o trânsito em julgado, a Impugnante requer seja observado por este Órgão Julgador a decisão judicial, caso essa venha a se dar definitivamente em favor da Impugnante.

A impugnante menciona e transcreve jurisprudência.

Em sessão de 05/12/2008, a DRJ/BHE julgou o lançamento procedente em parte, nos termos da ementa abaixo transcrita:

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

PROVA Todas as alegações do impugnante devem ser adequadamente comprovadas.

CONDIÇÃO Os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados, sendo resolutória a condição, - desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

FATO GERADOR O IRPJ tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de ' proventos de qualquer natureza, assim entendidos os demais acréscimos patrimoniais.

COMPENSAÇÃO A compensação declarada à Secretaria da Receita ' Federal extingue O crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

MULTA APLICADA ISOLADAMENTE Nos lançamentos de ofício, será aplicada multa de 50% exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal por estimativa 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.

BALANCETES DE REDUÇÃO OU SUSPENSÃO A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre que faz jus a isto por meio de balanços ou balancetes mensais, devidamente transcritas no livro Diário.

EFEITOS DA NÃO TRANSCRIÇÃO DE BALANÇOS E BALANCETES DE REDUÇÃO E SUSPENSÃO NO DIÁRIO A não escrituração no livro Diário implicará a desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução.

LANÇAMENTO A atividade administrativa de lançamento é vinculada ' . e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

CONFISCO O destinatário da vedação de confisco é o legislador, não a autoridade tributária.

RETROATIVIDADE BENIGNA Cabível a aplicação, em sede de julgamento administrativo, do princípio da retroatividade benigna da lei que imponha penalidade menos severa.

Nos fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido (fls. 2.929/2.936 do *e-processo*):

Ano-calendário de 1999

Glosa dos despesas relacionadas a Exclusiva Fomento Comercial S/A

Recorde-se, a este respeito, que a interessada alega haver feito pagamentos à companhia Exclusiva Fomento Comercial S/A nas datas de 8 de março de 1999 e 10 de maio de 2001, apresentando cópias de instrumentos contratuais (fls. 1.257 e 1.263) e relatórios técnicos (fls. 1.258 a 1.262 e 1.264 a 1.290). Ao exame destes documentos, porém, constata-se que eles não comprovam a efetividade dos alegados serviços, uma vez que quem assinou os mencionados relatórios, na qualidade de engenheiro mecânico, foi um empregado da própria impugnante (ver fls. 2.889 e 2.890). Por conseguinte, é forçoso entender-se que esta realizou tais serviços e não a suposta contratada e, assim, a glosa deste dispêndio deve ser mantida, principalmente em se levando em consideração que Felipe Gallina (dado como "*engenheiro mecânico e conhecedor profundo de trabalhos de construções metálicas* " na resposta de fls. 194 e 195 à intimação feita pelo Autor do feito) só veio a bacharelar-se nesta especialidade no *segundo semestre de 2001* - se não mais tarde - de acordo com o sítio da Universidade Federal de Santa Catarina na *Internet* (fls. 2.891 e 2.892).

Glosa de pagamentos efetuados a diversas empreiteiras

A interessada diz juntar aos autos cópias dos instrumentos de aditivos contratuais que justificariam as "*diferenças entre os valores contratados e os valores inseridos nas planilhas de medição*", mas apresenta simples aditivos que mencionam, vagamente, a possibilidade de reajuste de preço (fls. 1.292 e seguintes). A pouca confiabilidade destes documentos é exemplificada pelo de fls. 1.292, que envolve a empresa Dariz e Flores Ltda. ME, a qual, quando questionada a respeito de notas fiscais de serviço supostamente emitidas por ela, respondeu simplesmente não ter conhecimento de sua existência e atribuiu seu preenchimento à autuada, em cujo poder ficavam os respectivos talonários (fls. 245).

Acrescenta também que os valores glosados encontrar-se-iam nos mesmos patamares dos contratados com outras empresas, que não sofreram restrições por parte do Fisco. Entretanto, este não é o cerne da questão: o que se discute é a discrepância entre os valores contratados (e cuja alteração, para estes exatos valores, ficou por ser provada) e o registrado na contabilidade da impugnante. Neste contexto, a absolvição de seus diretores pelo juízo criminal, é irrelevante, principalmente se se examinarem os termos em que foi vazada a sentença judicial, como segue (fls. 1.254 e 1.255):

[...] não impressionam os fatos de as rés TÂNIA e ROSELI [funcionárias da interessada] terem preenchido várias notas fiscais formalmente emitidas pela empresa MANUGER, o contador dessa empresa ser o mesmo da empresa AÇOTEC, e, finalmente, a empresa MANUGER trabalhar basicamente com a empresa AÇOTEC.

[...]É perfeitamente possível reduzir o custo empresarial, ainda que esta redução sofra depois o crivo da administração pública, sem que o empresário pretenda sonegar o fisco.

Ora, mesmo que tais fatos - patentes e expressamente reconhecidos pelo juízo penal - não sejam bastantes para condenar alguém por crime contra a Fazenda da União, são mais que suficientes para deixar bem clara a ocorrência de infração à legislação tributária, como, aliás, reconhece o douto magistrado. A condenação trabalhista imposta à impugnante, sob este ponto de vista, em nada destoa da sentença absolutória: apenas reconhece que MANUGER MANUTENÇÃO EM GERAL LTDA. sempre foi um conveniente biombo destinado a ocultar a subordinação de seus presumidos titulares para com a interessada. Reitere-se que este é apenas um aspecto - quase incidental - da questão, trazido à baila pela própria interessada; a autuação, fundamentalmente, ocorreu diante da falta de apresentação de provas robustas da efetividade das despesas glosadas, provas

estas que permanecem ausentes dos autos. Logo, é de se manter também esta parcela do lançamento.

Estornos de despesas financeiras

Como relatado, a interessada busca espeque nos artigos 116e 117 do CTN para dizer que parte dos valores estornados penderia de condição suspensiva que só se verificaria em 10 de maio de 2009, depois de "*cumpridos integralmente os pagamentos* " derivados deste acordo.

Entretanto, o quadro descrito pela interessada deixa claro tratar-se não de condição suspensiva, mas resolutória, uma vez que o eventual descumprimento dos termos do acordo desfará todo o negócio, voltando sua dívida ao *status quo ante*. Logo, aplica-se o disposto no artigo 117 do CTN, que assim estabelece:

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Por fim, a interessada pleiteia seja "*descontado do imposto lançado o prejuízo fiscal que deixou de ser compensado com as bases do IRPJ*", dado que ela, ao estornar os encargos financeiros, creditou a conta de Prejuízos Acumulados, o que implicaria "*diminuir o prejuízos compensáveis com o lucro gerado no exercício*". Entretanto, examinando-se o Relatório de Atividade Fiscal (RAF), constata-se que o Autor do feito já calculou os tributos sempre levando em consideração seus prejuízos acumulados (vejam-se fls. 403, 534, 544, 953).

Ano-calendário de 2001

Receitas de aluguel

A este respeito, a interessada diz haver-se equivocado ao prestar informações ao Fisco, afirmando que os valores encontrados pelo Autor do feito seriam referentes a um contrato anterior, também firmado com Açotec Engenharia e Construção Ltda., o qual previa o pagamento de parcelas mensais iguais a R\$ 37.500,00. Tal justificativa, porém, não explica uma pequena discrepância aritmética: o valor tributado (R\$ 500.000,00) não é múltiplo de R\$ 37.500,00, muito embora corresponda perfeitamente àquilo que se acha consignado na contabilidade da interessada e nos instrumentos contratuais inicialmente entregues ao Fisco. Note-se que a impugnante não explica tal discrepância e, por conseguinte, não há como aceitar, . um negócio pelo outro, principalmente em se levando em consideração que, de acordo com sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (fls. 2.893 e 2.894), os acionistas da impugnante são igualmente sócios da empresa locatária, o que, em face da necessária identidade de interesses entre ambas as sociedades, retira qualquer força probante que pudessem ter tais documentos.

Ressarcimento de IPI

A interessada afirma tratar-se de créditos ainda pendentes de "*confirmação pelo Poder Judiciário*", embora admita já dispor de decisão parcialmente favorável a seu pleito. Efetivamente, examinando-se os rumos tomados pelo processo 2000.72.02.001398-5, verifica-se que ele foi encaminhado à Corte Suprema para exame de recurso extraordinário oposto pela Fazenda da União (fls. 2.895). Ora, não é ocioso recordar que, segundo o artigo 542, § 2º, do Código de Processo Civil, tanto o recurso extraordinário é recebido com efeito apenas devolutivo; logo, inexistente a condição suspensiva a que alude a interessada. Note-se que esta alega que [...] *o simples fato de se registrar uma receita na contabilidade, de valores ainda "a recuperar" e cuja*

efetivação depende de uma decisão judicial, autorizando a compensação, não enseja a ocorrência do fato gerador do IRPJ.

No caso, porém, não se trata de um simples registro contábil, vazio de significado. A interessada passou a dispor de um direito que vai se somar aos demais valores que compõem seu ativo e, por via de consequência, dilatar seu patrimônio. E este acréscimo patrimonial corresponde à definição de fato gerador do Imposto, tal como se encontra determinado pelo CTN (**negrito** acrescentado):

SEÇÃO IV

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os **acréscimos patrimoniais** não compreendidos no inciso anterior.*

Por fim, a impugnante menciona, de passagem, que Acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região haveria "*diminuído sensivelmente*" seus créditos; entretanto, como, em tese, o Poder Judiciário pode ainda vir a reconhecê-los integralmente, tais direitos creditórios subsistem *in totum*, sendo de se manter a autuação neste aspecto.

ANO-CALENDÁRIO DE 2002

Compensação de direito creditório contra a Fazenda da União

De igual sorte, a interessada alega haver pleiteado compensações ainda não homologadas pela DRF de origem. Entretanto, Despacho Decisório lavrado em data posterior acolheu, em parte, seu pleito (fls. 2.896 a 2.898), remanescendo débitos, tendo a interessada encaminhado manifestação de inconformidade à DRJ de Florianópolis. Como bem lembrou o Autor do feito, a Lei n.º 9.430 de 27 de dezembro de 1996, com as alterações da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, assim determina:

Restituição e Compensação de Tributos e Contribuições Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei n.º 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

§2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutoria de sua ulterior homologação.

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

O direito creditório, portanto, é um valor empregado na extinção compensatória dos débitos do contribuinte, sujeita a homologação desta compensação a uma condição não suspensiva, mas resolutoria. No caso presente, portanto, aplica-se o já transcrito artigo 117, inciso II, do CTN: os atos ou negócios jurídicos sujeitos a condição resolutoria reputam-se perfeitos e acabados desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio. E a condição resolutoria, até agora, não se operou, máxime em se considerando o teor do artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição da República. Recorde-se, por fim, que o simples fato de os créditos haverem-se evolido na compensação não invalida o

lançamento, uma vez que, por óbvio, o que se tributa é o acréscimo patrimonial em si, não o destino posteriormente dado a ele - portanto, correto o lançamento.

DA MULTA APLICADA ISOLADAMENTE

Quanto à penalidade aplicável A interessada busca socorro no artigo 112 do CTN, alegando existência de dúvida quanto à penalidade a aplicar. Entretanto, nada existe de impreciso no artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, que, à época, tinha a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

1 - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: [...]IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente O mencionado artigo 2º estabelece:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995.

Curiosamente, a interessada descreve corretamente a ocorrência de duas infrações, mas aferra-se à tese de que tenha existido apenas uma:

Nem se alegue que a legislação tributária prevê penalidades para ações distintas, uma no campo de incidência do IRPJ e outra na falta do recolhimento do imposto por estimativa. Isso porque ainda assim a ação do contribuinte foi uma só, e o máximo que tal situação poderia invocar seria a dúvida quanto a qual delas se aplicaria, a teor do citado art, 112 do CTN, mas jamais ensejar aplicação dupla.

Porém, obviamente, foi exatamente isto o que ocorreu: para duas infrações de natureza diversa, duas punições de natureza diversa. E quase despidendo recordar que a contribuinte, realmente, cometeu irregularidades de dois gêneros diferentes, cada um deles tipificado na lei e apenado de forma distinta. Qualquer outra consideração deve tomada como simples retórica, incapaz de ofuscar a limpidez do texto legal. Por oportuno, estas mesmas considerações aplicam-se, sem qualquer modificação, aos argumentos expendidos pela impugnante sob o título "BRDE - REVERSÕES", já que se trata de um simples caso particular da situação aqui examinada.

Quanto à ausência de transcrição de balancetes de suspensão

Neste ponto, trata-se de imposição da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que assim estabelece:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

Esta determinação foi reiterada pela Instrução Normativa do então Secretário da Receita Federal de nº 93, de 24 de dezembro de 1997, em seus artigos 10, 12 e 15:

[...]Art. 10. A pessoa jurídica poderá:

I - suspender o pagamento do imposto, desde que demonstre que o valor do imposto devido, calculado com base no lucro real do período em curso, é igual ou inferior à soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado;

// - reduzir o valor do imposto àq montante correspondente à diferença positiva entre o imposto devido no período em curso, e a soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado.

[...]Art. 12. Para os efeitos do disposto no art. 10: [...]§ 5º O balanço ou balancete, para efeito de determinação do resultado do período em curso, será:

a) levantado com observância das disposições contidas nas leis comerciais e fiscais;

b) transcrito no livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês. I-] Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringlr-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.

§ 1º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de que trata o "caput" sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

[...]§3º A não escrituração do livro Diário e do LALUR, até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, implicará a desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 10, aplicando-se o disposto no§1º.

Finalmente, cabe ressaltar o que determina o parágrafo único do artigo 142 do Art. 142. [...]Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A constatação da falta de transcrição ora enfocada - e cuja ocorrência a impugnante não contesta - enseja a desconsideração dos balanços ou balancetes empregados na suspensão ou redução e, por óbvio, em caso de procedimento de ofício, a adequada reconstituição dos corretos valores da estimativa e a aplicação da multa em tela.

A interessada ainda alega a ocorrência de confisco; cabe recordar, porém, que o destinatário da vedação imposta pelo artigo 150, inciso IV, da Lei Máxima, é o legislador, não a autoridade tributária, a qual se encontra adstrita ao cumprimento do que determina o parágrafo único do artigo 142 do CTN, já transcrito; por oportuno, saliente-se que este mesmo dispositivo impede o exame dos argumentos atinentes à alegada desproporção entre IRPJ e multa isolada, já que esta foi aplicada em função de expresse imperativo legal.

Quanto aos créditos de ICMS

Aqui, as próprias palavras da contribuinte descrevem em que consiste o crédito presumido de ICMS: um "crédito do imposto, a ser confrontado com os débitos de ICMS gerados dentro do mês de apuração do imposto estadual", um "redutor de despesa

", capaz de provocar a "minoração do valor de imposto a pagar". Como se vê, trata-se de um direito creditório concedido pelo ente tributante deste imposto, a ser empregado na extinção de débitos de igual natureza - logo, aplicam-se a ele, sem maiores lucubrações, as mesmas considerações feitas linhas acima, envolvendo outros direitos similares adquiridos pela interessada:

mais um aumento patrimonial, a ser adequadamente submetido à tributação pelo IRPJ, como determina o artigo 392, inciso I, do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/1999).

RETROATIVIDADE BENIGNA

Encerrando a questão da multa isolada, cumpre apenas salientar que a Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, alterou o artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, que tomou a seguinte feição:

Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]/ - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: [...] b) na forma do art. 1º 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.

Assim, em face do princípio da retroatividade benigna da lei que imponha penalidades menos severas, o percentual desta multa deve ser reduzido a 50%.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

A interessada pede seja observado o resultado do processo n.º 2000.72.03.000021-5, no qual questiona a constitucionalidade da limitação imposta à compensação de prejuízos fiscais, caso lhe venha a ser definitivamente favorável. Trata-se de um pedido formulado apenas em tese, e cujo exame escapa à competência desta DRJ, uma vez que apenas às Delegacias da Receita Federal do Brasil incumbe a administração de créditos tributários e, por conseguinte, a aplicação dos dispositivos das decisões judiciais.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual reitera os seus argumentos de defesa. Em apertada síntese, tendo em vista o quanto já relatado a respeito da impugnação, veja-se o que adverte o contribuinte em seu recurso voluntário:

II.1.1 - Dos créditos de IPI lançados na conta Impostos e Contribuições a Recuperar.

A recorrente procedeu ao registro, em sua contabilidade do valor já discriminado, valor esse que restou bem esclarecido ao Sr. Fiscal por ocasião da Intimação Fiscal n.º 09, que decorria da aquisição de insumos, materiais primas e materiais de embalagem utilizados pela empresa cuja alíquota do imposto era reduzida a zero, isenta ou não tributada.

No entanto, o referido crédito ainda hoje pende de confirmação pelo Poder Judiciário, pois está em discussão na ação que levou o n.º 2000.72.02.001398-5, à época da fiscalização aguardando deliberação do Superior Tribunal de Justiça, conforme andamento processual anexado à impugnação.

Registre-se que a decisão prolatada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a que a Fazenda nacional interpôs ainda recurso, limitou o aproveitamento do crédito reclamado aos cinco anos que precederam o ajuizamento da ação, o que por só já diminui sensivelmente o valor a ser compensado.

Ainda hoje, decorridos praticamente 5 anos desde a apresentação da impugnação, a matéria ainda aguarda julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (extrato anexo).

Ora Exas, o simples fato de se registrar uma receita na contabilidade, de valores ainda "a recuperar" e cuja efetivação depende de uma decisão judicial, autorizando a compensação, não enseja a ocorrência do fato gerador do IRPJ.

[...]

O fato gerador somente ocorrerá com o trânsito em julgado da decisão judicial, que reconheça efetivamente o direito ao crédito pleiteado pelo contribuinte, na exata proporção que lhe reconheça o Poder Judiciário, pois, conforme já salientado e comprovado acima, a própria legislação que rege a compensação veda o aproveitamento antes do trânsito em julgado.

A propósito, relembramos a Solução de Consulta n.º 183, de 02 de outubro de 2003, da 108 Região Fiscal assim decidiu:

“ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ EMENTA: RECUPERAÇÃO DO TRIBUTO INDEVIDO.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE OU POR AÇÕES JUDICIAIS PRÓPRIAS.

Os valores dos tributos e contribuições sociais computados originariamente como redutores do lucro real, passíveis de recuperação em face de decisão judicial irreversível, devem ser adicionados à base de cálculo do IRPJ.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 4506, de 1964, art. 44, inciso II; Decreto n.º 3000, de 1999 (RIR), arts. 251, parágrafo único, 277, 3_4_§, parágrafos 2º e 6º, e 392 inciso II " ' Embora sucinta, a decisão acima é bastante clara ao determinar a incidência do IRPJ deve se dar sobre valores de tributos passíveis de recuperação em face de declaração de inconstitucionalidade ou por ação própria em face de decisão judicial irreversível.

II.1.2 - Dos créditos de PIS recuperados extemporaneamente, compensado com débitos de COFINS, PIS, IRPJ e CSLL

Ainda na fase de fiscalização a Recorrente deixou bem claro que “a compensação ora em ` referência está sendo objeto de litígio administrativo nos autos do processo 13982000274103-95, no qual restou não homologada a compensação e a empresa apresentou os recursos cabíveis” Não houve o reconhecimento da procedência do creditamento pela SRF, está ausente a “ulterior homologação”, condição imposta pelo artigo 74 da lei 9430/96 para reconhecimento definitivo da compensação, o que impõe desde logo a sua não tributação.

Pelo contrário, houve por parte da SRF a decisão de rejeitar as compensações efetuadas, e a intimação, constante da decisão lavrada no processo acima, para pagamento das compensações efetuadas, sob pena de inscrição do débito em dívida ativa.

II.2.1 - Pagamentos efetuados às empreiteiras MANUGER, CABRAL, AULER E ALVES, DARIZ E FLORES E FOBRITESC

[...]

[...] bastante relevante é o fato dos atos que sustentam essa parte do lançamento terem sido objeto da respectiva investigação na seara criminal, inclusive com a instauração da Ação Penal 2002.72.02.001782-3, perante o Juízo da 18 Vara da Justiça Federal de Chapecó, que após o trâmite do processo penal, com a ampla produção de provas, tanto

pelos sócios e funcionários da Impugnante como pelo Ministério Público, foi lavrada sentença ABSOLUTÓRIA, conforme faz prova a sentença anexada.

[...]

Como se vê facilmente, judicialmente, em sede de ação penal tendente a apurar a verdade real dos fatos, em nenhum momento restou comprovado que os valores pagos pela Recorrente eram diversos daqueles pagos à contratada MANUGER, cujos fatos são idênticos aos relatados com relação às demais empresas cuja glosa foi efetuada.

A decisão singular cita trechos isolados da indigitada sentença, divorciada do contexto. No entanto, a sua leitura na integralidade é esclarecedora: a alegada manipulação dos documentos fiscais não restou comprovada, e a convicção firmada pela esfera judicial penal é justamente contrária às alegações firmadas no relatório fiscal que embasam o lançamento e a glosa, asseverando a total improcedência das acusações formuladas à Recorrente, repetidas na presente autuação.

Se o Judiciário já firmou essa convicção, descabe nesse foro de discussão firmar entendimento diverso, o que por analogia impõe a desconsideração de todas as glosas efetuadas, e seus reflexos no IRPJ e multa isolada lançados.

II.2.2 - DA GLOSA DOS PAGAMENTOS EFETUADOS À EMPRESA EXCLUSIVA FOMENTO COMERCIAL LTDA

A impugnação se fez acompanhar dos documentos que regularam a relação negocial, bem como relatórios de inspeção confeccionados pela empresa contratada à época dos serviços por ela prestados, além da empresa contratada ter registrado em sua contabilidade todos os valores pagos pela empresa, levando-os à tributação e recolhendo os tributos decorrentes.

Se houvesse algum interesse de ludibriar o fisco, certamente os pagamentos não teriam sido levados à tributação, pois o efeito tributário restou anulado, com a geração de uma despesa dedutível na Recorrente e uma receita tributável na empresa contratada.

Essa questão é importantíssima pois revela que não houve prejuízo ao fisco federal. Há sim, com o procedimento de glosa uma tributação indevida, que adicionado aos valores recolhidos pela contratada importam em pagamento de tributo em duplicidade.

II.3 - DAS REVERSÕES DE VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA EM FACE DAS REPACTUAÇÕES COM INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

[...]

II.3.2 - Da repactuação levada a efeito junto ao BRDE matéria não apreciada na decisão singular

No item 9.2.3 do relatório de fiscalização consta situação análoga aquela acima descrita, decorrente da repactuação com o BRDE. As alegações inseridas na impugnação não foram sequer apreciadas pela decisão de primeiro grau, daí porque a reprimamos na integralidade.

A reversão da variação monetária para esse fim, foi lançada no ano de 2001, sendo que os valores mais significativos, no valor de R\$ 670.386,64 e R\$ 174.618,79 foram debitados na conta “Reversão da Variação Monetária Passiva - Outras Receitas.

Essa conta, logicamente por se tratar de outras receitas e conta de resultado, cujos valores foram oferecidos à tributação do IRPJ e CSSL, conforme reconhece o próprio Sr. Fiscal, ao afirmar que “Vale salientar desde logo que a conta 171-6 Reversão Provisão Variação Passiva - Outras Receitas, letras c e e anterior, compôs a apuração do

resultado anual do exercício como receita, (base de cálculo do IRPJ e CSSL); conforme apuração do resultado

Ocorre que no parágrafo seguinte, o Sr. Fiscal de forma contraditória e contrária à natureza dos fatos, eis que está relatado por ele e provado na documentação constante do processo que os valores foram efetivamente tributados, assim pondera:

“Pelas mesmas razões ameadas no item 3.3.2 do presente Relatório, (...) consideramos como Base de Cálculo Mensal do IRPJ os valores escriturados pelo contribuinte a crédito da conta 1716 Reversão Provisão Variação Passiva - Outras Receitas.”

- E da análise das planilhas que recompõe a demonstração anual do IRPJ, ano base 2001, bem como o demonstrativo da composição da Multa Isolada, extrai-se que a autoridade fiscal lançou os valores correspondentes a essas duas contas na coluna 11 da planilha de apuração da Multa Isolada.

Ora, se o próprio Sr. Fiscal reconheceu que os indigitados lançamentos foram oferecidas à tributação, como se conceber que tais valores sejam considerados para fins de apuração do tributo ou da multa isolada?

II.4 - DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS

Restou ainda incluído na base de cálculo do IRPJ os valores relativos ao crédito presumido de ICMS a que a Recorrente-faz jus por força do art. 18, Anexo 2 do RICMS/SC aprovado pelo Decreto 2870/2001.

O referido crédito presumido é concedido pelo fisco catarinense para escrituração como crédito do imposto, a ser confrontado com os débitos de ICMS gerados dentro do mês de apuração do imposto estadual. Não se trata de direito de crédito capaz de configurar o fato gerador do imposto sobre a renda, mas sim um redutor de despesa, na medida em que tais valores resultarão em aumento do saldo de créditos de ICMS, por conseqüência determinando minoração do valor de imposto a pagar.

[...]

Ora, tendo o crédito de ICMS natureza meramente contábil escritural, não há como pretender a equiparação do crédito presumido à receita tributável pela via do IRPJ, se assim fosse, forçoso seria a tributação de todos os créditos de icms e IPI devidos pela sistemática da não cumulatividade.

II.5 - DA MULTA ISOLADA

II.5.1 - DA IMPOSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO DA MULTA ISOLADA SOBRE AS MESMAS BASES DA MULTA DE OFÍCIO - DUPLICID _ DE PENALIDADE

A autoridade lançadora fez incidir a multa isolada, prevista no art. 44 §1º, IV da lei 9.430/96 sobre as mesmas bases sobre a qual restou lançada a multa de ofício, e no ano de 2001/2002, pela falta de transcrição dos balancetes de suspensão/redução do IRPJ para o Livro Diário.

[...]

Com efeito, sobre as mesmas supostas infrações apontadas no relatório de fiscalização, restou aplicada a multa de ofício do lançamento, e a multa isolada, prevista no art. 44 § 1º da lei 9.430/96.

Evidentemente estamos diante de um “bis in idem”, que se revela na aplicação de duas multas, duas penalidades sobre uma única infração tributária, e não sobre duas condutas. Ao supostamente deixar de levar à tributação uma determinada quantia, está se

praticando uma única conduta eventualmente infringente da legislação tributária, que é deixar de apurar e pagar o imposto devido, e não duas condutas passíveis de dupla penalização

II.5.2 - DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA PELA MERA FALTA DE TRANSCRIÇÃO DOS BALANCETES PARA O LIVRO DIÁRIO - IRREGULARIDADE FORMAL - NÃO ENQUADRAMENTO NA SITUAÇÃO PREVISTA NO ART. 44 § 1º, IV, da LEI 9430/96

O lançamento fiscal, nos anos-calendário 2001 e 2002 aplicou linearmente a multa isolada sobre a base estimada do IR, calculada nos moldes do art. 2º da lei 9430/96, alegando a ausência de transcrição dos balancetes de suspensão do imposto (art. 35 da lei 8.981/95).

A autoridade fiscal não nega a existência dos balancetes e seu conteúdo, vale dizer, restou reconhecido que guardam estrita relação com a escrituração fiscal, com a apuração do Imposto de Renda e com a contabilidade empresarial.

Ou seja, a infração meramente formal, de não proceder a transcrição dos balancetes de suspensão/redução, a impugnante restou penalizada em cerca de R\$ 1.200.000,00 (Hum milhao e duzentos mil reais), ao passo que o valor do IRPJ, muito superior ao valor do imposto lançado.

A simples irregularidade formal não pode dar suporte ao lançamento de multa maior que a própria infração material localizada pela auditoria fiscal, principalmente porque a autoridade fiscal não questionou em nenhum momento autenticidade dos balancetes, pois extraiu sua autenticidade da análise global dos controles da empresa.

A ausência de proporcionalidade à sanção aplicada é flagrante. Não se pode a pretexto de se coibir irregularidades formais lançar mão da aplicação de penalidades que acabam por onerar muito mais que o próprio tributo que a União deseja receber, no caso o IRPJ.

II.5.3 - DA DESPROPORCIONALIDADE E EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA

[...]

Também no que toca à incidência da cumulação da multa de ofício com a multa isolada, se repete a situação de confisco, pois o patamar da multa aplicada se transforma em 150% do tributo, portanto, superior ao montante do tributo.

II. 6 - DA RECEITA DE LOCAÇÃO – CRÉDITOS CONTABILIZADOS EM JUNHO/AGOSTO/NOVEMBRO DE 2001

No item 5.2 do relatório de fiscalização está descrita situação relativa a lançamentos efetuados pela Recorrente nos meses citados acima, sobre os quais foram solicitadas informações.

Restou consignado no decorrer do processo de fiscalização que decorria do recebimento de valores de locação de equipamentos e imóveis, cujos contratos foram exibidos e estão anexados aos autos.

Ocorre que tal informação foi fruto de equívoco. Em verdade, esses três instrumentos contratuais logo em seguida à sua celebração, devido ao cancelamento de negócios celebrados pela empresa Açotec Engenharia e Construções, tais contratos foram objeto de rescisão contratual, conforme faz prova a cópia juntada. No afã de rapidamente responder a Intimação Fiscal acabou a Recorrente por se equivocar e prestar informação equivocada, prestando a explicação correta por ocasião da Impugnação, ou seja, tais pagamentos decorrem do Contrato de Locação celebrado ainda em 01.03.1995, cuja

cópia anexamos, na qual restou celebrada locação de equipamentos ao valor de R\$ 37.500,00 por mês.

Tais valores foram lançados, mês a mês na contabilidade da impugnante, conforme fazem prova as cópias anexadas, e submetidos regularmente à tributação. Juntamos também cópia do Livro Razão que demonstra a evolução da conta, mensalmente, que vinha se acumulando.

O que ocorreu nos meses indicados pelo fisco foi o recebimento, pela impugnante, de valores pendentes, mas que já haviam sido submetidos à tributação pela Recorrente, pois está sujeita ao regime de competência.

Alega a decisão recorrida, não haver correlação entre o "valor do aluguel" e o "valor registrado".

do aluguel - R\$ 37.500/mês - e o valor registrado - R\$ 500.000,00 - não serem proporcionais.

múltiplos. No entanto reconhece a decisão "muito embora corresponda" perfeitamente àquilo que se acha consignado na contabilidade da interessada e nos instrumentos contratuais inicialmente entregues ao Fisco.

Ora Exas, aqui se vale a decisão de um mero fator aritmético para desqualificar o teor de documentos celebrados conforme as leis nacionais e levados a registro na contabilidade em perfeita consonância com as exigências formais.

Diante disso, e da demonstração cabal do ora alegado, requer sejam retiradas do presente Auto de Infração a tributação levada a efeito sobre esses valores.

Em 29/12/2009 foi anexado aos autos um pedido de desistência parcial do recurso voluntário para fins de inclusão de parte do débito tributário no parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009, *in verbis* (fls. 2.998 do *e-processo*):

A desistência parcial envolve apenas o crédito tributário relativo à incidência do imposto e da contribuição sobre a base de cálculo de R\$ 1.100.000,00, encontrada pela fiscalização no ano calendário de 1999, e que decorre da redução do montante da dívida da recorrente, conforme exposto no item 3.3.2 do Relatório de Atividade Fiscal que compõe o presente processo. O valor da tributação, discriminado na tabela abaixo, decorre da aplicação da alíquota do imposto e do respectivo adicional, bem como da contribuição sobre o lucro líquido, originalmente exigia no processo 13982000563/2004-75, posteriormente juntado a estes autos.

Declara, ainda, que em relação ao objeto da desistência, renuncia a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundamentam o referido recurso.

A desistência parcial, em face disso, refere-se aos seguintes débitos, a serem incluídos no citado parcelamento, acompanhados dos respectivos encargos (multa, juros):

Código	Exercício (Período Base)	Valor do Débito (principal)
2917	1999	R\$ 251.000,00
2973	1999	R\$ 99.000,00

Como consequência do pedido de desistência parcial, a Unidade de Origem (fls. 3.001/3.005 do *e-processo*) fez um levantamento do débito de IRPJ e CSLL do período e identificou que após a inclusão do montante reconhecido como devido em parcelamento, subsistiu nos presentes autos, para o ano-calendário de 1999, um saldo

devedor remanescente de R\$ 35.778,45 para o IRPJ (código 2917) e de R\$ 34.779,99 para a CSLL (código 2973).

É o relatório do necessário.

Manifestação do contribuinte sobre a diligência

Em sua manifestação, o contribuinte informa ter anexado “*todas as decisões prolatadas nos autos, desde a sentença até acórdão derradeiro prolatado pelo STF, o qual julgou o feito desfavoravelmente aos interesses da recorrente, tendo transitado em julgado em 31.05.2011, conforme faz prova a certidão de trânsito em julgado anexa, lançado às fls. 676 do processo. Logo, comprova-se o encerramento do processo judicial e o seu resultado final, contrário ao creditamento de IPI pretendido pelo contribuinte*” (fls. 3044 do e-processo).

Resposta da fiscalização

Tendo em vista o informado pelo contribuinte, a fiscalização o intimou para “*demonstrar (com documentos hábeis) qual foi o tratamento contábil dado aos créditos escriturados relativos a ‘Valor de crédito de IPI não registrado nos anos calendário 1999 a 2000’, na conta ‘194-5 IPI 1993 a 1998 0 Impostos e Contribuições a Recuperar – Ativo’, no valor de R\$ 1.781.713, 98 (hum milhão setecentos e oitenta e um mil setecentos e treze reais e noventa e oito centavos). A contrapartida desse lançamento contábil se deu a crédito da conta ‘675-0 Lucros Acumulados’, em 31/12/2001*” (fls. 3113 do e-processo).

Esclarecimentos do contribuinte

A respeito do tratamento contábil dado aos créditos escriturados, o contribuinte esclareceu que (fls. 3124/3125 do e-processo):

- 1) Conforme informa a Recorrente em seu Recurso apresentado ao CARF (item II.1.1), o registro dos créditos de IPI lançados na conta Impostos e Contribuições a Recuperar haviam sido informados na contabilidade apenas para fins de controle e registro, sem terem sido efetivamente apropriados pela empresa.
- 2) Os créditos eram objeto de discussão nos autos 2000.72.02.001398-5, cujo desfecho compõe o objeto original da presente diligência, e conforme já está evidenciado nos autos, a decisão que transitou em julgado não validou o creditamento pretendido pela Recorrente, que antes do trânsito em julgado não poderia realizar qualquer apropriação em face do disposto no art. 170-A do Código Tributário Nacional e no art. 74 § 12º, d) da lei 9430/96.

Logo, respondendo objetivamente ao solicitado na complementação à diligência fiscal, em face do desfecho desfavorável no processo judicial os créditos jamais foram objeto de apropriação pela empresa, que deles não se utilizou para

compensar quaisquer créditos tributários, não gerando qualquer efeito financeiro e nem patrimonial.

[grifamos]

Relatório conclusivo da diligência

Ao cabo de todas as intimações da Unidade de Origem e todos os esclarecimentos prestados pelo contribuinte, foi produzido o seguinte relatório conclusivo (fls. 3159/3161 do *e-processo*):

Trata-se de Diligência determinada pela Resolução nº 1301.001.073 da 1ª Seção de Julgamento da 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF, exarada nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 13982000564/2004-10, e que tem por desiderato verificar o resultado final da ação judicial nº 2000.72.02.001398-5.

Conforme se apura do item 5.3 do Relatório de Atividade Fiscal – Auto de Infração de IRPJ (anexo Volume I), a época do lançamento, a autoridade fiscal identificou na escrituração do contribuinte (em 31/12/2001) a contabilização de direito denominado “Valor de crédito de IPI não registrado nos anos calendários 1999 a 2000”, na conta “194-5 IPI 1994 a 1998 - Impostos e Contribuições a Recuperar - Ativo” (Fls. 557/558 do Processo Administrativo Fiscal), no valor de R \$ 1.781.713,98 (Hum milhão setecentos e oitenta e um mil setecentos e treze reais e noventa e oito centavos).

A contrapartida desse lançamento contábil se deu a crédito da conta “675-0 Lucros Acumulados”, conforme se infere dos documentos de Fls. 557/558 do Processo Administrativo Fiscal.

De acordo com as respostas às intimações lavradas a época do lançamento, o sujeito passivo esclareceu que tais créditos referem-se “a crédito de IPI apurado pela empresa referente a aquisições que efetuou, de 01.06.1992 em diante, de insumos, matéria prima e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos sem incidência do imposto. (isentos, NT ou alíquota zero)”.

Acrescentou ainda que tais “créditos não foram aproveitados na época da aquisição dos insumos e são objetos de pleito judicial na ação 2000.72.02.001398-5 a qual encontra-se em trâmite junto aos Tribunais Superiores, sendo que o julgamento levado a efeito pelo TRF 4ª Região, teve julgamento pela sua procedência parcial”.

Ainda que a ação judicial mencionada não houvesse transitado em julgado a época da autuação, a autoridade fiscal considerou tais créditos passíveis de compor a apuração do IRPJ, pelos motivos amiudados no Relatório de Atividade Fiscal (páginas 32/33) e aqui transcritos.

(...)

Em que pese O direito escriturado pelo contribuinte pender ainda de decisão judicial definitiva, prevalece o fato de que a própria fiscalizada procedeu ao seu registro contábil, desta forma, não discutimos o mérito da existência do suposto direito de crédito de IPI, mas apenas seu reconhecimento como receita, visto que o próprio contribuinte entendeu ser detentor do Crédito e o registrou em sua contabilidade.

É de se destacar que tais “créditos” foram utilizados parcialmente pelo Contribuinte para amortizar prejuízo contábil. (Fls. 558)

Neste diapasão, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n.º 750, de 29 de dezembro de 1993, abordando o Princípio Contábil da Competência, esclarece em seu artigo 9º, parágrafo 3º, que:

“§ 3 ªAs receitas consideram-se realizadas:

I- (.....)

II - (...)

III - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

Considerando que o lucro real das pessoas jurídicas é obtido através do lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas ou prescritas pela legislação de regência, (artigo 247 do RIR/99), e que determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período, com observância das Leis comerciais, (parágrafo 1º do artigo 247 do RIR/99), concluímos que qualquer alteração neste valor, para fins de obtenção da base oponível, deverá ser expresso por Lei.

Neste sentido, e cingindo-se ao lançamento contábil efetuado pela autuada, há de se considerar o crédito do IPI escriturado pelo contribuinte como receita da empresa, pois não existe na legislação que disciplina o IRPJ qualquer norma que justifique a exclusão desta receita da base de cálculo do Lucro Real.

A Diligência ora levada a termo tem por desiderato verificar o resultado final da referida ação. Para tanto, foram encaminhadas intimações para a Procuradoria da Fazenda Nacional e também para o sujeito passivo.

Da resposta carreada pelo intimados, se apurou que no âmbito do Recurso Extraordinário 562.179 o pleito (direito ao creditamento) do sujeito passivo foi negado.

Contudo, ainda que a decisão judicial final tenha sido no sentido de que o direito contabilizado pelo sujeito passivo não lhe assiste, por meio de Termo cientificado em 27.03.2023, o sujeito passivo foi requestado a demonstrar qual foi o tratamento contábil atribuído ao referido crédito, visto que, como já mencionado, tais créditos foram utilizados para incremento da conta denominado “675-0 Lucro Acumulados” e utilizados para compensar prejuízos contábeis. (Fls. 558).

Em resposta carreada em 02/05/2023, a diligenciada aduz que “(..) os créditos jamais foram objeto de apropriação pela empresa, que deles não se utilizou para compensar quaisquer créditos tributários, não gerando qualquer efeito financeiro ou patrimonial”. Contudo, não foram juntadas cópias dos registros contábeis, pelo que, subsiste o motivo que fundamentou a autuação, qual seja, a criação de um ativo na contabilidade do sujeito passivo na forma já alhures descrita. (Fls. 32/33 do Processo Administrativo Fiscal).

Sendo assim, não foi possível apurar os desdobramentos contábeis relacionados ao crédito a época contabilizado, por exemplo, se houve o estorno, se o lucro acumulado que o referido crédito compôs foi distribuído etc., pelo que, opino, pela manutenção do lançamento na parte tratada na presente Diligência.

É o relatório.

Conforme determinado na parte final da Resolução CARF já mencionada, fica o sujeito passivo intimado a no prazo de 30 dias se pronunciar sobre a presente Informação Fiscal.

[grifamos]

Manifestação do contribuinte sobre o relatório conclusivo

Em sua última manifestação nos autos, o contribuinte afirmou que “O Sr. Auditor, por sua vez, extrapolando o que foi determinado por este órgão, mesmo após devidamente concluída a diligência nos termos do exarado por esse Conselho, inovou e ampliou seu objeto, exigindo informações impertinentes e que extrapolam o aspecto temporal do lançamento” (fls. 3170 do *e-processo*).

Os autos finalmente retornam para julgamento.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Como visto pelo breve relato do caso, discute-se nos autos lançamento para cobrança de IRPJ, CSLL, multa de ofício de 75% e multa isolada, em razão da verificação das supostas infrações:

- a) glosa de despesas relacionadas à Exclusiva Fomento Comercial S/A (ano calendário 1999);
- b) glosa de pagamentos efetuados a diversas empreiteiras (ano calendário 1999)
- c) estornos de despesas financeiras
- d) receitas de aluguel (ano calendário 2001)
- e) ressarcimento de IPI (ano calendário 2001)
- f) compensação de direito creditório contra a Fazenda da União (ano calendário 2002)
- g) créditos de ICMS que foram considerados apenas para cálculo da multa isolada; e
- h) BRDE – reversões

Desde já, é imprescindível destacar que o contribuinte apresentou petição solicitando desistência parcial de seu recurso voluntário no que diz respeito aos valores

constantes do item 3.3.2 do Relatório de Atividade Fiscal que compõe o presente processo e que trata do lançamento realizado a débito de R \$ 1.100.000,00 (hum milhão e cem mil reais) na conta “951-2 Banco do Brasil 95/00131-X Empréstimos e Financiamentos - Passivo” e a crédito da conta “676-9 Prejuízos acumulados”, no ano-calendário de 1999, veja-se (fls. 2998 do *e-processo*):

AÇOTEC ENGENHARIA INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA, inscrita no CNPJ sob nº 75401356/0001-38 requer, para efeito do que dispõe a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a desistência **parcial** do Recurso Voluntário apresentado nos presentes autos, que envolve lançamento a título de IRPJ e CSLL.

A desistência parcial envolve apenas o crédito tributário relativo à incidência do imposto e da contribuição sobre a base de cálculo de R\$ 1.100.000,00, encontrada pela fiscalização no ano calendário de 1999, e que decorre da redução do montante da dívida da recorrente, conforme exposto no item 3.3.2 do Relatório de Atividade Fiscal que compõe o presente processo. O valor da tributação, discriminado na tabela abaixo, decorre da aplicação da alíquota do imposto e do respectivo adicional, bem como da contiruisão sobre o lucro líquido, originalmente exigina no processo 13982000563/2004-75, posteriormente juntado a estes autos.

Trata-se de lançamento objeto do tópico II.3.1 do recurso voluntário o qual não será objeto do presente acórdão.

Quanto às demais infrações, vejamos cada uma delas em tópico próprio.

Dos créditos de IPI lançados na conta Impostos e Contribuições a Recuperar

Como visto anteriormente, o contribuinte teria lançado em seu registro contábil créditos de IPI passíveis de recuperação, o que, todavia, ainda se encontrava pendente de decisão judicial.

A DRJ/BHE manteve a autuação nesse aspecto por considerar que com o simples registro contábil o contribuinte passaria a *dispor de um direito que vai se somar aos demais valores que compõem seu ativo e, por via de consequência, dilatar seu patrimônio. E este acréscimo patrimonial corresponde à definição de fato gerador do Imposto, tal como se encontra determinado pelo CTN* (fls. 2932 do *e-processo*).

O contribuinte, a seu turno, defende que o simples fato de se registrar uma receita na contabilidade, de valores ainda “a recuperar” e cuja efetivação depende de uma decisão judicial, autorizando a compensação, não enseja a ocorrência do fato gerador do IRPJ.

De fato, a nosso ver, tem-se que em tais casos os valores somente significarão riqueza tributável com o trânsito em julgado da decisão judicial reconhecendo efetivamente o direito ao crédito pleiteado.

Somente com a decisão judicial irrecorrível que os valores dos tributos e contribuições sociais computados originariamente como redutores do lucro real, passíveis de recuperação, devem ser adicionados na base de cálculo do imposto.

Pela análise das folhas 2.915 do *e-processo* constata-se que a ação judicial mencionada pelo contribuinte como pendente de decisão judicial definitiva se trata do Recurso Extraordinário n.º 562.719, cujo julgamento aconteceu em 14/12/2009, como se verifica pelo sítio do próprio STF. Ou seja, depois de proferido o acórdão da DRJ/BHE e protocolado o recurso voluntário ora analisado. E por se tratar de processo físico, não consta do sítio eletrônico o conteúdo do que fora decidido, razão pela qual não é possível confirmar se o crédito pleiteado pelo contribuinte fora confirmado ou não.

Os autos foram convertidos em diligência, oportunidade na qual o contribuinte trouxe a informação de que a decisão judicial transitada em julgado teria sido desfavorável ao seu pleito, ou seja, contrário ao creditamento de IPI pretendido.

Ressalte-se que para a fiscalização, independentemente do resultado da ação judicial, tais créditos seriam passíveis de compor a apuração do IRPJ, já que o próprio contribuinte teria procedido ao seu registro contábil, reconhecendo tal receita.

Não custa repisar, à época do lançamento, a autoridade fiscal identificou na escrituração do contribuinte a contabilização de direito denominado “Valor de crédito de IPI não registrado nos anos calendários 1999 a 2000”, na conta “194-5 IPI 1994 a 1998 - Impostos e Contribuições a Recuperar - Ativo”, no valor de R\$ 1.781.713,98. A contrapartida desse lançamento contábil se deu a crédito da conta “675-0 Lucros Acumulados”.

Ainda segundo consta do relatório fiscal (fls. 34/35 do *e-processo*):

É de se destacar que tais "créditos" foram utilizados parcialmente pelo Contribuinte para amortizar prejuízo contábil. (Fls. 558)

Neste diapasão, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n.º 750, de 29 de dezembro de 1993, abordando o Princípio Contábil da Competência, esclarece em seu artigo 9º, parágrafo 3º, que:

“§3º As receitas consideram-se realizadas:

I - (.....)

II - (...)

III - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

Considerando que o lucro real das pessoas jurídicas é obtido através do lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas ou prescritas pela legislação de regência, (artigo 247 do RIR/99), e que determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período, com observância das Leis comerciais, (parágrafo 1º do artigo 247 do RIR/99), concluímos que qualquer alteração neste valor, para fins de obtenção da base opoável, deverá ser expresso por Lei.

Neste sentido, e cingindo-se ao lançamento contábil efetuado pela autuada, há de se considerar o crédito do IPI escriturado pelo contribuinte como receita da empresa, pois não existe na legislação que disciplina o IRPJ qualquer norma que justifique a exclusão desta receita da base de cálculo do Lucro Real.

A corroborar com o exposto, a Unidade de Origem foi precisa ao analisar o desfecho do presente caso, veja-se mais uma vez (fls.3161 do *e-processo*):

Contudo, ainda que a decisão judicial final tenha sido no sentido de que o direito contabilizado pelo sujeito passivo não lhe assiste, por meio de Termo cientificado em 27.03.2023, **o sujeito passivo foi requestado a demonstrar qual foi o tratamento contábil atribuído ao referido crédito, visto que, como já mencionado, tais créditos foram utilizados para incremento da conta denominado “675-0 Lucro Acumulados” e utilizados para compensar prejuízos contábeis. (Fls. 558).**

Em resposta carreada em 02/05/2023, a diligenciada aduz que “(..) os créditos jamais foram objeto de apropriação pela empresa, que deles não se utilizou para compensar quaisquer créditos tributários, não gerando qualquer efeito financeiro ou patrimonial”. Contudo, **não foram juntadas cópias dos registros contábeis, pelo que, subsiste o motivo que fundamentou a autuação, qual seja, a criação de um ativo na contabilidade do sujeito passivo na forma já alhures descrita. (Fls. 32/33 do Processo Administrativo Fiscal).**

Sendo assim, **não foi possível apurar os desdobramentos contábeis relacionados ao crédito a época contabilizado, por exemplo, se houve o estorno, se o lucro acumulado que o referido crédito compôs foi distribuído etc.**, pelo que, opino, pela manutenção do lançamento na parte tratada na presente Diligência.

Não concordamos com a manifestação do contribuinte no sentido de que a diligência teria extrapolado os seus limites. Foi solicitado na resolução que a Unidade de Origem analisasse *“quais foram as consequências práticas do julgado, tornando assim possível identificar se houve efetivo acréscimo patrimonial passível de tributação, tal como escriturado pelo contribuinte”*.

E a Unidade de Origem respondeu que, independente de o resultado da ação judicial ter sido desfavorável, tais créditos foram utilizados para incremento da conta denominada 675-0 Lucro Acumulados e utilizados para compensar prejuízos contábeis, no que resultou na “criação de um ativo na contabilidade”, passível de tributação,

não tendo o contribuinte comprovado “*por exemplo, se houve o estorno, se o lucro acumulado que o referido crédito compôs foi distribuído etc*”.

Assim, mantenha-se o lançamento nesse ponto.

Dos créditos de PIS recuperados extemporaneamente, compensado com débitos de COFINS, PIS, IRPJ e CSLL

O contribuinte também deixou de oferecer à tributação o ganho patrimonial correspondente a supostos créditos de PIS indevidamente pagos, os quais foram utilizados em declaração de compensação.

Sucedo que a mencionada compensação deixou de ser homologada o que se tornou objeto de disputa nos autos do PAF n.º 13982.000274/2003-95.

A esse respeito, a DRJ/BHE entendeu que o contribuinte deveria ter considerado o ganho patrimonial, independente da confirmação do crédito, tendo em vista se tratar a declaração de compensação de hipótese de extinção sujeita a uma condição resolutória, razão pela qual a sua simples entrega deveria implicar no reconhecimento do crédito.

Todavia, assim como no caso dos créditos de IPI, entendemos que a tributação do ganho do capital em questão passaria pela apuração do efetivo *quantum* do direito creditório reconhecido, o que somente seria possível pela análise do próprio PAF n.º 13982.000274/2003-95, cujo julgamento se deu em 28/11/2013 pela 4ª Câmara da 3ª Turma Ordinária da Terceira Seção deste Conselho Administrativo, via acórdão de n.º 3403-002.661 o qual não foi objeto de recurso especial.

Pela leitura do mencionado acórdão verifica-se que a única discussão remanescente sobre o crédito envolveria a sua correção monetária, veja-se:

Discute-se neste caderno processual exclusivamente à correção monetária dos créditos, esses reconhecidos por sentença judicial, acatado pela Autoridade Fiscal.

A irrisignação trazida no recurso está diretamente vinculada atualização monetária em decorrência da metodologia adotada pela Administração, que utiliza a UFIR, como se vê da leitura da ementa do Acórdão 07-26.896 de 2 de setembro de 2011 da DRJ/FNS.

A reforçar o exposto vejamos também a ementa do julgado:

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. UFIR. A UFIR é o meio pelo qual busca a manter o valor da moeda. Assim, o valor desembolsado deve ser dividido pelo valor atribuído a UFIR no dia do pagamento, obtendo desse modo a quantidade de UFIR, quando convertida em moeda corrente deverá ser obtida pela multiplicação do valor da UFIR vigente naquela data. Recurso Negado.

Também é possível constatar que o crédito tributário em questão foi reconhecido por sentença judicial transitada em julgada a qual tratou de especificar de maneira precisa o seu *quantum*. Por tal razão, entendemos que a discussão a respeito do crédito ou método de correção monetária é irrelevante ao presente caso, no qual deve ser aplicado o entendimento exarado na Solução de Consulta n.º 222/2002 e no Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 25/2003, os quais seguem respectivamente transcritos:

Ementa Recuperação de Tributo indevido. Declaração de Inconstitucionalidade ou por ações próprias Os valores dos tributos e contribuições recuperados em face da declaração de inconstitucionalidade pelo STF, com efeito “erga omnes ou por meio de ações judiciais, com trânsito em julgado da decisão judicial, os quais foram deduzidos anteriormente na determinação do lucro real, integram a base de cálculo da CSLL.

Art. 1º Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Em sendo assim, tais valores deveriam ter sido computados na determinação do lucro do contribuinte, razão pela qual mantem-se o lançamento no ponto.

Pagamentos efetuados às empreiteiras MANUGER, CABRAL, AULER E ALVES, DARIZ E FLORES E FOBRITESC

A Autoridade Fiscal questionou uma série de pagamentos realizados para pagamentos por prestações de serviços, os quais, todavia, discrepavam excessivamente do preço inicialmente pactuado em contrato.

Para o contribuinte, tais pagamentos seriam regulares e perfeitamente normais, posto previstos nas próprias disposições contratuais, retificadas por meio de aditivos, os quais autorizariam o ajuste dos montantes devidos a depender da complexidade do serviço.

A esse respeito, não nos parece razoável as diferenças identificadas entre os valores contratados e os valores insertos nas planilhas de medição. A cláusula autorizativa para os reajustes dos valores insertas posteriormente nos contratos em questão é deveras genérica,

tratando tão somente da possibilidade de reajuste do preço para eventuais serviços de maior complexidade.

Em que pese o contribuinte ter razão ao afirmar em recurso voluntário (fls. 2952 do *e-processo*) *que as relações negociais entre os particulares não necessitam obrigatoriamente da celebração de contratos detalhados às minúcias*, cumpre destacar que ela precisa ser clara o suficiente a justificar e corroborar com os pagamentos realizados, o que a nosso ver não ocorreu no caso.

Também é importante destacar que tais fatos foram apurados em ação penal da qual os diretores do contribuinte foram absolvidos das acusações levantadas.

Todavia, ao contrário do que pretende fazer crer o recurso voluntário, tal absolvição não é suficiente para a exoneração do crédito tributário ora discutido, posto que a autuação fiscal se deu basicamente em razão da ausência de apresentação de prova hábil e suficiente a comprovar os pagamentos realizados, independente da identificação da materialidade de um delito.

Não foi anexado aos autos um único documento sequer que corroborasse com as alegações do contribuinte.

Da glosa dos pagamentos efetuados à empresa Exclusiva Fomento Comercial Ltda.

Foram glosados os valores contabilizados nas contas “3838-5”, “15-9” e “16-7” - Serviços de Terceiros - Custos”, referentes aos pagamentos efetuados pelo contribuinte para a pessoa jurídica Exclusiva Fomento Comercial S/A, pois segundo apurou a Fiscalização (fls. 24/25 do *e-processo*):

1º) Conforme se depreende do Contrato Social a (Fls. 196 a 225), o objeto social da empresa EXCLUSIVA FOMENTO COMERCIAL S/A, CNPJ 00.817.442/0001-25, é “a aquisição, administração e incorporação de ativos patrimoniais de pessoas jurídicas, inclusive creditórios decorrentes de faturamento de bens ou serviço, participação em outras sociedades como acionista ou quotista, de qualquer* objeto social”, inclusive sendo registrada perante o cadastro da SRF com o CNAE n.º 6559- 5-03 - FACTORING”. (Fls. 240).

[...]

2º) Os sócios da empresa EXCLUSIVA FOMENTO COMERCIAL S/A, CNPJ 00.817.442/0001-25, (Fls. 205 a 208), à época da prestação dos serviços, eram os senhores IGOR GALLINA, CPF n.º 023.084.169-47, e FELIPE GALLINA, CPF n.º

023.084.169-47, filhos do senhor GILSON ITALO GALLINA, CPF n.º 217.790.580-04, que vem a ser um dos sócios da empresa AÇOTEC ENGENHARIA INDUSTRIA E COMERCIO S/A. (Fls. 186).

É de se destacar que os senhores IGOR GALLINA e FELIPE GALLINA possuíam respectivamente, 18 e 20 anos de idade por ocasião da prestação dos serviços, sendo que a empresa EXCLUSIVA FOMENTO COMERCIAL S/A, CNPJ 00.817.442/0001-25, não comprovou a alegada “notória especialização” dos seus sócios na área correlata.

A vista do exposto e por não possuir empregados, (Fls. 195), é de se concluir que a empresa EXCLUSIVA FOMENTO COMERCIAL S/A, CNPJ 00.817.442/0001-25, não possuía aptidão técnica para prestar os serviços contratados, e que estes serviços poderiam ser (ou foram) prestados pela própria AÇOTEC ENGENHARIA INDUSTRIA E COMERCIO S/A.

3º) A empresa AÇOTEC ENGENHARIA INDUSTRIA E COMERCIO S/A apresentou a esta fiscalização como comprovante dos pagamentos efetuados à pessoa jurídica EXCLUSIVA FOMENTO COMERCIAL S/A, CNPJ 00.817.442/0001-25 os recibos de (Fls. 500/502/504).

Através do Termo de Solicitação de Esclarecimentos n.º 07, item 02, a empresa EXCLUSIVA FOMENTO COMERCIAL S/A, CNPJ 00.817.442/0001-25, foi provocada a apresentar as Notas Fiscais de Prestação de Serviços emitidas entre 1998 a 2004. De sua resposta, (Fls. 193), item 02, e da documentação apresentada, (Fls. 232 a 236), infere-se que a primeira Nota Fiscal de Prestação de Serviço emitida por esta empresa é datada de 10/05/2001, ou seja, em data muito posterior ao início de suas atividades.

Em sede de recurso voluntário o contribuinte defende a legitimidade das despesas diante da efetiva prestação de serviços pela Exclusiva Fomento Comercial e informa que (fls. 2955 do *e-processo*) *a impugnação se fez acompanhar dos documentos que regularam a relação comercial, bem como relatórios de inspeção confeccionados pela empresa contratada á época dos serviços por ela prestados. Adverte ainda para o fato de a empresa contratada ter registrado em sua contabilidade todos os valores pagos pela empresa, levando-os à tributação e recolhendo os tributos decorrentes.*

Causa espécie, todavia, o fato de os serviços terem sido prestados por uma empresa cujo objeto social seria a aquisição, administração e incorporação de ativos patrimoniais de pessoas jurídicas, inclusive creditórios decorrentes de faturamento de bens ou serviço, participação em outras sociedades como acionista ou quotista, de qualquer objeto social, a qual não possuía um único funcionário sequer, mas apenas os seus dois sócios, jovens de 18 e 20 anos de idade, sem qualquer formação ou conhecimento técnico para a prestação dos serviços contratados.

Ressalte-se ainda que o contrato foi firmado em 01/07/1998 (fls. 1273 do *e-processo*) e o sócio mais velho, Felipe Gallina, o qual seria o responsável pelos serviços dada sua

formação como engenheiro mecânico e conhecedor profundo de trabalhos de construções metálicas, como informado pelo próprio contribuinte em resposta de fiscalização, somente veio a bacharelar-se no segundo semestre de 2001.

Nesse sentido, assim como entendeu a DRJ/BHE, os documentos constantes dos autos não são suficientes para comprovar a efetividade dos alegados serviços.

Da repactuação levada a efeito junto ao BRDE matéria não apreciada na decisão singular

No ano calendário de 2001 foram escriturados lançamentos a título de “valor de reversão de variação monetária conforme renegociação e extratos”, decorrentes de a estornos de encargos financeiros em decorrência de repactuação de contratos de empréstimos bancários.

A fiscalização identificou então os seguintes lançamentos (fls. 44/45 do e-processo):

- a) item 22: débito de R \$ 7.018,51 (sete mil e dezoito reais e cinquenta e um centavos) na conta “952-0 BRDE Cont 93/10028-5-90717 - Empréstimos e Financiamentos - Passivo” e a crédito na conta “762-5 Variação Monetária Passiva. (Despesas)”. (Fls. 559 a 560).
- b) item 23: débito de R 7.830,56 (sete mil oitocentos reais e cinquenta e seis centavos) na conta “952-O BRDE Cont 93/10028~5-90717 - Empréstimos e Financiamentos - Passivo” e a crédito “762-5 Variação Monetária Passiva (Despesas)”. (Fls. 561/562).
- c) item 24: débito de R \$ 670.386,64 (seiscentos e setenta mil trezentos e oitenta e seis reais e sessenta e quatro centavos) na conta “952-O BRDE Cont 93/10028-5-90717 - Empréstimos e Financiamentos - Passivo” e a crédito da conta “171-6 Reversão Provisão Variação Passiva - Outras Receitas”. (Fls. 563 a 564).
- d) item 25: débito de R \$ 5.300,56 (cinco mil e trezentos reais e cinquenta e seis centavos) na conta “953-9 BRDE Cont. 93/100027-7-908013 Empréstimos de Financiamentos - Passivo” e a crédito na conta “762-5 Variação Monetária Passiva. (Despesas)”. (Fls. 561/562).
- e) item 26: débito de R \$ 174.618,79 (cento e setenta e quatro mil seiscentos e dezoito reais e setenta e nove centavos) na conta “953-9 BRDE Cont 93/10027-7~908013 Empréstimos e Financiamentos - Passivo” e a crédito da conta “171-6 Reversão Provisão Variação Passiva - Outras Receitas”.

A respeito de tais lançamentos, a Fiscalização fez questão de ressaltar que os itens “c” e “e” integraram o resultado anual do exercício como receita, veja-se (fls. 45 do e-processo):

Vale salientar desde logo que a conta “171-6 Reversão Provisão Variação Passiva ~ Outras Receitas”, letras “c” e “e” anterior, compôs a apuração do resultado anual do exercício como receita, (base de cálculo do IRPJ e CSLL), conforme apuração do resultado do exercício a (Fls. 564).

O contribuinte, todavia, questiona o fato de a própria Fiscalização, após ter reconhecido tal fato, ter considerado os valores correspondentes para fins de apuração da multa isolada lavrada, veja-se (fls. 2958 do *e-processo*):

[...] o Sr. Fiscal de forma contraditória e contrária à natureza dos fatos, eis que está relatado por ele e provado na documentação constante do processo que os valores foram efetivamente tributados, assim pondera:

“Pelas mesmas razões amiudadas no item 3.3.2 do presente Relatório, (...) consideramos como Base de Cálculo Mensal do IRPJ os valores escriturados pelo contribuinte a crédito da conta 1716 Reversão Provisão Variação Passiva - Outras Receitas.”

- E da análise das planilhas que recompõe a demonstração anual do IRPJ, ano base 2001, bem como o demonstrativo da composição da Multa Isolada, extrai-se que a autoridade fiscal lançou os valores correspondentes a essas duas contas na coluna 11 da planilha de apuração da Multa Isolada.

Ora, se o próprio Sr. Fiscal reconheceu que os indigitados lançamentos foram oferecidas à tributação, como se conceber que tais valores sejam considerados para fins de apuração do tributo ou da multa isolada?

Em verdade, percebe-se que, consoante reconhecido pelo próprio contribuinte em defesa, tais montantes foram considerados tão somente para fins de apuração da multa isolada e não para cobrança do tributo, posto que ao final do exercício tais valores foram considerados. O que pretendeu a Fiscalização, portanto, foi tão somente a reapuração da base de cálculo mensal do IRPJ para fins de cobrança de multa isolada, a qual será inclusive objeto de tópico próprio no presente acórdão de julgamento.

Assim, para fins de reapuração da base de cálculo mensal do IRPJ, entendemos possível a consideração de tais valores.

Do crédito presumido de ICMS

No ano-calendário de 2001, em particular, a interessada registrou "créditos presumidos do ICMS" e "outros créditos", debitando a conta "256-9 ICMS a Recuperar — Ativo" e creditando a conta 2575-5 ICMS Sobre Compras - Retificadora Estoques”.

A Fiscalização, após considerar que os créditos escriturados se enquadrariam no conceito de subvenção para custeio, cuja disciplina encontra respaldo no Parecer Normativo CST nº 112/1978, concluiu que eles deveriam integrar a base de cálculo do IRPJ no mês em que o contribuinte houvesse usufruído do direito, nos termos do que dispunha o artigo 392 do Decreto nº 3.000/1999, vigente à época dos fatos:

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

O contribuinte, contudo, defende que o referido crédito possui natureza meramente contábil escritural, de modo que não há como pretender a sua equiparação a uma receita tributável pela via do IRPJ.

Ocorre que nem mesmo o contribuinte nega que o referido benefício fiscal seria caracterizado como subvenção para custeio, razão pela qual deve ser registrada e computada como receita, compondo o resultado do respectivo período de apuração, consoante determinação expressa do artigo 392, I, do RIR, cuja redação inclusive foi mantida no atual regulamento, mais especificamente no artigo 442.

Da receita de locação – créditos contabilizados em junho/agosto/novembro de 2001

A respeito do montante adicionado na base de cálculo mensal do IRPJ decorrente de supostas locações de máquinas e imóveis, o contribuinte reitera a informação de que tais recebimentos seriam referentes a pendências recebidas nos meses de junho, agosto e novembro, mas contabilizadas e conseqüentemente tributadas em meses distintos, em razão da sua submissão ao regime de competência.

Segundo o contribuinte, os contratos apresentados às fls. 576/579, os quais inclusive coincidem em termos de valor com o montante contabilizado de R\$ 200.000,00 para junho, R\$ 200.000,00 para agosto e R\$ 100.000,00 para novembro, teriam sido rescindidos, sendo os valores em questão, na verdade, fruto de um contrato de locação anterior (fls. 1301/1302 do *e-processo*), cuja cláusula segunda estabeleceria um pagamento mensal devido de R\$ 37.500,00.

É interessante observar que o contrato em questão não foi registrado em cartório e possui como data de celebração 06/04/1999, tendo eficácia retroativa, posto que sua cláusula terceira estabelece como prazo para início do contrato a data de 01/03/1995.

A respeito de tais valores, defende o contribuinte que tais montantes teriam sido oferecidos à tributação no próprio ano calendário de 1995.

Sucedee que, conforme muito bem levantado pela DRJ/BHE, tal justificativa *não explica uma pequena discrepância aritmética, pois o valor tributado de R\$ 500.000,00 não é múltiplo de R\$ 37.500,00* (fls. 2931 do e-processo). Em outras palavras, as parcelas mensais devidas pelo contribuinte nunca coincidiriam com o lançamento feito no montante de R\$ 500.000,00.

Para além do mais, *de acordo com sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (fls. 2.893 e 2.894), os acionistas da impugnante são igualmente sócios da empresa locatária, o que, em face da necessária identidade de interesses entre ambas as sociedades, retira qualquer força probante que pudessem ter tais documentos* (fls. 2931 do e-processo).

Da multa isolada

Para o ano calendário de 1999 a Autoridade Fiscal recalculou o IRPJ a pagar de todos os meses, visto que ao resultado apurado pelo contribuinte se faziam necessários os seguintes ajustes:

- a) Glosa de R \$ 99.728,00 (noventa e nove mil setecentos e vinte e oito reais) referente ao pagamento efetuado à empresa EXCLUSIVA FOMENTO COMERCIAL S/A, na forma mencionada no item 3.1 do presente relato.
- b) Glosa dos valores pagos a diversas empreiteiras no valor de R \$ 314.319,70, conforme item 3.2 deste relatório.
- c) Adição da receita a que se refere o item 3.3.2 deste relatório, no valor de R S 1.100.000,00.
- d) O Lucro Líquido do Período Base, em 31/12/1999, constante do demonstrativo de apuração do Lucro Real, (Fls. 445), não guarda relação com o valor apurado por esta fiscalização na DRE transcrita no Livro Diário do contribuinte, (Fls. 129), o qual importa em R \$ 103.154,10 (cento e três mil cento e cinquenta e quatro reais e dez centavos) e não R\$ 73.754,64 (setenta e três mil setecentos e cinquenta e quatro reais e sessenta e quatro centavos).

Após os devidos ajustes, para os meses de março, novembro e dezembro foi aplicada a multa isolada com fundamento legal no artigo 44 §1º, IV da lei 9.430/1996. Já para o ano calendário de 2001 e 2002, a Autoridade Fiscal não teria identificado nos livros diários respectivos a transcrição dos balanços de suspensão e redução, o que teria justificado a aplicação da multa isolada.

Ao presente caso, convém destacar a plena aplicabilidade da súmula CARF n.º 105, cuja redação segue abaixo transcrita:

Súmula CARF n.º 105. A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.

Conclusão

Face a todo o exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte apenas para cancelar a exigência das multas isoladas em concomitância com a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo