



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

Processo n° 16327.001681/2010-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-002.648 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2018
Matéria GLOSA DE DESPESAS / REALIZAÇÃO DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO
Recorrente COMPANHIA MUTUAL DE SEGUROS - EM LIQUIDAÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

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 efetividade do serviço prestado, devendo ainda ser necessária, normal e usual ao desenvolvimento da atividade da empresa. Se a empresa não comprovou sequer a efetividade dos serviços, correta a sua glosa.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. REALIZAÇÃO. APLICAÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA.

A norma tributária é muito clara ao dispor sobre a tributação da reserva de reavaliação. A legislação permitiu a tributação de tal acréscimo patrimonial para o momento de sua realização, que pode se dar, dentre outras formas, na alienação e na apropriação da depreciação do bem. Se um bem foi reavaliado e posteriormente vendido, a empresa também pode optar pelo diferimento da tributação para o momento do recebimento, mas desde que efetue os ajustes necessários no momento da venda do bem. Caso não o faça, a tributação deverá recair no momento da venda do bem, independentemente do ingresso de caixa.

CSLL. REFLEXO.

Aplica-se indistintamente à CSLL o quanto deliberado em relação ao IRPJ, se a recorrente cingiu seu pedido tão somente na aplicação reflexa de um tributo ao outro.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. EXIGÊNCIA.

A liquidação extrajudicial não impede a exigência de multa de ofício e juros de mora. A previsão contida na legislação aplicável às empresas nessas condições deve ser avaliada somente pelo poder judiciário. Além disso, o art. 60 da Lei 9.430/96 dispõe que as entidades submetidas ao regime de liquidação extrajudicial estão sujeitas às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições da União aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto ao mérito da autuação. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso para exonerar a multa isolada até o limite da imputação da multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Cláudio de Andrade Camerano. Designada a Conselheira Livia De Carli Germano para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Redatora Designada

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), que, por meio do Acórdão 14-49.861, de 24 de abril de 2014, julgou improcedente a impugnação apresentada pela empresa.

Observo que solicitei a distribuição deste processo a mim pelo fato de ter sido designado para o julgamento do processo nº 16327.721266/2013-70, que trata de lançamento de IRPJ e reflexos dos anos-calendário 2008 e 2009 lavrado em desfavor da recorrente e que também resultou na compensação de ofício de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, que resultou em glosa de compensação a maior. Como a fiscalização se utilizou do saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL corrigido após o resultado da lavratura do auto de infração constante neste processo que aqui se julga (nº 16327.001681/2010-61), percebeu-se que o resultado do julgamento daquele processo restou prejudicado em relação ao julgamento deste.

Outrossim, solicitei a distribuição a mim do processo nº 16327.720464/2010-73, que também trata de lançamento de IRPJ e reflexos, referentes aos anos-calendário de 2005 a 2008, cujo resultado também se apropriou do saldo de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, que também influenciou nos processos nº 16327.001681/2010-61 e nº 16327.721266/2013-70.

Desta feita, solicitei a inclusão em pauta e julgamento em conjunto dos três processos.

Em continuidade ao relatório deste processo, reproduzo, por oportuno, o relatório constante no acórdão da DRJ:

(início da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

Contra a empresa epigrafada foram lavrados os autos de infração de fls. 731/749, que se prestaram a exigir o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – **IRPJ** e respectivos consectários legais, como também a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – **CSLL**, relativos a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2007, em razão da glosa de despesas não comprovadas pela contribuinte e da tributação da realização da reserva de reavaliação decorrente de depreciação e de venda do bem reavaliado.

Foi exigida a multa isolada, tendo em vista a falta de pagamento do IRPJ e CSLL, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal.

O crédito tributário exigido neste processo está composto dos seguintes montantes:

TRIBUTO	PRINCIPAL (R\$)	JUROS (R\$)	MULTA (R\$)	MULTA ISOLADA (R\$)	TOTAL (R\$)
IRPJ	1.102.265,21	317.783,06	826.698,90	551.132,62	2.797.879,79
CSLL	405.455,48	116.892,81	304.091,61	202.727,74	1.029.167,64
TOTAL (R\$)	1.507.720,69	434.675,87	1.130.790,51	753.860,36	3.827.047,43

O enquadramento legal para o lançamento dos tributos encontra-se descrito nos autos de infração.

Consta no Termo de Verificação Fiscal que, no termo de intimação fiscal datado de 30/08/10, a contribuinte foi intimada a comprovar a efetiva prestação de serviços pela empresa PORT SERV LTDA, CNPJ: 03.270.070/0001-58, assim como apresentar razão da conta contábil onde foi registrada a despesa.

Após solicitação de prorrogação de prazo para apresentação da resposta, a empresa apresentou (fls. 320 a 408) notas fiscais e, como prova do pagamento, comprovantes de depósitos, fichas de compensação e documentos internos da Companhia Mutual de Seguros denominados "Formulários de Solicitação de Transferências" com a indicação dos valores despendidos em cada mês, conforme planilha anexada (fls. 318/319).

Após reintimação (fl. 443), a contribuinte informou à fl. 446 que o serviço era "comissão de agenciamento" calculada sobre os prêmios e que a despesa estava contabilizada na conta 31525101.01.0870 DESPESA DE ADMINISTRAÇÃO SEGURO DIRETO, anexando o razão da conta de fls. 447 e 448. No entanto, à fl. 509, a empresa declarou que, de acordo com normas da SUSEP, as comissões pagas devem ser registradas na conta 31411111 — Despesas com Comissões e que a conta 31525101 recebe registros decorrentes de despesas de administração de apólices.

Considerando que, até então, a fiscalizada não havia apresentado o contrato celebrado com a empresa PORT SERV LTDA, expediu-se nova reintimação (fl.452) para apresentá-lo, bem assim o extrato bancário para comprovação dos valores transferidos.

Em sua resposta à fl. 457, a empresa informou que os extratos bancários não foram localizados e, por fim, apresentou cópia do contrato de fls. 504 a 508.

Verificou-se no contrato a ausência de identificação e qualificação do representante legal da empresa contratada e falta da assinatura de duas testemunhas. Ou seja, não houve obediência a formalidades básicas de um contrato, como menção do nome completo, RG, CPF do representante da pessoa jurídica, a fim de dar veracidade ao documento particular. O contrato assinado entre as partes e sem testemunhas tem validade jurídica, porém não tem força executiva. Além disso, o contrato prova a vontade das partes, não comprovando a efetividade das despesas apropriadas contabilmente.

Registrou a fiscalização que, da mesma forma, as notas fiscais apresentadas não descrevem com clareza os serviços supostamente prestados. A simples apresentação de notas fiscais, que tenham por conteúdo a descrição genérica "prestação de serviços" não constitui prova suficiente para a demonstração da existência do serviço. Cabe à contribuinte demonstrar a efetiva prestação dos serviços, através de todos elementos de provas cabíveis no direito.

Salientou o autuante que a contribuinte não apresentou o extrato bancário para comprovação das transferências indicadas em sua resposta, e ainda que o fizesse, este elemento, assim como as cópias dos depósitos e fichas de compensação apresentadas, comprovam tão-somente a efetividade do desembolso.

Acrescentou que não bastam como elementos probantes notas fiscais com descrição genérica, comprovantes de desembolso como fichas de compensação e depósitos ou apresentação de contrato. É imprescindível que os mesmos guardem consonância com os respectivos lançamentos no livro Razão e contenham relação intrínseca documental que evidencie sua conexão com valores; descrições claras e suficientes dos serviços prestados cujos dispêndios devem corresponder à contrapartida de algo recebido e coerência com as contas utilizadas em seus registros contábeis.

Considerando a relevância do valor em relação aos demais beneficiários, a contribuinte foi intimada a comprovar também a efetiva prestação do serviço pela empresa PORTO REAL DIVISÃO SP CORRETORA DE SEGUROS LTDA, CNPJ:00.719.214/0001-12 (valor total de R\$ 3.194.763,67).

A empresa apresentou seus esclarecimentos nos seguintes termos: *Em relação ao valor de R\$ 3.194.763,67 constante do nosso último relatório de agenciamentos e pro-labores pagos, em nome da Porto Real Divisão SP Corretora de Seguros Ltda, CNPJ: 00. 19.214/0001-12, informamos que por um engano foram listados todos os pagamentos em nosso sistema operacional constando indevidamente o nome do corretor, quando o correto seria o nome do agenciador ou estipulante. Quando solicitamos novamente o relatório constatamos que não existe a identificação do favorecido em nosso sistema operacional, o que nos leva a crer que pode ter sido pago a diversos beneficiários, uma vez que não estão identificados. Diante do exposto ficamos impossibilitados de levantar tal informação e fornecer a documentação solicitada no valor acima, em razão de não ter sido pago a Porto Real - fls. 515/516. Ou seja, declara não possuir documentos hábeis e idôneos para comprovação da despesa contabilizada.*

Anexou a sua resposta notas fiscais relativas a comissões de corretagem de seguros, as quais foram contabilizadas na conta 31411111 - Despesas com Comissões, nada apresentando com relação à despesa contabilizada na conta 31525101 - Despesa de Administração - Seguro Direto.

Diante do acima exposto, foram glosadas as despesas não comprovadas pela contribuinte, as quais foram contabilizadas na conta 31525101 - Despesa de Administração - Seguro Direto, ocasionando, desta forma, redução indevida no lucro líquido da empresa no exercício de 2007, nos valores abaixo:

PORT SERV LTDA documentos apresentados não retratam os fatos registrados na contabilidade da empresa	2.195.000,00
Demais despesas - total ausência de documentação comprobatória	3.194.763,67
TOTAL	5.389.763,67

A fiscalização constatou, ainda, que, no mês de outubro de 2007, a contribuinte vendeu dois terrenos que, de acordo com escrita fiscal, possuía custo contábil de:

Conta Contábil	Denominação	Valor (R\$)
142111C1.C1.0000	Terrenos-Custo de Aquisição	149.811,25
142112C1.C1.0000	Terrenos-Reavaliação	1.410.188,75
TOTAL		1.560.000,00

Fonte: Razão às fls. 106 e 107.

A venda dos dois terrenos: "Purgatório" e "Currealinho" foi realizada pelo valor de R\$ 2.000.000,00, para recebimento a prazo, conforme documento de fls. 426 a 435.

A empresa apurou ganho na venda de ativo permanente no valor de R\$ 440.000,00, conforme registros na conta 38111201.01.0000 Imóveis (fls. 440). Este valor, conforme lançamento na conta indicada e espelho da ficha 06C da DIPJ - Demonstração do Resultado às fls. 683, foi transferido para encerramento do exercício na data de 31/12/07.

O ganho na venda do ativo permanente foi reconhecido em sua totalidade no ano de sua apuração, considerando o lançamento na Demonstração de Resultado às fls. 683 e a inexistência de elementos escriturados no Lalur que indiquem o exercício da faculdade prevista no art. 421 do RIR/99 - diferimento da tributação do lucro na alienação dos imóveis.

No entanto, com relação à realização da reserva de reavaliação, de acordo com os registros contábeis apresentados pela contribuinte de fls. 436 a 440, restou claro que esta não transitou pelo resultado do exercício e também não foi adicionada ao lucro líquido no momento da apuração do lucro real, conforme comprovam registros no Lalur (fls. 88 a 104).

Intimada a esclarecer o fato, a contribuinte declarou em sua resposta às fls. 180 que "em nossas verificações não identificamos o oferecimento à tribulação da realização da reserva de reavaliação dos terrenos vendidos em 2007."

Outro ponto observado pelo fisco foi que a contribuinte possuía edificações reavaliadas, as quais foram objetos de depreciação, conforme registros em escrita contábil:

Coma Contábil	Denominação	Valor (RS)
14219201.01.0000	Depreciação Acumulada - Edificações -, Reavaliação	46.360,00

Fonte: balancete com saldo em 31/12/07 à fl. 64

No entanto, conforme razão às fls. 110, ao contabilizar a realização da reserva decorrente depreciação de bem reavaliado, a fiscalizada lançou em contrapartida à conta de prejuízos acumulados (24182101.01.0000), ou seja, não transitando em conta de resultado, e, ainda, conforme Lalur de fls. 88 a 104, também não adicionou o valor ao lucro líquido na apuração do lucro real, tampouco na apuração da base de cálculo da CSLL (fls. 153 a 166).

Logo, diante do exposto, considerando que a contribuinte não ofereceu à tributação os valores de realização de reserva de reavaliação, os mesmos foram adicionados de ofício no presente procedimento fiscal para a apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, conforme planilha à fl. 695.

Conforme informação nas Fichas 11 e 16 da DIPJ/2008 - AC 2007 (fls. 685 a 692), a contribuinte foi tributada pela sistemática do Lucro Real Anual e levantou balanço/balancete de suspensão em todos os meses do ano-calendário.

No entanto, na apuração dos balancetes de suspensão, a fiscalizada não efetuou os ajustes necessários para a correta apuração do Lucro Real e da CSLL, deixando de adicionar a realização da reserva de reavaliação, conforme Demonstrações do Resultado do Exercício à fl. 675 e registros no Lalur de fls. 88 a 104. Além disso, reduziu indevidamente o lucro líquido através de contabilização de despesas não comprovadas, conforme descrito no item 4.1.

A combinação desses dois fatores proporcionou a suspensão do recolhimento mensal, quando, na verdade, seria devido o valor da antecipação nos meses e valores indicados na planilha à fl. 694.

Diante disto, é devida a multa de que trata o artigo 44, II "b" da lei 9.430/96 com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007 em seu art. 14.

Informou, ainda, a fiscalização que na apuração do crédito tributário, procedeu-se à compensação de ofício do Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL, conforme demonstrado nas planilhas às fls. 694 e 695.

Notificada da autuação, a contribuinte ingressou, por meio de seu representante legal, com a impugnação de fls. 759 a 775, na qual alega:

- Os lançamentos não podem prosperar porque:

a) A glosa de despesas não pode ser mantida, porque houve a efetiva prestação de serviços pela Port Serv, conforme comprovado pelos documentos fornecidos pelo impugnante. O que enseja a dedução da despesa;

b) Falta liquidez, certeza e exigibilidade ao lançamento. no que concerne à realização da reserva de reavaliação:

b) (*sic*) improcede a exigência da multa isolada pelo não reconhecimento da estimativa.

- NULIDADE DOS LANÇAMENTOS COM BASE EM PRESUNÇÃO. FALTA DE LIQUIDEZ E CERTEZA.

O objeto do contrato com a Port Serv é a prestação de .serviços de administração parcial das rotinas mensais inerentes às apólices de seguro de quebra de garantia - SQG e de vida em grupo prestamista, que fazem parte da carteira da Mutual, ora impugnante (fls. 504 a 508).

A fiscalização desconsiderou a prestação de serviços, alegando que não houve prova da efetiva realização. No termo de verificação consta que a impugnante, ao ser intimada, apresentou o contrato firmado com a Port Serv., notas fiscais, comprovantes de depósitos, fichas de compensação e documentos internos denominados "Formulários de Solicitação de Transferências" com indicação dos valores despendidos em cada mês. destinados à contratada.

Para desconsiderar o contrato, a fiscalização deu as seguintes explicações:

a) "Solicitamos a apresentação dos extratos bancários para a comprovação dos valores transferidos" e, a empresa, em sua resposta disse que não localizou os extratos;

b) no contrato não consta identificação e qualificação do representante legal da empresa contratada e falta a assinatura de duas testemunhas, e assim, "*não houve, obediência a formalidades básicas de um contrato* ";

c) as notas fiscais apresentadas não descrevem com clareza os serviços efetivamente prestados, visto que no seu corpo não está especificado o tipo de serviço realizado.

E a fiscalização concluiu:

"Dessa forma, considerando que a dedutibilidade das despesas está inteiramente condicionada ao preenchimento dos pressupostos de necessidade, escrituração e comprovação, e que ainda, no tocante aos pagamentos efetuados à empresa Port Serv Ltda. a título de 'comissão de agenciamento os comprovantes apresentados não se fizeram acompanhar de elementos subsidiários que atestassem a sua efetiva execução, é inadmissível o cômputo de tais despesas sem as respectivas provas de que as contraprestações realmente existiram".

Antes de mais nada, cumpre destacar que não é verdade que no contrato não consta a identificação do representante legal da empresa, pois conforme se vê das fls. 504 do processo, está destacado no contrato que a impugnante está "*representada pelo Sr. Mauricio Tadeu Di Giorgio, brasileiro, separado, administrador, portador do RG nº3.797.447-6 SSP/SP e do CPF/MP nº 595.504.228-87*" (fls. 504 a 508). Isto evidencia a falta de critério no levantamento fiscal, os inúmeros erros cometidos, e aponta para a total nulidade dos lançamentos.

A interpretação dada pela fiscalização para desconsiderar o negócio firmado entre a impugnante e a Port Serv e assim glosar a despesa contraria as normas basilares do nosso ordenamento jurídico.

De se lembrar que, no negócio avençado, não há forma jurídica específica a ser seguida. Quanto a essa questão, estabelece o Código Civil:

"Art. 104. A validade da negócio jurídico requer:

I - agente capaz;

II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

III - forma prescrita ou não defesa em lei".

"Art. 107. A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir".

"Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem".

"Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração "

Maria Helena Diniz ensina, nesse aspecto, que "os requisitos formais dos contratos são atinentes à forma do contrato. Entretanto, é preciso ressaltar que, atualmente, não há o rigorosismo de forma, pois a simples declaração volitiva tem o condão de estabelecer o liame obrigacional entre os contraentes, gerando efeitos jurídicos independentemente da forma de que se revista, seja ela oral, escrita (por meio de instrumento particular ou público), de tal sorte que o elemento formal, na seara contratual, constitui uma exceção nos casos em que a lei exige, para a validade do negócio, a observância de certa forma" ("Tratado Teórico e Prático dos Contratos". 3ª Ed. Editora Saraiva. 1999. v. I. p.36).

Assim, os pretensos "vícios contratuais" apontados pela fiscalização, não se sustentam, porque a regra geral é da liberdade de forma.

De se salientar, que nos contratos, a assinatura das testemunhas tem apenas a função de dar caráter executivo ao contrato. Vale dizer, se descumprido o contrato, a parte credora pode interpor ação de execução, ao invés de entrar com uma ação ordinária ou sumária (processo de conhecimento).

Eis o artigo do CPC que trata do assunto:

"Art. 585. São títulos executivos extrajudiciais:

(...)

II - a escritura pública ou outro documento público assinado pelo devedor: o documento particular assinado pelo devedor e por duas testemunhas; o instrumento de transação referendado pelo Ministério Público, pela Defensoria Pública ou pelos advogados dos transatores".

As assinaturas de duas testemunhas não têm o condão de validar ou de invalidar qualquer avença.

Mesmo porque, a própria sociedade, que é a principal interessada, reputou válido o contrato, cumpriu todas as obrigações que lhe eram pertinentes, inclusive emitindo notas fiscais, apresentando comprovantes de depósitos bancários e fichas de compensação (fls. 320 a 408) e esclarecendo minuciosamente os serviços contratados, quando intimada para tanto.

Além do mais, o fato de a nota fiscal não discriminar o tipo específico do serviço prestado, não serve de pretexto para desconsiderá-la. Ora, para comprovar o serviço a impugnante apresentou o contrato firmado (no qual consta o objeto e descrição de serviços) e as notas fiscais. Deste modo, no contrato consta o tipo de serviço prestado e isto, obviamente, substitui a menção expressa do serviço na nota fiscal, como forma de prova. Assim, resta demonstrado que o contrato tem eficácia jurídica.

Por outro lado, quanto à prova da existência efetiva do negócio jurídico, está bem clara, pois a própria fiscalização admite a existência da empresa Port Serv, a emissão de notas fiscais, que há comprovantes de depósitos, conforme inclusive se vê das fls. 93 a 177.

Ademais, o objeto do contrato, do qual a fiscalização teve pleno acesso, demonstra que o serviço contratado, além de necessário, é típico da atividade de seguros, visto que do seu objeto se extrai tratar-se de "prestação de serviços de administração das rotinas mensais inerentes às apólices de seguro de (quebra de garantia — SOG e de vida em grupo prestamista".

Quanto à alegação de que a impugnante, apesar de intimada não apresentou os extratos bancários, com a devida vênia, isto não pode ser utilizado como presunção de que não houve pagamento dos serviços prestados para a Port Serv (ainda mais, porque foram apresentados os comprovantes de depósitos).

Trata-se de exigência absurda, visto que os extratos bancários são documentos sigilosos, que por DISPOSIÇÃO CONSTITUCIONAL o fiscalizado/contribuinte não é obrigado a apresentar. Tanto isso é assim, que recentemente, o Supremo Tribunal Federal decidiu pelo seu Plenário, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 389.808 no dia 15.12.2010 (acórdão ainda não publicado), que a exigência por agentes da administração tributária de exibição de documentos acobertados pelo sigilo bancário e medida arbitrária que transgride a ordem jurídica fundada na (Constituição Federal e que fere os direitos individuais.

Ora, é notório que os documentos apresentados e anexados ao presente processo comprovam a efetiva prestação de serviços, visto que há um contrato idôneo, notas fiscais, e comprovantes de pagamento. A impressão que fica é que

qualquer documento que a impugnante apresentasse, seria insuficiente para a fiscalização.

Não se pode olvidar também, que mesmo que a efetiva prestação de serviço não tivesse sido provada, o que se admite apenas por hipótese, de acordo com o princípio da tipicidade em matéria tributária, cumpre à fiscalização, que se julga credora, provar que não houve a efetiva despesa, pois o nosso sistema jurídico não admite lançamento baseado em mera presunção.

Se a fiscalização não se sentiu segura diante das provas apresentadas pelo impugnante, cabia-lhe diligenciar para obter mais subsídios e não apenas presumir sem quaisquer dados concretos, que não foi comprovada a efetiva prestação de serviços. A glosa de despesa pelo fisco deve estar amparada em informações concretas, objetivas, sólidas, e não em presunções simplistas, fundadas em circunstâncias aleatórias.

E porque o fisco NÃO FEZ PROVA DE QUE NÃO HOUVE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, deve ser aplicado o artigo 112 do CTN.

- a fiscalização alega que a realização da reserva de reavaliação não foi oferecida à tributação, visto que não integrou o lucro líquido no momento da apuração do lucro real e não foi considerada na apuração da base de cálculo da CSLL, no ano-base de 2007.

Ocorre que, conforme reconhecido pela fiscalização, a alienação dos dois imóveis foi realizada "para recebimento a prazo, conforme documento de fl. 426 a 435". Vale dizer, a venda dos terrenos foi realizada parceladamente, sendo que a impugnante recebe parcelas de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), até os dias de hoje (contratos às fls. 462 a 435). Não obstante isso, a fiscalização lançou o valor total de R\$ 1.410.188,75 da reserva de reavaliação, o que não poderia ter sido feito, visto que esse montante não foi integralmente recebido.

Assim, tem a faculdade de diferir a tributação tendo em vista o teor do artigo 421 do RIR/99 e o artigo 31, § 2º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Em vista disso, excluiu o ganho na apuração do lucro real correspondente ao exercício social em que realizou a alienação (ano-base 2007).

Grande parte do ganho auferido na alienação sequer foi recebido e ainda não surgiu o momento para incluí-lo na determinação do lucro real em vista do diferimento, razão pela qual é totalmente improcedente a adição do valor de R\$ 1.410.188,75 para apuração do IRPJ e da CSLL no ano-base de 2007.

O critério de apuração do crédito tributário utilizado no caso concreto é incompatível com os princípios da legalidade e tipicidade da tributação, sendo razão suficiente para determinar a nulidade do lançamento assim elaborado.

• **DA IMPROCEDÊNCIA DAS MULTAS ISOLADAS PELO NÃO RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA.**

A impugnante não havia apurado lucro tributável em nenhum mês do ano base de 2007, conforme comprovam os documentos **acostados aos autos** e, em vista disso, jamais optou por efetuar o pagamento mensal por estimativa no decorrer do período. Em verdade, os valores de IRPJ e CSLL exigidos pelo Auto de Infração somente se deram por conta da glosa de despesas, que a fiscalização entendeu indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

E nem se diga que a impugnante optou pelo regime de estimativa, por conta das suas declarações à Receita Federal, **pois nos termos da lei, somente** quando do pagamento do imposto é que a opção é efetivamente realizada.

Não obstante isso, a fiscalização aplicou a multa isolada de que trata o artigo 44, II, "b" da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, que se aplica apenas quando a pessoa jurídica optante pelo regime de pagamento por estimativa, deixar de efetuá-lo.

Ocorre que o agente fiscal não tem a prerrogativa de substituir a pessoa jurídica e exercer a opção, em seu lugar, pelo pagamento do imposto sobre base de cálculo estimada e, o que é mais grave, acusar a impugnante pela falta de pagamento das estimativas mensais do imposto. Esta prerrogativa é exclusiva da pessoa jurídica, conforme se extrai do artigo 2º da Lei 9.430/96.

E ainda que a fiscalização tivesse a prerrogativa de atribuir a forma e pagamento do imposto de renda da pessoa jurídica sobre a base de cálculo estimada, mesmo assim o cálculo da multa foi realizado em violação aos critérios legais, vale dizer, a forma de apuração da multa contrariou os ditames do artigo 44, II, "b" da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

De fato da leitura da norma se depreende que a base de cálculo da multa isolada é o valor do pagamento mensal de estimativa. Ocorre que no cálculo elaborado, a fiscalização aplicou a multa sobre o valor devido ao final da apuração do imposto e não sobre o valor do pagamento mensal, nos termos da lei.

Isto fica muito claro quando se vê o Demonstrativo de Multa Isolada feito pela fiscalização, bem como quando se verifica que a fiscalização apurou: R\$ 1.102.265,21 de IRPJ a pagar (apurção final do imposto) e exatamente 50% deste valor a título de multa isolada: R\$ 551.132,62. Por outro lado, apurou R\$ 405.455,48 de CSLL a pagar (apurção final da CSLL) e exatamente 50% deste valor a pagar de multa isolada, ou seja, R\$ 202.727,74.

- além da multa isolada de 50% ora exigida da impugnante, o fisco, em razão dos mesmos fatos e sobre a mesma base de cálculo, está exigindo multa de ofício de 75% e de juros de mora calculados pela taxa SELIC.

A jurisprudência administrativa já consolidou o entendimento de que não podem ser exigidas duas multas cumulativamente sobre a mesma base de cálculo,

- Por fim, solicitou que todas as intimações referentes ao presente feito sejam dirigidas à Rua Itatiara, 163, Pacaembu, CEP 01242-020, São Paulo, SP.

É o relatório.

(término da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

A DRJ, por meio do Acórdão 14-49.861, de 24 de abril de 2014, julgou improcedente a impugnação apresentada pela empresa, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

DESPESAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. GLOSA.

Para que despesas com prestação de serviços sejam dedutíveis perante o imposto de renda é necessária a comprovação da efetiva prestação do serviço, não bastando como elemento probante apenas a apresentação de contrato e notas fiscais com descrição genérica dos serviços prestados.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. ADIÇÃO AO LUCRO REAL. REALIZAÇÃO DO BEM. PROPORÇÃO DO RECEBIMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

A reserva de reavaliação deve ser adicionada ao lucro real em cada período de apuração, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, descabendo alegar adição proporcional ao recebimento, por falta de previsão legal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

INTIMAÇÃO. ENDEREÇAMENTO.

Dada a existência de determinação legal expressa, as notificações e intimações devem ser endereçadas ao sujeito passivo no domicílio fiscal eleito por ele.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO.

É cabível a aplicação simultânea da multa isolada por falta ou insuficiência do recolhimento das antecipações mensais das estimativas e da multa proporcional ao tributo exigido no auto de infração.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão da DRJ na data de 09/06/2014 (cf. AR-ECF de e-fl. 842), e não satisfeita com a decisão da delegacia de piso, apresentou recurso voluntário em 07/07/2014 (e-fls. 844 a 866), conforme protocolo de e-fl. 844, em que repete basicamente os argumentos apresentados na impugnação.

Na data de 05/07/2016 (e-fl. 898), a recorrente protocolou o documento "Fato Superveniente - Decretação de Liquidação Extrajudicial da Companhia" (e-fls. 879 a 887), em que informa que a SUSEP (Superintendência de Seguros Privados) havia decretado sua liquidação extrajudicial, nos termos da Portaria SUSEP nº 6.382, de 05 de novembro de 2015. Após longa digressão sobre a legislação aplicável às instituições em liquidação extrajudicial, submetidas ao controle da SUSEP, pugnou pelo que segue:

Em vista dos argumentos acima expendidos, requer a Recorrente nos termos do artigo 16, § 4º, letra "b" do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

a) Seja suspensa a fluência dos juros exigidos à Taxa Selic, desde o momento que foi decretada a liquidação extrajudicial;

a) (*sic*) seja declarada totalmente insubsistente a exigência das multas aplicadas neste lançamento contra a Recorrente, por força do regime de liquidação extrajudicial.

Como dito, solicitei a distribuição deste processo a mim, tendo em vista ter sido designado relator de outros 2 (dois) processos que dependem do julgamento deste, em razão do reflexo da glosa de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL resultante deste processo que ora se julga.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo pois ser conhecido.

Preliminar - suspensão dos juros e inaplicabilidade da multa em empresa com liquidação extrajudicial - voto vencedor

Em razão da decretação de liquidação extrajudicial em 05/11/2015, a recorrente pede (i) pela suspensão da fluência dos juros exigidos à Taxa Selic, desde o momento que foi decretada a liquidação extrajudicial e (ii) que seja declarada totalmente insubsistente a exigência das multas aplicadas neste lançamento contra a Recorrente.

Inicialmente, mister observar que tais pedidos foram feitos após o julgamento pela DRJ, mas em razão de surgimento de fato superveniente: a DRJ julgou a impugnação na data de 24/04/2015 e a liquidação extrajudicial foi decidida em 05/11/2015.

Desta forma, pela relevância e necessidade do enfrentamento das questões postuladas pela ora recorrente, reconheço o documento protocolado, como base na alínea 'b' do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, e passo doravante a enfrentá-lo:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

(...)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

(...)

Quanto à incidência da juros, a recorrente informa que o seu Patrimônio Líquido apurado no balanço patrimonial de 31/12/2015 é negativo em R\$ 42.343.350,57. Desta forma, de acordo com o artigo 98 do Decreto-lei nº 73 de 21 de novembro de 1966, que prevê que os juros são suspensos quando o ativo não é suficiente para quitar o passivo, há de se concluir pela suspensão da aplicação dos juros com base na Selic, desde a decretação de falência da empresa.

Veja que a Lei de Falências (Lei nº 11.101/2005) também traz dispositivo legal idêntico em seu art. 124:

Art. 124. Contra a massa falida não são exigíveis juros vencidos após a decretação da falência, previstos em lei ou em contrato, se o ativo apurado não bastar para o pagamento dos credores subordinados.

Parágrafo único. Excetuam-se desta disposição os juros das debêntures e dos créditos com garantia real, mas por eles responde, exclusivamente, o produto dos bens que constituem a garantia.

Quanto ao pedido de inaplicabilidade de multa decorrentes de procedimento fiscal, a recorrente apresenta entendimento firmado pela Procuradoria da Fazenda Nacional em relação a esta questão:

O entendimento foi confirmado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. De fato, o Ato Declaratório PGFN nº 10 de 16/11/2006, Publicado no DO em 17 nov 2006, que dispensou a apresentação de contestação, a interposição de recursos e autorizou a desistência dos já interpostos, **nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide multa fiscal, de qualquer natureza, nas liquidações extrajudiciais, submetidas ao regime da Lei nº 6.024 de 13 de março de 1974.**

Eis do Ato Declaratório:

“O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação da Nota PGFN/PGA/Nº 722/2006, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 16 de novembro de 2006, DECLARA que ficam dispensadas a apresentação de contestação, a interposição de recursos e fica autorizada a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide multa fiscal, de qualquer natureza, nas falências submetidas ao regime do Decreto-lei nº 7.661, de 21 de junho de 1945, e nas liquidações extrajudiciais de instituições financeiras, submetidas ao regime da Lei nº 6.024 de 13 de março de 1974".

Pois bem.

Sem emergir na discussão sobre a aplicação às seguradoras das normas atribuídas às entidades financeiras, entendo que o argumento da recorrente deve ser afastado, pelas razões que passarei a dispor:

A partir do advento da Lei nº 9.430/1996, que teve seus efeitos produzidos desde 01/01/1997, ou seja, antes dos fatos geradores apurados no procedimento fiscal em referência, consignou-se que as normas tributárias devem ser aplicadas indistintamente entre as demais pessoas jurídicas e as empresas em processo de liquidação extrajudicial, veja:

Art. 60. As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo.

Observe-se que o tratamento isonômico também é aplicado durante o processo de liquidação extrajudicial, donde se infere que a incidência de juros não pode ser suspensão, tampouco as multas fiscais não podem ser exoneradas, como quer a recorrente.

Assim, em vista da referida previsão legal, não compete a este órgão julgador administrativo ponderar sobre a aplicação de multa e juros sobre empresa em processo de liquidação extrajudicial.

No mesmo sentido, cito o Acórdão nº 103-21.942 deste Conselho Administrativo, que trata de empresas em liquidação extrajudicial, como a recorrente. Veja a Ementa:

ENTIDADE EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. LIMITE À COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS, MULTA E JUROS DE MORA. Nos termos do art. 60 da Lei 9.430/96, as entidades submetidas ao regime de liquidação extrajudicial estão sujeitas às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo. Aplicam-se a essas entidades o limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais e de base negativa da CSLL, multa *ex officio* e juros de mora.

Além disso, todo o regramento trazido pela recorrente, para fundamentar seu pleito, diz respeito à fase de execução fiscal. É nesta fase que se deve verificar a aplicabilidade ou não dos juros e das multas decorrentes do procedimento de fiscalização.

O próprio Ato Declaratório PGFN nº 10 de 16/11/2006 é muito claro ao dispor sobre a dispensa de apresentação de contestação ou demais medidas somente em relação às ações judiciais, o que impede concluir que tal posicionamento não se aplica ao caso aqui tratado.

Diante do exposto, afastos os argumentos da recorrente pelo que proponho manter a incidência dos juros com base na Selic e a aplicação das multas fiscais decorrentes do procedimento de fiscalização.

Glosa de despesas com prestação de serviços - voto vencedor

A recorrente direciona suas razões recursais somente em relação às despesas decorrentes dos serviços supostamente prestados pela empresa Port Serv, nada argumentando em relação às demais despesas glosadas pela fiscalização.

Quanto à Port Serv, afirma que os serviços decorrem de comissão por agenciamento sobre prêmios e alega que os documentos acostados ao processo - contrato de prestação de serviços, nota-fiscal e comprovante de pagamento - fazem prova da efetividade da prestação de serviços.

Não entendo possuir razão a recorrente.

Antes de me aprofundar ao caso específico, que também não precisará de muitas delongas, gostaria de externar minha opinião sobre a comprovação de despesas para fins contábeis e fiscais.

Inicialmente, convém estabelecer que há duas premissas para se permita a dedução fiscal de uma despesa incorrida: 1ª) que a despesa seja comprovada; e 2ª) que a despesa seja necessária, normal e usual à atividade da empresa.

Entendo que a comprovação da despesa tem a finalidade de acolher tal dispêndio como uma despesa contábil. Já a comprovação da sua necessidade, serve para se aceitar a despesa como uma despesa fiscal. A comprovação da necessidade, a meu ver, é condição secundária, somente atingida após ser preenchida a condição primária de comprovação da existência da despesa.

Tenho por convicção que a comprovação de despesas - *in casu*, de serviços - condiciona, a quem quer provar sua existência, a apresentação de documentos que confirmem efetivamente que os serviços foram prestados, não podendo se limitar a apenas simples apresentação de documento fiscal e de pagamento. A meu ver, essa comprovação (de que os serviços foram prestados) é essencial para que a despesa seja aceita para fins contábeis.

É de se indagar: Para fins contábeis?

Respondo: Sim! Para fins contábeis!

Explico.

A contabilidade é a ciência que abrange um conjugado de técnicas que serve para controlar as variações ocorridas no patrimônio de uma empresa, que é representado pelo conjunto de bens, direitos e obrigações.

Desta forma, toda a movimentação patrimonial da empresa deve ser refletida em sua contabilidade.

Dentre os princípios fundamentais que norteiam a ciência contábil, convém ressaltar o Princípio da Oportunidade, cuja definição foi trazida pela Resolução CFC nº 750/93. Veja-se na redação vigente na época da ocorrência dos fatos geradores:

Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único – Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

Como visto, o registro das mutações patrimoniais - e aí se encaixam os registros das despesas - deve ser efetuado a partir da integridade das informações que o suportarem, o que nos faz inferir que devem estar corroborados por documentação hábil e idônea da ocorrência dos fatos.

E entendo que nem cabe abraçar argumento de que o inciso I, que estabeleceu que o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência, dá guarida à possibilidade de se aceitar apenas documentos fiscais como comprovantes da existência da despesa.

Esta condição não tem pertinência alguma com a apresentação de documentos, mas sim da ocorrência efetiva daquela variação patrimonial, *in casu*, da despesa. Ou seja, o que o inciso I quis dizer é que a despesa, mesmo que não necessariamente ocorrida, deve ser contabilizada.

E, quanto a este ponto, para aclarar meu discurso, apresento o exemplo das provisões contábeis, que são reservas de valor para atender despesas que se esperam, que visam a cobertura de um gasto já ocorrido ou de um gasto em que há grande probabilidade de sua ocorrência. É isso que o citado inciso I quer dizer. Apesar da provisão não representar uma despesa já incorrida para fins contábeis, deve ser contabilizada, pois há grande probabilidade de sua ocorrência. Entretanto, para que seja contabilizada, também deve estar revestida de documentação hábil e idônea, que, repito, em caso de prestação de serviços, deve representar documento fiscal, comprovante de pagamento e, principalmente, comprovação da efetividade do serviço prestado.

Bem. Após alteração promovida pela Resolução CFC nº 1.282/10, o Princípio da Oportunidade recebeu a seguinte redação:

Art. 6º O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação. (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.282/10) (grifei)

Não obstante a redação somente ter sido incluída em 2010, entendo relevante dizer que o parágrafo único reforçou a conclusão de que a informação deve ser íntegra,

amparada por documentação hábil e idônea, e que, em sua falta, deve-se avaliar se é realmente necessário que a informação seja contabilizada.

E essa rigidez no registro de uma despesa serve para que a contabilidade reflita a veracidade dos fatos ocorridos, para que, ao fim e ao cabo, os sócios/acionistas de uma empresa/sociedade recuperem o capital aplicado na empresa, que é devolvido em forma de lucros e dividendos. Se isto não ocorre, seus sócios serão prejudicados, principalmente os minoritários, que não têm poder de decisão.

Desta feita, para que se demonstre que aquela movimentação patrimonial efetivamente ocorreu, os lançamentos contábeis devem estar amparados documentação hábil e idônea, que vai além de meros documentos que representam tão somente as formalidades extrínsecas da prestação de serviços.

Em alguns casos, pude deduzir que tal argumento - de que basta a comprovação da despesa com documentação fiscal e comprovante de pagamento para que a despesa possa ser contabilizada - serve como uma fenda para que se permita adentrar na discussão da contribuição social para o lucro líquido (CSLL). Isto porque, se uma despesa é aceita para fins contábeis, mas não é aceita como dedutível da base do IRPJ, ingressa-se na discussão da previsão legal de sua adição para fins de CSLL, o que representaria mais uma contenda no âmbito fiscal. Ou seja, a despesa passaria do *status* de não comprovada para comprovada mas não dedutível, municiando alguns contribuintes sobre a discussão da base da CSLL.

Voltando ao caso, vejo que a recorrente não demonstrou a efetividade da prestação dos serviços, o que é de se concluir pela não comprovação de uma despesa.

E não acho que a falta de registro do contrato de prestação de serviços pode servir de argumento para a glosa das despesas. É claro que o contrato sem assinatura de testemunhas, sem registro público, e com algumas outras falhas em sua elaboração (falta de indicação de nome, RG, CPF da representante da empresa contratante) enfraquece os argumentos da recorrente; mas o fundamento principal para a glosa é a falta de comprovação da prestação do serviço contratado.

Já disse algumas vezes neste tribunal administrativo que a efetividade de serviços pode ser comprovada com relatórios dos serviços, trocas de e-mails, atas de reunião e, no caso específico da empresa Prest Serv, como bem descreveu a DRJ, a *apresentação de relatórios de acompanhamento, coincidentes em datas e valores com os dispêndios por ela efetuados, relacionando as apólices, clientes e contratos abrangidos no serviço prestado*.

Outra questão pertinente ao caso é que o sócio majoritário da recorrente, Sr. Paulo Rogério Marchi, era também o sócio majoritário da empresa Port Serv Ltda (95% das cotas), o que gera ao mínimo desconfiança por parte do fisco do propósito em reduzir sua base tributável. E isto se confirma quando a recorrente não consegue comprovar a efetividade da prestação do serviço. É de se concluir que tal conduta é totalmente incoerente e merece ser refutada.

Também afasto os argumentos da recorrente quanto à suposta presunção de veracidade das informações quanto aos serviços prestados. Ora, a dedução contábil, e por conseguinte, fiscal deve ser comprovada por quem a aproveita. No caso, a empresa é quem tem que comprovar os fatos que alega.

Quanto aos argumentos referentes à falta de apresentação de extratos bancários, também não acho que a comprovação do pagamento faça alguma prova da efetividade da prestação de serviços. E, no caso, como se trata de empresas sob a direção de uma única pessoa, vê-se que seria óbvio que tal pagamento tenha ocorrido. Entretanto, este não é o fundamento para a manutenção do lançamento.

Como não foram trazidos demais elementos, entendo pela manutenção da glosa das despesas lançadas.

Realização da Reserva de Reavaliação - voto vencedor

Como visto, a fiscalização tributou a realização da reserva de reavaliação por dois motivos distintos: 1) realização na venda do bem do ativo permanente reavaliado; e 2) realização na contabilização da depreciação da parte reavaliada do bem.

Inicialmente, convém delimitar que o art. 434 do RIR/99 previu que a contrapartida de aumento do ativo permanente por conta de reavaliação não seria tributada enquanto mantida em reserva de reavaliação:

Art 434. A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404, de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI).

§1º O laudo que servir de base ao registro de reavaliação de bens deve identificar os bens reavaliados pela conta em que estão escriturados e indicar as datas da aquisição e das modificações no seu custo original.

§2º O contribuinte deverá discriminar na reserva de reavaliação os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, §2º).

§3º Se a reavaliação não satisfizer aos requisitos deste artigo, será adicionada ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, §1º, alínea "h", e Lei nº 154, de 1947, art. 1º).

O art. 435 do mesmo RIR/99, por sua vez, estabeleceu o momento da realização da reserva de reavaliação, sujeito à tributação do IRPJ, com destaques meus:

Art. 435. O valor da reserva referida no artigo anterior será computado na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, §1º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI):

I - no período de apuração em que for utilizado para aumento do capital social, no montante capitalizado, ressalvado o disposto no artigo seguinte;

II - em cada período de apuração, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante:

- a) alienação, sob qualquer forma;*
- b) depreciação, amortização ou exaustão;*
- c) baixa por perecimento.*

Realização na alienação do bem

Quanto à alienação do bem, e concomitantemente ao diferimento da tributação estabelecido pelos dispositivos acima trazidos, o art. 421 do RIR/99 (artigo 31, § 2º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977), abaixo transcrito, também permitiu o diferimento da tributação, da venda de ativo permanente, para o momento do recebimento do preço acordado entre as partes:

Art. 421. Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 2º).

Parágrafo único. Caso o contribuinte tenha reconhecido o lucro na escrituração comercial no período de apuração em que ocorreu a venda, os ajustes e o controle decorrentes da aplicação do disposto neste artigo serão efetuados no LALUR.

Ou seja, é de se indagar se a tributação da alienação de bem do ativo permanente reavaliado pode seguir ambas as regras acima descritas, o que permitiria à ora recorrente diferir "2 (duas)" vezes a tributação do ganho: primeiro, para o momento da alienação; e segundo, para o momento do efetivo recebimento.

Por outro lado, cabe argumentar se a regra de tributação contida nos arts. 434 e 435 do RIR/99 não permite a opção de diferir novamente a tributação para o momento do ingresso efetivo no caixa da empresa que optou por diferir a tributação da reserva de reavaliação, por se tratar de norma excepcional.

A meu ver, não vejo impedimento para que ambas sejam utilizadas. A legislação que trata das duas situações não estabelece a utilização de uma em detrimento da outra.

Entretanto, no caso concreto, vê-se que a empresa manteve a contabilização da reserva de reavaliação em conta do patrimônio líquido até o momento de sua efetiva realização, neste caso aqui, em relação à venda dos terrenos que eram de sua propriedade. Esta é a premissa da qual partiu a fiscalização e que não foi infirmada pela recorrente.

Ou seja, diferida a tributação da constituição da reserva de reavaliação, a tributação deveria recair sobre o momento da alienação do bem, a não ser que o outro diferimento (tributação no ingresso de caixa) também fosse caracterizado.

No entanto, quanto ao diferimento da tributação para o momento do ingresso efetivo no caixa - conforme art. 421 do RIR/99 - entendo a recorrente não conseguiu comprovar que teria optado por isso.

Para isso, no momento da venda de tais bens, a recorrente deveria efetuar ajustes no lucro real e na base de cálculo da CSLL para demonstrar que optara pelo diferimento da tributação para o momento do efetivo ingresso de caixa.

Digo isto porque nos contratos de venda dos bens imóveis, há previsão de recebimento de numerário no próprio ano de 2007, veja (e-fls. 448 e 453, respectivamente):

3- DO PREÇO E FORMA DE PAGAMENTO

3.1 O preço total pactuado para a venda ora compromissada é de R\$ 500.000,00 (Quinhentos mil reais), integralizados, em moeda corrente, em 100 (cem) parcelas mensais e sucessivas de **R\$ 5.000,00** (sete (*sic*) mil reais), **vencendo-se a primeira em 30/10/2007 e as demais no dia 30 de cada mês, respectivamente.**

3- DO PREÇO E FORMA DE PAGAMENTO

3.1 O preço total pactuado para a venda ora compromissada é de R\$ 1.500.000,00 (Um milhão e quinhentos mil reais), integralizados, em moeda corrente, em 100 (cem) parcelas mensais e sucessivas de **R\$ 15.000,00** (Quinze mil reais), **vencendo-se a primeira em 30/10/2007 e as demais no dia 30 de cada mês, respectivamente.**

Ou seja, se fosse escolhida a tributação na medida do recebimento, os valores de R\$ 15.000,00 e 45.000,00 - 3 parcelas de R\$ 5.000,00 e R\$ 15.000,00 - deveriam ser reconhecidos para o cálculo da apuração do ganho de capital referente ao ano de 2007.

Para contabilizar o ganho na medida do recebimento, a empresa poderia efetuar de duas formas:

(i) adicionar na parte A do Lalur o valor integral da reserva de reavaliação referente aos bens alienados e, para tributar somente o ganho decorrente do efetivo recebimento, deveria excluir (também na parte A do Lalur) o valor que deixou de receber no próprio ano-calendário de 2007. Em decorrência desse descompasso entre adição e exclusão, a empresa deveria controlar o saldo (adição - [menos] exclusão) na parte B do Lalur, para que este fosse adicionado nos anos-calendário seguintes, na medida do recebimento dos numerários.

(ii) adicionar na parte A do Lalur o valor líquido, que seria resultante do valor entre a adição e a exclusão citadas acima. Da mesma forma, deveria controlar na parte B do Lalur, para que este fosse adicionado (ganho) nos anos-calendário seguintes, na medida do recebimento dos numerários.

Ocorre que a própria recorrente reconhece que deixou de oferecer à tributação o ganho efetuado no ano de 2007, conforme resposta protocolada em 16/09/2010 (e-fl. 182), veja:

G) Em nossas verificações não identificamos o oferecimento à tributação da realização da reserva de reavaliação dos terrenos vendidos em 2007.

E isto é confirmado quando se analisa o Lalur de 2007, porque não há valor algum adicionado no referido livro que pudesse favor prova de que teria oferecido à tributação ao menos o valor recebido por parte da venda dos bens (e-fl. 100):

083 - COMPANHIA MUTUAL DE SEGUROS - CNPJ 75.170.191/0001-39		LALUR - 009		
PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO		Folha nº 011		
DATA	HISTÓRICO		ADIÇÕES	EXCLUSÕES
31.10.07	Demonstração do Lucro Real			
	1) - Prejuízo Líquido do Período		(821.365,37)	
	2) - Adições:		87.070,58	
	2.1 - Despesas não Dedutíveis (Multas)		63.972,50	
	2.2 - Provisão para Riscos de Créditos Duvidosos		23.098,08	
	3) - Exclusões:			(29.162,49)
	3.1 - Lucro na Alienação do Ativo Imobilizado			0,00
	3.2 - Equivalência Patrimonial - Ações IRB			(29.162,49)
	3.3 - Dividendos e Rendimentos (IRB)			0,00
	3.4 - Outros			0,00
	Prejuízo no Período		(763.457,28)	

É de se observar também que a parte B do Lalur somente tem 2 páginas: uma referente ao controle da base de cálculo negativa da CSLL (e-fl. 103) e outra referente ao controle do prejuízo fiscal (e-fl. 104).

Desta forma, é de se concluir que a empresa não optou pelo diferimento da tributação para o momento do efetivo recebimento.

A recorrente também argumentou que não há liquidez e certeza no valor tributado e que, para tal avaliação, a fiscalização deveria fazer um levantamento aprofundado. Ora, o que percebo é que foi exatamente isso que o fisco fez. Após várias intimações para que a empresa apresentasse esclarecimentos sobre a tributação do ganho na operação de venda dos bens do ativo permanente, conclui-se corretamente pela tributação conforme dispõe a legislação.

Outrossim, não vejo violação a nenhum princípio ventilado pela recorrente, como legalidade e tipicidade. Aliás, pelo contrário, a fiscalização efetuou o lançamento com base no art. 142 do CTN (transcrito abaixo), que, dentre outras condições, prevê a ocorrência do fato gerador e o cálculo do montante devido, o que deveras foi efetuado pela fiscalização:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido

o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Desta forma, correto o lançamento fiscal.

Realização na depreciação do bem

Quanto à realização na depreciação do bem, não há muito a acrescentar para que esta parte da autuação fiscal seja mantida, até porque a recorrente não trouxe nenhum argumento quanto a este ponto.

A fiscalização fundamentou corretamente o lançamento, com base no art. 435, II, 'b', do RIR/99, já transcrito acima. O valor utilizado como base partiu da própria contabilidade da recorrente.

Desta forma, compete-nos somente manter o lançamento fiscal desta parte.

CSLL - tributação reflexa - voto vencedor

A recorrente apenas pede pela aplicação reflexa à CSLL do quanto decidido para o IRPJ.

Em razão da manutenção do lançamento quanto ao IRPJ, mister concluir pela tributação da CSLL nos mesmos moldes daquela aplicada ao IRPJ.

Multa Isolada - voto vencido

Quanto à multa isolada, a recorrente pede pela inaplicabilidade da concomitância com a multa de ofício.

Pois bem.

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

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Há que distinguir as duas infrações: uma trata da falta de cumprimento de obrigação de recolher, até o mês subsequente à apuração mensal (com base em estimativa pura ou monitorada¹); e a outra trata da punição decorrente de inexatidão de base de cálculo do IRPJ e da CSLL, resultantes de procedimento de fiscalização.

Outro ponto é que a falta de recolhimento de estimativa gera a aplicação de multa isolada, cabível tão somente pelo fato aqui destacado - falta de recolhimento ou recolhimento a menor, e é aplicada mesmo que ao final do exercício não haja imposto a pagar. Ou seja, há uma nítida dissociação com a necessidade de verificação de tributo a recolher. Já a multa de ofício, por sua vez, necessita da verificação de declaração inexata e do tributo a recolher.

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

Recomposição do Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL - voto vencedor

O prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL, existentes nos cadastros da receita, deverão ser utilizados neste procedimento fiscal e nos processos nº 16327.720464/2010-73 e nº 16327.721266/2013-70, se ainda não foram compensados pela fiscalização.

Cabe observar que também deverão ser considerados os resultados dos processos nº 16327.720464/2010-73 e nº 16327.721266/2013-70, que foram julgados conjuntamente com este processo.

Assim, a delegacia de origem deve observar os períodos que são alcançados por todos os processos julgados conjuntamente, para efetuar a recomposição do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, tendo sempre como premissa a utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL dos períodos mais remotos aos períodos mais recentes:

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

Processos	Fato Gerador lançado (período)
16327.720464/2010-73	2005 a 2008
16327.001681/2010-61	2007
16327.721266/2013-70	2008 a 2010

Conclusão

Diante do exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano - Redatora Designada

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

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

Ressalto que, sendo o caso de lançamento relativo ao ano-calendário de 2007, entendo não aplicável a Súmula CARF n. 105, uma vez que esta trata da redação da Lei 9.430/1996 na redação anterior à Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, e a multa isolada foi lançada com base no artigo 44, II, "b", da Lei 9.430/1997, com redação dada pela Lei 11.488/2007.

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

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

Em um extremo está a corrente que defende que, mesmo após a Lei 11.488/2007, uma vez encerrado o ano-calendário não mais cabe aplicar a multa isolada por falta ou insuficiência de estimativas, pois essas ficam absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual. Por outro lado, há os que entendem que a imposição da multa independe do

resultado apurado no encerramento do exercício financeiro, devendo ser aplicada sempre sobre o valor da estimativa não recolhida.

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

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

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

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

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

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

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

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

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

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

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

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

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano