



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

Processo n° 16327.720671/2015-32
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.753 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente FINANCEIRA ITAU CBD S.A. - CREDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO. DEDUTIBILIDADE.

As perdas na realização de créditos somente podem ser consideradas como despesas dedutíveis para efeito de apuração do Lucro Real, quando devidamente comprovadas, observadas as condições previstas na legislação de regência.

REGIME DE COMPETÊNCIA. INOBSERVÂNCIA. ESCRITURAÇÃO DE DESPESA EM PERÍODO DIVERSO. IMPOSSIBILIDADE.

Sendo o regime de competência de observância obrigatória pelas empresas submetidas ao lucro real e balizador que define a autonomia dos exercícios financeiros e sua independência, incabível a alocação de valores pertencentes a um período em outro futuro, mormente quando afetam o resultado tributável, sob pena de infringência aos parâmetros legais fixados no artigo 177, da Lei nº 6.404, de 1976 e Decreto-lei nº 1.598/1977, artigo 7º.

DESPESAS COM FRAUDES. DEDUTIBILIDADE.

Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

MULTA ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

O não recolhimento ou o recolhimento a menor de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.

MULTA ISOLADA. ERRO DE FATO. VERDADE MATERIAL Constatando-se a ocorrência de erro na apuração da base de cálculo dos valores das estimativas mensais, a qual não considerou o saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, é possível autorizar a revisão do lançamento para fins de reconhecer o valor efetivamente apurado.

TAXA SELIC. MULTA ISOLADA. APLICABILIDADE.

Sendo a multa isolada classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros à taxa Selic a partir de seu vencimento.

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para considerar o saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL na apuração da multa isolada. Vencidos em primeira votação quanto ao mérito da exigência os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira que votaram por dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência referente aos itens 2 e 3 do auto de infração. Vencidos em segunda votação os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por cancelar integralmente a exigência da multa isolada. Designado o Conselheiro Marco Rogério Borges para redigir o voto vencedor em relação às duas primeiras votações.

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto – Presidente.

(assinado digitalmente)
Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator.

(assinado digitalmente)
Marco Rogerio Borges - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório do v. acórdão recorrido proferido nos autos, que abaixo transcrevo:

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF), parte integrante dos autos de infração, a contribuinte é instituição financeira obrigada a apuração anual e apresentou as DIPJs dos anos-calendário 2010 e 2011, ambas em regime anual com estimativas com base em balancetes de suspensão/redução.

Dentro do presente procedimento de fiscalização foi lavrada autuação anterior de IRPJ e CSLL em relação aos anos-calendário 2010 e 2011, processo 16327.720.489/2015-81.

As razões de autuação discriminadas no TVF estão resumidas a seguir.

INFRAÇÃO Nº 1 - Perdas em operações de crédito - não atendimento aos requisitos do artigo 9º da Lei 9.430/96 - Falta de documentação comprobatória - Despesas indedutíveis:

Com o objetivo de verificar a exclusão na apuração do Lucro Real do valor de R\$ 535.341.505,06, a título de "Despesas com provisões para Operações de Crédito e Perdas" - Linha 25 da Ficha 05 B da DIPJ AC 2011, a autuada foi intimada a apresentar relação analítica dos contratos baixados e respectivos enquadramentos legais, bem com escrituração contábil e descritivos dos produtos financeiros comercializados.

Em procedimento de fiscalização, ficou constatado o incorreto registro de valores a título de dedução de perdas no recebimento de créditos em desacordo com a Lei nº 9.430/96.

Intimada e reintimada, a autuada apresentou esclarecimentos e documentos, na intenção de comprovar as deduções.

Da análise da documentação apresentada, diversos contratos de cobrança administrativa foram glosados, total ou parcialmente, conforme resumo abaixo:

[...]

INFRAÇÃO Nº 2 - Despesas de serviços de terceiros - despesas relativas a ajustes de períodos anteriores - Despesas indedutíveis:

A contribuinte deduziu despesas com prestação de serviços no valor de R\$ 239.034.785,47.

Após analisar os esclarecimentos e documentos apresentados pela autuada em atendimento às intimações efetuadas, a fiscalização concluiu que houve dedução indevida, em abril de 2011, do valor de R\$ 12.702.538,14, relativo a acerto de pendências decorrentes da transferência do acordo operacional do Banco Investcred Unibanco S.A. junto ao Grupo Globex (Ponto Frio), verificada em agosto de 2009.

Tais deduções foram consideradas pela contribuinte como "Ressarcimento de despesas à GLOBEX - despesas com Marketing, Contratos Fraudulentos e infraestrutura" e foram explicadas da seguinte forma (trecho do TVF que copia resposta à intimação):

Referência B: Ressarcimento de despesas à GLOBEX – despesas com Marketing, Contratos Fraudulentos e infraestrutura – R\$ 12.702.538,14.

Esclarecemos que as operações do Banco Investcred S.A., que tinha como parceiro o Grupo Globex (Ponto Frio), por força do termo de Integração celebrado em 28/08/2009, foram integradas a Financeira Itaú CBD S.A. Nesta oportunidade foram identificadas pendências financeiras, as quais foram devidamente apuradas e registradas em 30/04/2011.

A fiscalização considerou que o caso em questão está caracterizado como ajuste de períodos anteriores em decorrência de retificação de erro, conforme abaixo (excerto do TVF):

Considera-se que a não escrituração destas despesas nos respectivos períodos de competência são decorrentes de retificação de erro, uma vez que os mesmos já eram de conhecimento à época de sua ocorrência e portanto deveria ser contabilizada diretamente contra o Patrimônio Líquido e não contra o Resultado do período – AC 2011, conforme demonstrado a seguir.

A contribuinte não teria obedecido ao disposto no art. 186 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S.A.), que deixa bem claro que os ajustes anteriores não devem afetar o resultado do exercício, determinando que seus efeitos sejam registrados diretamente na conta integrante do patrimônio líquido, lucros ou prejuízos acumulados.

O valor de R\$ 12.702.538,14 deduzido do lucro real foi glosado por falta de previsão legal que permita a dedução de despesas referentes a ajustes de períodos anteriores na apuração do lucro real.

INFRAÇÃO Nº 3 - Outras despesas operacionais - despesas relativas a ajustes de períodos anteriores - Despesas indedutíveis:

Consta deduzido, na DIPJ referente ao ano-calendário 2011 (linha 30 da ficha 5B da DIPJ), o valor de R\$ 364.372.516,74 a título de outras despesas operacionais.

A autuada deduziu, em abril de 2011, o valor total de R\$ 15.157.008,38 relativo a acerto de outras pendências com a Globex, pendências estas diferentes das citadas anteriormente.

Da análise dos esclarecimentos e documentos apresentados pela autuada em atendimento às intimações efetuadas, a fiscalização concluiu que houve deduções indevidas, em abril de 2011, do valor de R\$ 13.453.474,01, todas referentes a despesas de exercícios anteriores e parte delas, além de ser de períodos anteriores, teria sido deduzida em duplicidade.

Abaixo, excertos do TVF a respeito do tema:

Da documentação acima citada se conclui que a FIC deduziu em abril de 2011 o valor de R\$ 15.157.008,38 relativo a acerto de outras pendências diferentes das citadas no item 3 deste TVF com a GLOBEX, pendências estas relativas a “INDENIZAÇÕES CÍVEIS exercícios anteriores” no valor de R\$ 3.890.193,03 – período de dezembro de 2007 a setembro de 2009 -, “TI SISTEMAS exercícios anteriores” no valor de R\$ 11.131.455,48 – período de outubro de 2009 a março de 2011 – e “TELEFONIA exercícios anteriores” no valor de R\$ 135.359,87 – período de outubro de 2009 a março de 2011.

O “Convênio de Rateio de Custos Comuns” foi firmado entre a FIC e GLOBEX em 19 de outubro de 2010, com efeitos desde 30 de setembro de 2009 – item 8.

Consta deste mesmo “Convênio” uma quitação das despesas de TI e Telefonia incorridas entre 01 de outubro de 2009 e 28 de fevereiro de 2010, bem como das referidas indenizações cíveis relativas ao período de dezembro de 2007 a setembro de 2009, todas as três já acima mencionadas como deduzidas também em abril de 2011.

Cabe observar que a FIC relacionou indevidamente em seu demonstrativo como de “exercícios anteriores” despesas de TI e Telefonia relativas a janeiro, fevereiro e março de 2011, despesas estas correspondentes ao período de apuração em questão. O quadro a seguir resume o acima descrito:

ITEM	TOTAL	jan a mar 2011	TOTAL EXERCÍCIOS ANTERIORES	dez 2007 a set 2009	out 2009 a fev 2010	mar 2010 a dez 2010
INDENIZAÇÕES CÍVEIS	3.890.193,03	0,00	3.890.193,03	3.890.193,03	0,00	0,00
TI EXERC ANTERIORES	11.131.455,48	1.686.675,08	9.444.780,40	0,00	3.203.073,27	6.241.707,13
TELEFONIA EXERCÍCIOS ANTERIORES	135.359,87	16.859,29	118.500,58	0,00	59.122,00	59.378,58
TOTAL	15.157.008,38	1.703.534,37	13.453.474,01	3.890.193,03	3.262.195,27	6.301.085,71

Novamente, a contribuinte teria desobedecido ao disposto no art. 186 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S.A.), que deixa bem claro que os ajustes anteriores não devem afetar o resultado do exercício, determinando que seus efeitos sejam registrados diretamente na conta integrante do patrimônio líquido, lucros ou prejuízos acumulados.

O valor de R\$ 13.453.474,01 deduzido do lucro real foi glosado por falta de previsão legal que permita a dedução de despesas referentes a ajustes de períodos anteriores

na apuração do lucro real. Parte dessas despesas também teria sido deduzida em duplicidade.

INFRAÇÃO Nº 4 - Prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto - Despesas de "Sinistros-Inspetoria" e "Perdas por Fraudes" - não atendimento ao artigo 364 do RIR/99- Despesas indedutíveis:

A contribuinte incluiu na DIPJ, a título de outras despesas operacionais (valor total de R\$ 364.372.516,74), a dedução de despesas cadastradas na conta "SINISTROS - INSPETORIA", no valor de R\$ 17.533.253,22, e na conta "PERDAS POR FRAUDES", no valor de R\$ 961.938,51.

Após análise dos esclarecimentos e documentos apresentados pela autuada em atendimento às intimações efetuadas, a fiscalização concluiu por glosar os valores deduzidos nessas duas rubricas por não atenderem ao disposto no art. 364 do RIR/99, que determina como condição para a dedução de despesas com prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto a existência de inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

A autuante conclui dizendo que "ausente a queixa perante a autoridade policial, obviamente se torna indedutível a despesas, sendo que para todos os casos de fraudes causadas por terceiros, a FIC não apresentou este documento" e procedeu à glosa do valor de R\$ 18.474.349,21.

INFRAÇÃO Nº 5 - Anos-calendário de 2010 e 2011. IRPJ/CSLL.

Apuração da estimativa mensal com base em balanço ou balancete de suspensão/redução.

Valores não incluídos na base de cálculo. Multa pelo não recolhimento da estimativa:

Foi lançada multa de ofício pelo não recolhimento das estimativas mensais de que trata o artigo 44, II, "b", da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488/2007, em razão da redução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL através da contabilização mensal de amortização de ágio da não adição de despesas indedutíveis de JCP, o que teria gerado insuficiência de recolhimento mensal.

Dos ajustes nos saldos de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL:

Trecho do TVF:

Em função de lavratura de autuação anterior relativa aos anos calendário 2010 e 2011 – PAF 16327.721489/2015-81 - e conforme pesquisa no SAPLI, que já está atualizado em função da citada autuação, foram ajustados os saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas do ano calendário 2011 em função dos valores aqui lançados, conforme Planilhas de Compensação anexas aos autos de infração e resumo da autuação conforme segue:

INFRAÇÃO Nº 1 PERDAS EM OPERAÇÕES DE CRÉDITO	3.717.246,66
INFRAÇÃO Nº 02 SERVIÇOS DE TERCEIROS AJUSTE PERÍODOS ANTERIORES GLOBEX	12.702.538,14
INFRAÇÃO Nº 03 OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS CONVENIO GLOBEX	13.453.474,01
INFRAÇÃO Nº 04 OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS SINISTROS E FRAUDES	18.474.349,21
TOTAL	48.347.608,02

Do lançamento decorrente:

Houve o lançamento da CSLL em decorrência da fiscalização do IRPJ, com os mesmos fundamentos daquele lançamento, visto ter ocorrido a recomposição da base de cálculo da contribuição.

Do recolhimento:

Após cientificada do auto de infração, a impugnante recolheu parte dos valores lançados. Abaixo, trechos da informação fiscal que registra os pagamentos:

Da leitura da peça impugnatória, observa-se que o contribuinte efetuou pagamento parcial do auto de infração na parcela relativa às perdas em crédito conforme abaixo:

ITEM	VALOR	
2.3.1.1	52.818,66	PAGO
2.3.1.2	889.101,92	PAGO
2.3.1.3	558.136,07	IMPUGNADO
2.3.2.1	737.540,01	PAGO
2.3.2.2	1.479.650,00	PAGO
TOTAL	3.717.246,66	

Os valores pagos correspondem aos seguintes valores do auto de infração:

ASSUNTO	INFRAÇÃO	COMP.PREJ	B.C.	IRPJ	CSLL
PERDAS EM CREDITO	3.159.110,59	947.733,18	2.211.377,41	552.844,35	331.706,61

Desta forma, após a imputação dos pagamentos efetuados pelo contribuinte restam os seguintes valores controlados no presente processo que deverá ser encaminhado ao órgão julgador:

ASSUNTO	INFRAÇÃO	COMP.PREJ	B.C.	IRPJ	CSLL
PERDAS EM CREDITO	558.136,07	167.440,82	390.695,25	97.673,81	58.604,29
DESP.TERCEIROS	12.702.538,14	3.810.761,44	8.891.776,70	2.222.944,17	1.333.766,50
DESP.FRAUDES	13.453.474,01	4.036.042,20	9.417.431,81	2.354.357,95	1.412.614,77
OUTRAS DESP.OPER.	18.474.349,21	5.542.304,76	12.932.044,45	3.233.011,11	1.939.806,67
TOTAL	45.188.497,43	13.556.549,23	31.631.948,20	7.907.987,05	4.744.792,23
MULTA ISOLADA				11.694.999,89	4.647.179,66
TOTAL				19.602.986,94	9.391.971,89

Em seguida apresentou impugnação.

A DRJ de Porto Alegre, decidiu negar provimento a impugnação, registrando a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO. DEDUTIBILIDADE.

As perdas na realização de créditos somente podem ser consideradas como despesas dedutíveis para efeito de apuração do Lucro Real, quando devidamente comprovadas, observadas as condições previstas na legislação de regência.

REGIME DE COMPETÊNCIA. INOBSERVÂNCIA.

A apropriação extemporânea de despesas constitui fundamento para lançamento dos tributos quando há redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

DESPESAS COM FRAUDES. DEDUTIBILIDADE.

Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO MENSAL DAS ESTIMATIVAS.

A insuficiência de pagamento da CSLL e do IRPJ mensal devido por estimativa, após o término do ano-calendário, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

POSSIBILIDADE.

Por decorrerem de infrações distintas, é cabível a aplicação da multa isolada por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, determinada sobre a base de cálculo estimada, e da multa de ofício aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição não recolhida.

TAXA SELIC. MULTA ISOLADA. APLICABILIDADE.

Sendo a multa isolada classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros à taxa Selic a partir de seu vencimento.

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário alegando cerceamento do direito de defesa e nulidade do v. acórdão devido ao julgado não ter tratado de todos os argumentos de defesa postos na impugnação e aponta como exemplo a falta de prestação jurisdicional em relação a alegação do equívoco na base de cálculo utilizada para aplicar a multa isolada e a falta de análise pelo julgado das alegações e documentos relativos a infração 4 do AI, restringindo-se a afirmar que o artigo 364 do RIR/99 era aplicável ao presente caso.

De resto, repisa os argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator.

O recurso é tempestivo, foi interposto por signatário devidamente legitimado, não contraria Súmula deste E. Tribunal e trata de matérias distintas dos créditos que foram parcelados, motivo pelo qual dele conheço.

Preliminar de nulidade do v. acórdão.

A Recorrente alega que o v. acórdão restou eivado de nulidade, devido ao fato de não ter analisado todos os argumentos apresentados na impugnação.

Alega que a decisão "*a quo*" deixou de analisar importantes argumentos de defesa da Recorrente e que se ateve apenas em reproduzir os fundamentos do Termo de Verificação Fiscal.

Entendo que tal preliminar não deve ser acolhida.

O v. acórdão analisou todos os principais pontos dos autos, tanto os fundamentos da acusação, como as alegações da Recorrente feitas em sua impugnação.

Todas as infrações indicadas no TVF e no Auto de Infração foram analisadas, fundamentadas com artigos, motivadas com argumentos para a não aceitação das provas e, no entendimento dos D. Julgadores da DRJ, a acusação foi correta, bem como restou devidamente comprovada.

O fato de os Julgadores interpretarem dispositivos de lei e as provas constantes nos autos de modo diferente ao da Recorrente, não significa que deixaram de analisar os argumentos importantes feitos por ambas as partes e que constam nos autos.

Existem casos, que basta o Julgador entender que determinado dispositivo se aplica ao caso concreto, ou está relacionando a ato praticado pelo contribuinte que contraria o determinado no texto do artigo supostamente infringido, não sendo necessário analisar todas as hipóteses indicadas pela defendente em sua impugnação para motivar sua decisão baseada em seu livre convencimento.

Colacionar partes da acusação ou da defesa do contribuinte para fundamentar o voto do julgador, não acarreta nulidade da decisão. Transcrever partes do TVF para motivar o voto, significa dizer que, ao menos nesta parte, o julgador concorda com a autuação nos termos em que foi produzida.

Tal prática do julgador não significa que deixou de analisar os argumentos de defesa postos na impugnação da Recorrente ou que deixou de motivar sua decisão nos termos do artigo 93 da C.F. ou não está de acordo com as legislação do processo administrativo tributário e do processo civil.

Ademais, em relação à suposta necessidade de se refutar todos os argumentos de defesa, nem mesmo o § 1º, do art. 489 do CPC/2015 alberga tal entendimento.

Inclusive, este entendimento foi confirmado por unanimidade por todos os Ministros da Primeira Seção do STJ, no julgamento dos Embargos de Declaração no Mandado de Segurança nº 21.315DF, cuja parte de interesse da ementa reproduz-se a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

[...]

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinar tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados.

Sendo assim, afasto a preliminar de nulidade do v. acórdão, eis que foram analisadas e motivadas todas as alegações feitas pela Recorrente na impugnação.

Das infrações 2 e 3 do Auto de Infração:

Tais infrações são relativas a despesas com serviços de terceiros (infrações 2) e outras despesas operacionais (infração 3), ambas despesas relativas a ajustes de períodos anteriores.

As despesas formalmente incorram em 2010 e o acerto contábil e fiscal ocorreram em 2011.

As deduções de despesas que ocorreram em 2011 foram relativas a acertos de pendências decorrentes da transferência do acordo operacional do Banco Investcred Unibanco S.A. junto ao Grupo Globex (Ponto Frio), todas incorridas em anos anteriores.

Os valores de R\$ 12.702.538,14 e de R\$ 13.453.474,01 referentes a despesas com prestação de serviços de terceiros e outras despesas operacionais, respectivamente, foram glosados por falta de previsão legal que permita a dedução de despesas referentes a ajustes de períodos anteriores na apuração do lucro real decorrente de retificação de erro.

Cumpramos ressaltar, que o TVF não analisou a necessidade, usualidade ou o efetivo pagamento das despesas, restringindo-se em desconsiderá-las devido a ausência de legislação que permita a dedução de despesas referentes a ajustes de períodos anteriores ao da apuração do lucro real, decorrente de retificação do erro de períodos anteriores. Ou seja, segundo a fiscalização foi desrespeitado o artigo 186 da Lei 6.404/76 (Lei das SA), bem como Pronunciamento Técnico CPC 23.

Vejamos a parte do TVF que fundamenta o entendimento da autuação relativa a estas duas infrações:

3.2 DO DIREITO APLICADO

O cerne da questão é o tratamento fiscal a ser dispensado às despesas escrituradas pela FIC em data base de 30 de abril de 2011 decorrentes de “Termo de

Integração” celebrado em 28 de agosto de 2009 e relativas a antigas pendências decorrentes de acordos operacionais de sociedades alheias.

A cláusula II do “Termo de Integração” rescinde o “Contrato de Associação firmado em 2001, enquanto sua cláusula IV dá plena quitação a quaisquer pendências existentes até a data de sua celebração, conforme segue:

*“Cláusula IV. Ficam também rescindidos de pleno direito, sem qualquer penalidade para qualquer das Partes, todos os demais contratos entre BANCO ITAÚ UNIBANCO, GLOBEX e BANCO INVESTCRED que estejam de qualquer forma relacionados ao Acordo de Associação Investcred, observada a cláusula VI deste Termo. Diante do disposto neste Termo e desde que a reorganização societária mencionada na Cláusula VI deste Termo seja concluída, **resolvem as Partes, por si e por suas Afiliadas, outorgar reciprocamente a mais ampla, rasa, plena, geral, irrevogável e irreatável quitação em relação às pendências financeiras listadas nos itens 1 a 6 do Anexo I a este Termo, bem como em relação a eventuais pendências decorrentes do relacionamento existente entre os antigos sócios do BANCO INVESTCRED durante o período compreendido entre a Data de liquidação (conforme definida no Acordo de Associação Investcred) e esta data.**” (destaque nosso)*

Além deste “Termo de Integração”, a FIC apresentou duas “Cartas-Acordo” datadas de 01 de junho e 19 de outubro de 2010 em que relaciona créditos recíprocos entre Investcred e Globex e que teoricamente embasaram os ajustes lançados em 30 de abril de 2011.

Conforme estas duas “Cartas-Acordo” apurou-se um crédito da Globex junto à Investcred no valor de R\$ 2.090.808,87 com data-base em maio de 2010 e R\$ 2.322.331,61 com data-base de 28 de fevereiro de 2010 corrigidos pelo CDI até a data do efetivo pagamento.

Cabe observar que não consta que os dois valores acima mencionados tenham sido efetivamente quitados, uma vez que não correspondem aos valores lançados pela FIC em 30 de abril de 2011, mas servem de referência para validação do demonstrativo elaborado pela FIC - “FINANCEIRA ITAÚ CBD S.A. - CUSTOS GLOBEX” a saber, letras “d” e “f” do item 2 da “Carta Acordo” de 19 de outubro de 2010 e letras “a”, “b” e “c” do item 1 da “Carta-Acordo” de 01 de junho de 2010.

Considera-se que a não escrituração destas despesas nos respectivos períodos de competência são decorrentes de retificação de erro, uma vez que os mesmos já eram de conhecimento à época de sua ocorrência e portanto deveria ser contabilizada diretamente contra o Patrimônio Líquido e não contra o Resultado do período – AC 2011, conforme demonstrado a seguir.

Tendo-se caracterizado o caso em questão como ajuste de períodos anteriores em decorrência de retificação de erro, ajuste este levado a efeito no ano-calendário 2011, trazemos o artigo 186 da Lei das Sociedades Anônimas – Lei 6.404/76 que em seu § 1º elenca apenas duas hipóteses a serem considerados como ajustes de exercícios anteriores, a saber, decorrentes de mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes, conforme segue:

Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

I - o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

II - as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;

III - as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

A análise direta deste artigo 186 já exclui a possibilidade de ajustes de períodos anteriores “contaminarem” os resultados do período em que forem registrados, devendo sua contrapartida ser a conta de lucros ou prejuízos acumulados.

Conforme o trecho do TVF acima colacionado, para a fiscalização os erros nos ajustes anteriores não podem afetar o resultado do exercício posterior, determinando que seus efeitos sejam registrados diretamente na conta integrante do patrimônio líquido, lucros/prejuízos acumulados.

Com base neste entendimento, a fiscalização decidiu lançar utilizando como base de cálculo o valor da despesa de serviços de terceiro - outros serviços (infração 2 - fl. 18 do TVF - item 3.3) e os valores relativos a indenizações civis, despesas com TI e Telefonia de outubro de 2009 a dezembro de 2010 (fl.26 do TVF - 4.3).

Em relação as despesas de Indenização Cíveis, de TI e Telefonia ocorridas entre 1 de outubro de 2009 e 28 de fevereiro de 2010, a fiscalização as glosou tanto por falta de legislação para deduzi-las em períodos posteriores, como por terem sido deduzidas em duplicidade em abril de 2011. Vejamos a parte do TVF relativa a este ponto:

Termo de Verificação Fiscal, fl. 20:

Conforme este item 8 e sub item 8.1 em 19 de outubro de 2010 a FIC liquidou junto à Globex despesas de Indenizações Cíveis e de TI e Telefonia compreendidas entre 01 de outubro de 2009 e 28 de fevereiro de 2010 no montante de R\$ 3.890.193,03 mais R\$ 3.262.195,27, conforme indicado na tabela acima e portanto deduzidos em duplicidade em abril de 2011.

Apenas para prevenir possível alegação de que tais despesas não foram efetivamente contabilizadas nos respectivos períodos de apuração em função de erro e/ou ainda que não foram efetivamente pagas considera-se que as mesmas se referem, conjuntamente com as relativas ao período de março a dezembro de 2010, a despesas de exercícios anteriores e como tal não poderiam ter sido deduzidas no ano-calendário 2011, conforme demonstrado a seguir.

Termo de Verificação Fiscal fl . 26:

4.3 APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO LANÇAMENTO DE IRPJ E CSLL

A base de cálculo para o lançamento é igual aos valores relativos a Indenizações Cíveis – R\$ 3.890.193,03 despesas de TI e Telefonia de outubro de 2009 a fevereiro de 2010 – R\$ 3.262.195,27 - por se referirem tanto a exercícios anteriores como já terem sido objeto de liquidação em outubro de 2010 – subtotal de R\$ 6.301.085,71 -, bem como as despesas de TI e Telefonia relativas a março a dezembro de 2010 - subtotal de R\$ 7.152.388,27 – total geral de R\$ 13.453.474,01.

Para tais despesas do período de 1 de outubro de 2009 até 28 de fevereiro de 2010, do item 3 do Auto de Infração, entendo que a Fiscalização agiu corretamente, eis que foram deduzidas em duplicidade, não restando alternativa senão manter esta parte da glosa.

Entretanto, com exceção destas despesas relativas a outubro de 2009 à fevereiro de 2010, do item 3 do AI, acima indicadas, em relação as demais despesas a autuação não analisou se ocorreu prejuízo ao Fisco quando a Recorrente as deduziu no ano de 2011, ou se já foram utilizadas em períodos anteriores conforme determina o artigo 273 do RIR/99.

Ou seja, como a Fiscalização não verificou tal fato, deixou de comprovar nos autos (no TVF) se a Recorrente teve lucro ou prejuízo, ou utilizou determinadas despesas nos dois períodos anteriores de 2009 e 2010, bem como se acarretou prejuízo ao Fisco no ano de 2011 com a dedução. A acusação glosou a despesa referente ao ajuste de períodos anteriores por entender que não poderia ter sido deduzida na apuração do lucro real posterior (onde foi feita a retificação do erro), exclusivamente devido a ausência de legislação fiscal/tributária para tal procedimento, fundamentando-se em interpretação do próprio Agente Fiscal relativa a dispositivo pertencente a Lei das S.A. para lavra os AIs exigindo o crédito em discussão.

Tal interpretação para a glosa do crédito não me parece suficientemente fundamentada, eis que deveria ter sido feito o cotejo por meio de documentos se houve ou não prejuízo ao Fisco, ou se a Recorrente tinha nos referidos períodos anteriores lucro ou prejuízo.

Ou seja, a acusação não produziu a análise necessária, contida no artigo 273 do RIR/99 (dispositivo pertencente a legislação tributária), se houve ou não prejuízo ao Fisco, ou lucro nos dois períodos anteriores, para fundamentar a glosa em discussão. Tais constatações são de tamanha importância no meu entendimento, pois se não ocorreu prejuízo ao Fisco na postergação das despesas, não poderia ter ocorrido o lançamento como foi feito.

Inclusive, a necessidade de restar comprovado tais pontos nos autos, não é exclusivo deste Relator conforme pode ser visto no v. acórdão da C. Câmara Superior, de número 1101-001.037, onde a declaração de voto da Conselheiro Ideli Pereira Bessa registrou o seguinte fundamento:

[...]

*Todavia, tal investigação se faz necessária ante os contornos da acusação fiscal. Isto porque, ao observar que as despesas com tributos corresponderiam a períodos de apuração anteriores ao fiscalizado, a autoridade lançadora invocou o disposto no art. 273, inciso II do RIR/99, do qual extrai-se a orientação de que a inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de custo ou dedução **somente** constitui fundamento para lançamento de imposto se dela resultar a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.*

E, em tais condições, a redução do lucro real no ano-calendário 2009 somente poderia ser classificada como indevida se o sujeito passivo já houvesse deduzido os mesmos valores nos competentes períodos de apuração, ou pretendesse reduzir o lucro real do período com a utilização de valores que integrariam prejuízos passados, mas sem a observância do limite de 30% legalmente estabelecido.

Em outras palavras, para afirmar indevida a redução do lucro real no ano-calendário 2009 por tributos devidos de 1996 a 2001, a autoridade fiscal deveria exigir da contribuinte a prova de que os débitos tributários não foram contabilizados no passado, e não afetaram a apuração da base de cálculo tributável, aferindo os efeitos de sua regular contabilização à época para apurar se, no ano-calendário 2009, teria ocorrido redução indevida do lucro real, ou apenas postergação do registro de uma despesa que veio, tardiamente, a reduzir a base tributável. Neste segundo caso haveria, em verdade, antecipação do recolhimento de tributos, e frente a esta possibilidade, não excluída pela Fiscalização, impõe-se concluir que a acusação fiscal não reúne elementos suficientes para sua sustentação.

[...]

No mesmo sentido e para demonstrar que não são entendimentos isolados, recentemente foi proferido o v. acórdão de número - 1401-001.920, da C. 4 Câmara, da 1

Turma Ordinária, da 1 Seção, de lavra da D. Conselheira Relatora Livia Germano, onde restou consignado a importância de tais pontos restarem comprovados nos autos:

Quanto ao item i, relativo aos ajustes de exercícios anteriores, a decisão recorrida havia negado provimento a este item por entender que não havia provas nos autos que permitissem inferir que as receitas não operacionais, que compuseram o lucro líquido, e que depois foram excluídas do lucro real (valor total de R\$3.591.606,88), são compostas de ajustes do ativo da Recorrente. Por sua vez, a diligência concluiu que a exclusão glosada corresponde a ajustes de contas do ativo.

Reproduzo abaixo a Tabela 1 (fl. 284285) elaborada pela decisão recorrida a partir dos documentos trazidos aos autos pela Recorrente (fl. 172), a qual foi confirmada na diligência posteriormente efetuada:

[...]

Sobre os ajustes de exercícios anteriores, a Lei 6.404/1976 prevê que estes devem ser contabilizados em contas de patrimônio líquido e os conceitua no art. 186: "§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes."

A Receita Federal esclarece o tratamento tributário dos ajustes de exercícios anteriores na Seção "Perguntas e Respostas", afirmando que "A regularização, como ajustes de exercícios (períodos) anteriores, não provoca qualquer reflexo no resultado do período em que for efetuada sua escrituração (não afeta o lucro líquido do período de apuração)." (...)

"Porque não sendo de competência do período da escrituração em que ocorrer a regularização, a despesa ou a receita não deve afetar o lucro líquido desse período de apuração."

Assim, se havia algum questionamento quanto ao procedimento adotado pela ora Recorrente, este não se restringia à glosa dos valores lançados a título de ajustes de exercícios anteriores, que são neutros para fins tributários conforme reconhece a própria Receita Federal.

Sendo assim, face a jurisprudência acima colacionada, entendo que a glosa das despesas baseada apenas na falta de legislação para deduzi-las em período de apuração posterior, sem ter sido produzida a análise da possibilidade de a Recorrente ter lucro e prejuízo acumulado para a constatação de prejuízo ao Fisco, nos termos do artigo 273 do RIR/99 e da seção de "Perguntas e Respostas" da Receita Federal, não é suficiente para manter os créditos.

Deveria ter sido produzida no momento da fiscalização e demonstrado na acusação (TVF), a análise mais aprofundada do lucro e prejuízo acumulado, para constatar a ocorrência de prejuízo ao Fisco, fato este que ai sim impediria a dedução das despesas.

Como a fiscalização não fez este minucioso cotejo para demonstrar que ocorreu prejuízo ao Fisco, incorreu em falta de prova para lastrear a acusação, não restando alternativa senão cancelar a autuação.

Da Infração 1 do Auto de Infração:

Para esta acusação, a Recorrente aderiu a parcelamento, requerendo a desistência em relação a maior parte dos valores, restando apenas R\$ 558.136,07 relativo ao item 2.3.1.3 - infração de glosa de despesa no recebimento de créditos, conforme informação fiscal de fls. 752/753.

A lide relativa a este valor restante da infração, se refere a divergência entre os valores escriturados (levados a efeito na apuração do IRPJ e CSLL) como perdas em recebimento de crédito, com o procedimento administrativo de cobrança. Ou seja, os valores escriturados como despesas com perdas em recebimento de crédito não são os mesmos que estão apontados nos procedimentos administrativos de cobrança dos créditos/débitos dos clientes dos Recorrente.

Segundo a Recorrente esta diferença se refere ao fato de que não pode cobrar/negativar nas agências de proteção ao crédito, todas as parcelas do contrato que ainda estão para vencer (parcelas vincendas), pois de acordo com a legislação do Código de Defesa do Consumidor só se pode adotar procedimento de cobrança em relação a parcela que efetivamente não foi paga (que se encontra realmente em débito).

Tal alegação da Recorrente é relativa a Direito do Consumidor e não pode ser usada para afastar regra específica tributária que regulamenta a forma para a dedução dos tipos de créditos em discussão nesta infração do AI.

Para o tipo de contrato que prevê que a falta de pagamento de uma ou mais parcelas implique no vencimento automático das demais parcelas vincendas, que gerou a despesa glosada nestes autos, a legislação determina que o procedimento administrativo seja em relação a todo o valor de crédito do contrato não recebido.

Para o montante de despesa relativa a perda no recebimento de crédito, o procedimento administrativo de cobrança é um dos principais meios de prova de que a Instituição Financeira não irá receber o crédito, sendo necessário que esta prova se relacione perfeitamente com os valores de despesa que se pretende deduzir.

Sendo assim, voto por manter o v. acórdão recorrido em seus termos e colaciono a parte relativa a esta infração abaixo para fundamentar meu voto.

INFRAÇÃO Nº 1 - Perdas em operações de crédito - não atendimento aos requisitos do artigo 9º da Lei 9.430/96 - Falta de documentação comprobatória - Despesas indedutíveis:

Em relação às perdas em operações de crédito objeto deste processo, temos que o litígio estabeleceu-se apenas em relação à divergência entre o valor deduzido como perda e o valor constante na cobrança administrativa:

[...]

Na determinação do lucro real, as perdas no recebimento de créditos podem ser deduzidas de acordo com as regras estabelecidas nos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96, a seguir reproduzidos:

“Perdas no Recebimento de Créditos Dedução

Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos:

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II - sem garantia, de valor:

a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

c) superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º.

§ 2º No caso de contrato de crédito em que o não pagamento de uma ou mais parcelas implique o vencimento automático de todas as demais parcelas vincendas, os limites a que se referem as alíneas a e b do inciso II do parágrafo anterior serão considerados em relação ao total dos créditos, por operação, com o mesmo devedor.

§ 3º Para os fins desta Lei, considera-se crédito garantido o proveniente de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com outras garantias reais.

§ 4º No caso de crédito com empresa em processo falimentar ou de concordata, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou da concessão da concordata, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito.

§ 5º A parcela do crédito cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela empresa concordatária poderá, também, ser deduzida como perda, observadas as condições previstas neste artigo.

§ 6º Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas.

Registro Contábil das Perdas

Art. 10. Os registros contábeis das perdas admitidas nesta Lei serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito:

I - da conta que registra o crédito de que trata a alínea a do inciso II do § 1º do art. 9º e a alínea a do inciso II do § 7º do art. 9º; (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

II - de conta redutora do crédito, nas demais hipóteses.

§ 1º Ocorrendo a desistência da cobrança pela via judicial, antes de decorridos cinco anos do vencimento do crédito, a perda eventualmente registrada deverá ser estornada ou adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao período de apuração em que se der a desistência.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, o imposto será considerado como postergado desde o período de apuração em que tenha sido reconhecida a perda.

§ 3º Se a solução da cobrança se der em virtude de acordo homologado por sentença judicial, o valor da perda a ser estornado ou adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real será igual à soma da quantia recebida com o saldo a receber renegociado, não sendo aplicável o disposto no parágrafo anterior.

§ 4º Os valores registrados na conta redutora do crédito referida no inciso II do caput poderão ser baixados definitivamente em contrapartida à conta que registre o crédito, a partir do período de apuração em que se completar cinco anos do vencimento do crédito sem que o mesmo tenha sido liquidado pelo devedor.

Encargos Financeiros de Créditos Vencidos

Art. 11. Após dois meses do vencimento do crédito, sem que tenha havido o seu recebimento, a pessoa jurídica credora poderá excluir do lucro líquido, para determinação do lucro

real, o valor dos encargos financeiros incidentes sobre o crédito, contabilizado como receita, auferido a partir do prazo definido neste artigo.

§ 1º Ressalvadas as hipóteses das alíneas a e b do inciso II do § 1o do art. 9o, das alíneas a e b do inciso II do § 7o do art. 9o e da alínea a do inciso III do § 7o do art. 9o, o disposto neste artigo somente se aplica quando a pessoa jurídica houver tomado as providências de caráter judicial necessárias ao recebimento do crédito. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 2º Os valores excluídos deverão ser adicionados no período de apuração em que, para os fins legais, se tornarem disponíveis para a pessoa jurídica credora ou em que reconhecida a respectiva perda.

§ 3º A partir da citação inicial para o pagamento do débito, a pessoa jurídica devedora deverá adicionar ao lucro líquido, para determinação do lucro real, os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo, incorridos a partir daquela data.

§ 4º Os valores adicionados a que se refere o parágrafo anterior poderão ser excluídos do lucro líquido, para determinação do lucro real, no período de apuração em que ocorra a quitação do débito por qualquer forma.

Créditos Recuperados

Art. 12. Deverá ser computado na determinação do lucro real o montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados, em qualquer época ou a qualquer título, inclusive nos casos de novação da dívida ou do arresto dos bens recebidos em garantia real.

§ 1º Os bens recebidos a título de quitação do débito serão escriturados pelo valor do crédito ou avaliados pelo valor definido na decisão judicial que tenha determinado sua incorporação ao patrimônio do credor.” (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).

§ 2º Nas operações de crédito realizadas por instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, nos casos de renegociação de dívida, o reconhecimento da receita para fins de incidência de imposto sobre a renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ocorrerá no momento do efetivo recebimento do crédito. (Redação dada pela nº 12.715, de 2012)

Os dispositivos acima reproduzidos estabelecem os requisitos e as condições que devem ser observados em cada hipótese legal de dedução de perda.

Ressalta-se por oportuno que as normas específicas, contidas nos mencionados artigos 9º ao 12 da Lei 9.430/96, de dedutibilidade de despesas com perdas no recebimento de crédito, aqui aplicadas, estão harmonizadas com o comando do

artigo 299 do RIR/99, de caráter geral, que as considera despesas operacionais da empresa.

A respeito das divergências entre o valor deduzido como perda e o constante na cobrança administrativa, o TVF registra:

2.3.1.3 -- Divergência entre o valor deduzido como perda e o constante na cobrança administrativa - 72 contratos no valor de R\$ 558.136,07

Apesar de apresentar comprovação de cobrança administrativa, ao confrontar seu valor com o deduzido como perda se verifica incompatibilidade entre os mesmos, sendo o valor cobrado inferior ao deduzido.

Não cabe a alegação de que posteriormente à inclusão da negativação nos órgãos de proteção ao crédito ocorreram vencimentos posteriores de compras anteriormente parceladas, uma vez que a própria FIC informou que há a cláusula de "vencimento antecipado" para todos os contratos, e, uma vez inadimplente haveria a FIC de cobrar a totalidade de seus débitos. A planilha de análise acima mencionada relaciona diversos casos em que a cobrança foi efetivada de forma correta, pelo valor efetivamente deduzido.

A autuada alega, em síntese apertada, que os valores são divergentes porque "muitas vezes, no momento da negativação, o cliente encontrava-se em atraso apenas de parte das prestações, não podendo ser punido por um débito que ainda não se encontrava no estado de total inadimplência, ou nos casos em que parte do (sic) da dívida foi paga e outra parte não foi quitada, ocorrendo a negativação apenas da parcela em aberto" e que teria obedecido o disposto no art. 12 da Lei 9.430/96 e o art. 24 da IN 93/1997 (atualmente IN 1.515/2014).

A autuante não questiona a legalidade das deduções efetuadas, apenas seus valores.

Ocorre que a impugnante deduziu valores maiores do que aqueles constantes dos seus contratos de cobrança administrativa e não trouxe nenhum comprovante de que tais deduções tenham sido efetuadas de acordo com a legislação de regência.

A autuante demonstrou individualizadamente cada um dos valores glosados e a defesa poderia apontar em quais casos há divergência e comprovar suas alegações caso a caso, o que não foi feito.

Assim, não há elementos de provas nos autos que tenham o condão de afastar as conclusões do fisco quanto à não comprovação do dispêndio no valor de R\$ 25.630.981,67, razão pela qual deve ser mantida a glosa efetuada.

Desta forma, voto por manter a glosa do crédito restante relativa ao valor de R\$ 558. 136,07.

Da infração 4 do Auto de Infração:

Esta infração é relativa a dedução de prejuízo por desfalque, apropriação indébita e furto - Despesas por "Sinistro-Inspetoria" e "Perdas Por Fraude", que segundo a fiscalização a Recorrente não atendeu o requisito do artigo 364 do RIR/99.

Tais despesas são referentes a compras efetuadas indevidamente por terceiros com a utilização de cartões de crédito de clientes da Recorrente, obtidos mediante furto, clonagem, emissão com documentos furtados, dentre outros métodos.

A Recorrente não juntou aos autos queixa perante a autoridade policial, requisito previsto no artigo 364 do RIR/99 para dedução deste tipo de despesa.

A Recorrente alega que tais crimes com os cartões de crédito não são fraude, mas na realidade é crime de estelionato e por tal motivo, as despesas não se enquadrariam ao artigo 364 do RIR/99.

Entretanto, tal alegação não deve prosperar, eis que a própria Recorrente escritura tais despesas como sendo fraude e as deduz.

Ademais, a Recorrente entende que tais despesas são enquadradas pela artigo 299 do RIR/99, eis que para sua atividade empresarial (Banco) as fraudes com cartão de crédito são comuns e usuais.

Colaciona parte do voto do Conselheiro Marcos Takata no v. acórdão 1103-000.766, onde equipara, com fundamento na razoabilidade, tais despesas com fraude à "quebras e perdas", entendendo que a ausência de boletim de ocorrência não impediria a dedução de tais perdas.

Tal alegação no meu entender não pode ser provida. Para tais despesas, existe regra específica prevista na legislação para sua comprovação, determinando que a contribuinte apresente queixa perante a autoridade policial.

Entendo que o requisito previsto no dispositivo acima indicado é importante para comprovar a despesa que se pretende deduzir.

Este, inclusive, é o entendimento desta C. Turma ao analisar processos com esta matéria.

Sendo assim, em relação a este item, voto por manter a autuação.

Em relação a multa isolada, concomitante com a multa de ofício:

Para este item do Auto de Infração, entendo que a alegação da Recorrente em relação a concomitância das multas deve ser provida.

Para motivar meu voto, utilizo as razões de decidir do D. Conselheiro Demetrius Macei.

A questão não é nova e, com a devida vênia dos que pensam diferente, de fato, não é possível admitir-se a concomitância da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre estimativas mensais, notadamente em razão da falta de recolhimento pelo contribuinte ter decorrido de glosa de despesas, que também afetaram a constituição do crédito tributário ao término do ano-calendário.

A norma contida no art. 44, II, alínea b, da Lei 9.430/96 (redação dada pela Lei nº 11.488/07) dirige-se ao contribuinte do IRPJ e CSLL, sujeito ao regime de tributação com base no Lucro Real Anual, que deixar de promover a antecipação dos tributos devidos em razão de estimativas mensais positivas (base de cálculo) apuradas pelo contribuinte mensalmente.

O parágrafo 3º, do citado art. 44, traz, textualmente, que “a pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano”, exceto nos casos de incorporação, fusão, cisão ou extinção da pessoa jurídica.

Ou seja, os valores pagos mensalmente, com base em estimativas, são apenas uma antecipação do tributo, por opção do contribuinte, que será apurado, efetivamente, apenas no encerramento do ano-calendário.

Nesse contexto, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido, a título de IRPJ e CSLL, é o apurado mensalmente sobre as estimativas; após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do IRPJ e da CSLL pelo lucro real, não há dúvidas de que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após adições, exclusões e compensações legais.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, in verbis:

*“(...) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (§ 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”.*¹

O que se observa, à vista da lição do mestre, é que um contribuinte pode, ao longo do ano-calendário, ter bases positivas para a apuração de IRPJ e CSLL sobre estimativas, como prejuízo, em cada competência. Nas que houver prejuízo, não há base de cálculo para apuração e recolhimento antecipado; e, ainda que haja uma base positiva após um prejuízo, se

aquela for menor que esta e, no acumulado do ano, o que já foi antecipado supera o devido, mesmo tendo a base positiva, não haverá o recolhimento da antecipação.

Assim, se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício, a base para a imposição da multa isolada é o valor devido a título de IRPJ e CSLL por antecipação até o momento do lançamento; após o encerramento do ano-calendário, já haverá a apuração definitiva do tributo devido e este valor apurado passa a ser o limite quantitativo da imposição de multa isolada.

Em outras palavras, o valor a ser antecipado pelo contribuinte pode, inclusive, ser suspenso ou reduzido, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado, já pago, exceder o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso (art. 39, § 2º, da Lei 8.383/91), demonstrando que não há, de fato, fatos jurídicos autônomos que justifique a imposição de duas penalidades distintas ao contribuinte, em concomitância.

Pede-se vênua para, neste ponto, transcrever-se abaixo trecho do voto do i. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, proferido no julgamento do processo administrativo nº 10480.720836/201355 pela 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, em conclusão lógica quanto ao acima exposto:

“(…)

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que não tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela do tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado. Assim, há que se verificar se os valores de estimativa a pagar foram deduzidos na apuração anual. Em caso positivo, isto significa que o tributo devido não foi recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste, portanto, não se trata de cobrar multa isolada, mas, sim, de cobrar o tributo acompanhado da multa proporcional. Em caso negativo, isto significa que o tributo não foi recolhido como estimativa, mas foi recolhido como resultado do ajuste, portanto, é cabível a multa isolada. Contudo, a base para a imposição da multa deverá corresponder ao valor da estimativa não paga que deixou de ser

deduzida na apuração anual do imposto devido. Não se admite, também, que essa base supere o valor do imposto devido calculado na apuração anual.

Conclui-se, portanto, que impor sanção pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, apurada através de lançamento de ofício com os anos-calendário já finalizados, com a respectiva multa proporcional de 75%, e, ao mesmo tempo, impor multa isolada de 50% como sanção pelo não recolhimento de antecipações devidas em competência compreendidas anteriormente, é penalizar o contribuinte duas vezes pelo mesmo tributo e, neste caso, uma penalidade é excludente da outra, não se admitindo a concomitância.

Afasto, desta forma, o lançamento da multa isolada no presente caso, mantendo, tão somente, a multa proporcional de 75%.

Em relação a alegação da Recorrente de impossibilidade da cobrança do juros de mora sobre a multa de ofício:

Está matéria já está pacificada nesta C. Turma Julgadora, restando vencido o entendimento de que se deve incidir os juros de mora sobre a multa de ofício.

Para fundamentar meu entendimento, utilizo a parte relativa a esta matéria do voto do D. Conselheiro Paulo Mateus Ciccone no processo administrativo 11080.732740/2011-43.

DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Rebela-se a recorrente contra a possibilidade da imposição de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada no lançamento.

Embora ressalve, de plano, que a incidência de juros de mora à taxa Selic sobre a Multa de Ofício, é questão superveniente ao presente lançamento, é se apreciar a matéria, já que, inexoravelmente, tal acréscimo virá integrar o crédito tributário objeto de discussão.

Consoante dizeres do art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, entendida esta como decorrente de obrigação tributária principal. E se referido crédito tributário (penalidade) não for pago integralmente no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, aplicando-se a taxa de 1% ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso (art. 161, § 1º, do CTN):

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(negrejou-se e grifou-se)

Assim, a cobrança de juros de mora sobre a penalidade pecuniária cabível encontra fundamento de validade no próprio CTN.

Por outro lado, só é plausível se falar na incidência de juros de mora pelo atraso no recolhimento quando o crédito tributário inadimplido sujeita-se a um prazo de vencimento, o que ocorre com relação ao tributo, à contribuição e à multa de ofício, e não com a multa de mora, a menos que esta última seja exigida isoladamente, mediante lançamento de ofício.

Valendo-se da exceção legal contida no art. 161, § 1º, do CTN, a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, dispôs que, a partir de 1º de abril de 1995, sobre os tributos e contribuições sociais não recolhidos no prazo de vencimento incidem juros de mora calculados à taxa Selic (art. 13):

Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a 2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

“Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

(...).”

Seguindo-a, a Lei nº 9.430, de 1996, foi mais genérica, dispondo que os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, com fato gerador ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos no vencimento, serão acrescidos de juros de mora à taxa Selic (art. 61):

“Multas e Juros

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica,

serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Consistindo a multa de lançamento de ofício em débito para com a União, de natureza de obrigação tributária principal, correta a interpretação de que, sobre referida penalidade incidem juros à taxa Selic, a partir do seu vencimento.

Corroboram, ainda, a conclusão acima, as razões abaixo dispostas.

De fato, a mesma Lei nº 9.430, de 1996, reportando-se especificamente à multa de mora inadimplida, dispôs que sobre ela incidem juros de mora à taxa Selic, quando exigida de ofício, isolada ou conjuntamente (art. 43):

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Com efeito, como já ressaltado anteriormente, sobre a multa de mora não há de se cogitar na incidência de juros, pois referida penalidade pecuniária é desprovida de vencimento, exceto quando exigida mediante lançamento de ofício, como regula o dispositivo supra, momento o qual se impõe um prazo legal para o seu adimplemento.

Da mesma forma ocorre com relação aos juros. Estes não têm vencimento legal para o seu cumprimento, a menos que exigidos por meio de lançamento de ofício.

Resta claro, pelo dispositivo acima transcrito, que sobre a penalidade exigida de ofício incidem juros de mora à taxa Selic.

No âmbito do Poder Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão, já legitimou a incidência dos juros sobre a

*totalidade do crédito tributário, aí incluída a multa de ofício.
Veja-se:*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO
REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE
SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.*

*INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE
COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira
Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de
juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o
crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira,
DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min.
Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

*AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves,
julgado em 4/12/2012 - DJe 10/12/2012*

*Acresça-se que a matéria já está amplamente consolidada nesta
Corte no âmbito das três turmas da CSRF:*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação
tributária principal compreende tributo e multa de ofício
proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a
multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.
(Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)*

*JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE
OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge
com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o
pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente
do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício
proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a
obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício
proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa
Selic. (Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.
INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer
seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo
vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado
à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento
no mês de pagamento. (Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª
Turma).*

Pelo exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço do Recurso Voluntário e dou parcial provimento para cancelar as infrações 2, 3 e a multa isolada aplicada ao Auto de Infração em epígrafe, mantendo o restante em seus termos.

Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marco Rogério Borges - Redator Designado

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento adotado pelo I. Conselheiro Relator, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, em seu profundo e preciso voto.

Das infrações 2 e 3 do Auto de Infração:

Tais infrações são relativas a despesas com serviços de terceiros (infrações 2) e outras despesas operacionais (infração 3), ambas despesas relativas a ajustes de períodos anteriores.

As despesas formalmente incorreram em 2010 e o acerto contábil e fiscal ocorreram em 2011.

As deduções de despesas que ocorreram em 2011 foram relativas a acertos de pendências decorrentes da transferência do acordo operacional do Banco Investcred Unibanco S.A. junto ao Grupo Globex (Ponto Frio), todas incorridas em anos anteriores, o que no caso, infringiu ao regime de competência.

O regime de competência é a apropriação das receitas, custos e despesas ao período de sua realização, independentemente do efetivo recebimento das receitas ou do pagamento dos custos e/ou despesas quando incorridos. Objetiva, principalmente, a possibilidade de previsão, ou seja, trazer à contabilidade o futuro da entidade.

Destarte, podemos definir o regime de competência como aquele momento em que as receitas são computadas a partir do momento que nasce o direito do seu respectivo recebimento, e os custos e as despesas são computadas a partir do momento do surgimento da respectiva obrigação de pagá-las.

O regime de competência contrapõe-se ao regime de caixa, em qual as receitas e os custos e/ou despesas serão computadas quando do efetivo recebimento ou pagamento, respectivamente.

Destarte, a importância do regime de competência está na essência das normas contábeis, que gerarão os impactos tributários decorrentes. A sua definição contábil, em última versão, mas sempre mantendo o mesmo sentido, está na Resolução CFC Nº 1.374/11, que define a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis:

O regime de competência retrata com propriedade os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação nos períodos em que ditos efeitos são produzidos, ainda que os recebimentos e pagamentos em caixa derivados ocorram em períodos distintos. Isso é importante em função de a informação sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação, e sobre as mudanças nesses recursos econômicos e reivindicações ao longo de um período, fornecer melhor base de avaliação da performance passada e futura da entidade do que a informação puramente baseada em recebimentos e pagamentos em caixa ao longo desse mesmo período.

A Lei 6.404/76, que rege a legislação societária e comercial, estabeleceu como regra, a observância obrigatória do regime de competência, através de seu art. 177, a seguir transcrito:

Escrituração

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Aqui não se trata de apenas uma regra geral, e sim, a regra para a totalidade dos casos.

A única exceção contida na legislação societária (Lei 6.404/76) está no §1º do art. 186:

...

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

Ou seja, de acordo com a legislação societária em vigor, os eventuais ajustes de exercícios anteriores, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes, devem ser levados diretamente à conta contábil Lucros ou Prejuízos Acumulados, sem afetar o resultado do período em que contabilizados.

Tais conceitos foram acolhidos pela legislação fiscal, no art. 7º do Decreto-Lei nº 1.598/77:

Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

Ou seja, todo o acima exposta, resta inegável que os contribuintes que estão submetidos ao regime de apuração pelo Lucro Real não podem prescindir da obediência irrestrita ao regime de competência, sob pena de desvirtuamento de seus resultados, tanto no âmbito societário, quanto, no caso aqui tratado, fiscal.

Com o advento do Decreto-Lei nº 1.598/77, de 1977, no seu art. 6º, §§ 5º a 7º, absorvidos pelo art. 273 do RIR/99, tem-se a seguinte redação deste:

Inobservância do Regime de Competência

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

Ou seja, há uma determinação, no seu inciso II, que em caso de inobservância do regime de competência, ocorrerá uma infração à legislação tributária.

Como se observa no v. acórdão recorrido, na sua fundamentação:

*O art. 273 do RIR/99 contém a determinação de que, em caso de a inobservância do regime de competência importar em **redução indevida do lucro real** (inciso II), **há infração de ordem tributária**.*

As despesas foram incorridas em anos-calendário anteriores ao de 2011 e percebe-se a não apuração de resultado tributável, inclusive com prejuízo fiscal, sendo que as deduções em foco ocorreram apenas no ano-calendário de 2011, ano em que a autuada apurou lucro real.

*Inquestionavelmente, as despesas em lide **constituíram redução indevida do lucro apurado**, enquadrando-se na previsão do inciso II do art. 273 do RIR/99.*

Ou seja, baseado nos eventos do desrespeito ao regime de competência, a recorrente postergou despesas de um ano que teria prejuízo fiscal, para outro que teria lucro tributável.

E, distintamente do alegado pela recorrente na sua peça recursal, analisando as DIPJS apostas no processo, houve prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 2010, ou seja, todo o contexto indicaria um prejuízo ao fisco nesta postergação das despesas praticada para o ano-calendário de 2011, que redundou numa diminuição do lucro real apurado.

E há, ainda, toda uma questão material de qual o período de competência destes valores glosada pela autoridade fiscal, que justamente causa o desvirtuamente na apuração fiscal.

De qualquer forma, há nesta postergação de despesas, sem amparo legal, uma compensação de lucro de um período com o prejuízo de outro, desrespeitando o regime de competência e gerando um prejuízo ao fisco.

Adicionalmente, embora possa não ser o caso dos autos, mas apenas como fixação de conceitos assumidos neste voto, se passarmos a aceitar que os contribuintes, ao seu alvedrio, assumem quando e como registrarão os fatos contábeis, estar-se-ia, além de ilegal e contra os princípios norteadores da contabilidade, criando a possibilidade de que custos, despesas e receitas possam ser alocados livremente em quaisquer períodos onde sejam mais convenientes, ou seja, oos primeiros (custos e despesas) quando existam lucros para a eles serem contrapostos, e as últimas (receitas) quando estiverem diante de prejuízos apurados.

Pelo exposto, e o que mais consta nos autos, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário no que tange às infrações 2 e 3 supramencionadas.

Em relação a multa isolada, concomitante com a multa de ofício (infração 5):

Dirijo do brilhante voto exarado pelo Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves em relação à imposição da chamada “multa isolada” nos casos de ausência ou insuficiência de recolhimentos a título de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, por fazer uma leitura diferente da que fez o I. Relator sobre a matéria.

A respeito de uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, de minha parte sempre profilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como arguem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, **sobre o valor do pagamento mensal**:*

(...)

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. (destaquei)

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; simplesmente tornou mais clara a intenção do legislador.

Por pertinentes, faço minha as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES deste CARF que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão nº 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

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

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

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

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

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

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

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

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 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, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, 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”.

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.

Saliente-se, por fim, ser inaplicável no caso a Súmula nº 105 do CARF, posto que ali se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas integralmente as multas isoladas impostas e NEGÓCIO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto da aplicação concomitante de multa isolada com o multa de ofício, ressalvado o item abaixo, que apontou erro material na apuração dos valores.

Em relação ao equívoco de cálculos das multas isoladas - matéria de fato:

Na sua peça recursal, o recorrente alega erro de matéria de fato no que tange à apuração da base de cálculo das multas isoladas, a qual não houve manifestação no v. acórdão recorrido.

A recorrente alega que a autoridade fiscal não efetuou a compensação do saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL na apuração da multa isolada, e demonstra o prejuízo do valor lançado através de planilhas apostas às fls. 749 e 750 dos autos.

Analisando-se os elementos da planilha supracitada, com base no valor autuado, nota-se realmente que a autoridade fiscal não considerou os prejuízos fiscais indicados no Lalur, até o limite de 30%, na apuração da base de cálculo das estimativas de IRPJ e CSLL.

Há, inclusive, na planilha indicativos de erros de cálculo que devem ser considerados para a efetiva apuração do valor correto das multas isoladas.

Destarte, voto em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para considerar o saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL na apuração da multa isolada, excluindo-se da apuração da infração 5 o montante de R\$ 5.924.965,16, conforme planilha às fls. 749/750 dos autos.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges