



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

Processo nº 16327.721266/2013-70
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-002.647 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2018
Matéria GLOSA DE DESPESAS / REALIZAÇÃO DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO / DIFERIMENTO DO GANHO DE CAPITAL
Recorrentes COMPANHIA MUTUAL DE SEGUROS - EM LIQUIDAÇÃO
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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.

Conforme consta no Decreto-lei nº 1.598/1977, com redação alterada pelo Decreto-lei nº 1.730/1979, a depreciação do bem reavaliado é hipótese de realização do bem, cabendo a tributação neste momento.

VENDA DE BEM DO ATIVO PERMANENTE. DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO DO GANHO. JUROS.

Se a empresa optou pelo diferimento da tributação do ganho decorrente de venda de bem do ativo permanente, os juros, também por fazerem parte do preço, deverão ser tributados na mesma medida da tributação do principal.

DESPESA DE DEPRECIÇÃO. IMÓVEIS DESTINADOS À RENDA. GLOSA.

A despesa de depreciação não é dedutível da base de cálculo do IRPJ, a não ser que esteja intrinsecamente relacionada com a produção ou comercialização dos bens e serviços da empresa.

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.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LANÇAMENTOS FISCAIS DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES. ALTERAÇÃO DO SALDO A COMPENSAR.

O resultado do lançamento fiscal que resultou em lançamento de IRPJ e de CSLL de períodos anteriores deve ser refletido em período posterior para utilização de valores de compensação de prejuízo fiscal nos mesmos moldes daquele constante nos sistemas da RFB, que é alimentado pelo resultado da ação fiscal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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. Provimento negado.

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 não conhecer do recurso de ofício. Por maioria de votos, i) negar provimento ao recurso quanto à glosa das despesas de depreciação. Vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Daniel Ribeiro Silva; ii) 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 de Ofício e de Recurso Voluntário interpostos 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 14-49.862, de 24 de abril de 2014, julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela empresa.

Observo que fui sorteado para o julgamento deste processo em questão. Ocorre que existiam dois outros processos (16327.001681/2010-61 e 16327.720464/2010-73), que tratam de lançamento de fatos geradores anteriores a estes de que aqui se tratam, e que resultaram na apropriação e alteração do saldo de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL.

Devido à relação de prejudicialidade entre eles, solicitei a distribuição dos citados processos a mim, indicando a inclusão em pauta para julgamento em conjunto dos três processos relacionados.

Pois bem. 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. 1062/1098, 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 nos anos-calendário 2008, 2009 e 2010, em razão da glosa de despesas não comprovadas pela contribuinte, da tributação de despesa de depreciação, da realização da reserva de reavaliação decorrente depreciação de bem reavaliado, do ganho de capital diferido não adicionado ao lucro real e da compensação indevida de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL.

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 (TVF).

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

TRIBUTOS	PRINCIPAL (R\$)	JUROS (R\$)	MULTA (R\$)	MULTA ISOLADA (R\$)	TOTAL (R\$)
IRPJ	3.909.586,32	1.435.636,68	2.932.189,74	1.913.109,33	10.190.522,07
CSLL	2.511.577,87	919.902,12	1.883.683,40	1.223.578,65	6.538.742,04
TOTAL (R\$)	6.421.164,19	2.355.538,80	4.815.873,14	3.136.687,98	16.729.264,11

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

Consta no TVF que, no Termo de Início de Fiscalização, a contribuinte foi intimada a demonstrar a composição das linhas: "outras despesas de seguros" e "outras despesas de comercialização" constante nas Declarações de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) apresentadas a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Conforme consta nos itens 4 e 5 de sua resposta datada de 07/02/12, verificou-se que se tratava, em sua maior parte, de despesas registradas na conta 31525 - Despesas com Administração de Apólices e na conta 3141 - Despesa de Comercialização – Comissões.

Diante disto, a fiscalizada foi intimada a apresentar a relação dos beneficiários e o montante recebido por cada um a título de comissões (conta contábil de despesa 3141) e de administração de apólices (conta contábil de despesa 31525), as quais foram registradas em sua escrita como despesa operacional nos anos de 2008 e 2009.

Considerando que a planilha encaminhada divergia do valor constante em sua escrituração, a contribuinte foi intimada a apresentar suas justificativas e esclarecimentos no Termo de Constatação lavrado em 05/09/12.

Em resposta, informou que a planilha encaminhada referia-se aos pagamentos efetuados e não à despesa apropriada nos exercícios. Na mesma ocasião encaminhou planilha com o valor da despesa registrada em sua escrita contábil e o seguinte esclarecimento:*

Ainda existem diferenças relativas a 2008 e 2009 acima apontadas provavelmente causadas pela migração dos sistemas na época. A companhia passou por uma tentativa de inovação em seus sistemas operacionais, chegando a operar 2 sistemas simultaneamente para a mesma finalidade.

A implantação desse sistema já causou vários prejuízos à Companhia, tanto que a mesma foi obrigada a mover ação judicial contra a empresa fornecedora do software para tentar recuperar os prejuízos causados, retornando ao seu antigo sistema operacional. Com isso o histórico de informações ficou prejudicado.

Diante do acima exposto e possível perda das informações estamos impossibilitados de identificar tais diferenças, devido ao grande volume de operações e dependência dos sistemas da época de processamento. (Grifos Nossos)

Logo temos a seguinte situação:

Quadro 1_' R\$

	2008	2009
Conta 3141 - Despesa de Comercialização - Comissões	10.354.347,55	33.656.129,07
Conta 31525 - Despesas com Administração de Apólices	7.630.893,93	2.614.543,92
Despesa incorrida e escriturada	17.985.241,48	36.270.672,99
A) Despesa não identificada pelo contribuinte	3.106.473,20	5.233.315,82
B) Despesa identificada por prestador de serviço*	14.878.768,28	31.037.357,17

* Planilha apresentada pelo contribuinte na resposta datada de 18/09/13

Diante disso e utilizando a relação apresentada pela contribuinte em 18/09/12, cujos arquivos digitais foram entregues em 13/11/12, foram selecionados alguns fornecedores de serviços para que fosse apresentada a comprovação da despesa registrada em sua escrita contábil, através do Termo de Intimação Fiscal de 10/01/2013.

Alguns dos prestadores selecionados foram aqueles cuja despesa escriturada pela contribuinte tinha grande distorção com o que a própria fiscalizada declarou em DIRF como pagamento realizado a estes.

Obviamente os valores não seriam¹ idênticos, considerando que a despesa deve ser contabilizada de acordo com o princípio da competência e os valores informados em DIRF são registrados pelo regime de caixa, ou seja, no efetivo pagamento, que não é necessariamente efetuado no mesmo mês de registro da despesa. Por isso, demos a oportunidade à contribuinte para demonstrar através dos elementos de provas íntegros e idôneos a efetiva prestação de serviços contabilizada como despesa dedutível nos exercícios fiscalizados.

Em sua resposta datada de 07/03/13, a contribuinte apresentou as seguintes considerações:

Apesar do nosso empenho para a coleta da documentação solicitada, ainda encontramos dificuldades na localização dos documentos devido aos aspectos abaixo mencionados.

1) Em 2008 e 2009 as notas fiscais de serviços não eram anexadas ao documento de pagamento, por este motivo algumas das notas fiscais não foram juntadas ao processo;

2) Existem casos que não localizamos os pagamentos individuais enviados pelo banco ou extrato bancários da época, com isso, teríamos que solicitar cópia à instituição bancária.

Esclarecemos ainda que a contabilização das despesas nas contas 314 - Comissões e 315- Pró-Labore é realizada conforme o valor total da comissão a ser paga até o final de vigência da apólice, e para fins de pagamento e emissão das respectivas notas fiscais considera-se somente o valor sobre as parcelas recebidas. Por tal motivo, o valor informado nesta resposta pode não bater com o valor declarado por V. Sas. na referida Intimação.

Ou seja, a fiscalizada não traz elementos que evidenciem a despesa contabilizada, elencando somente pagamentos que, conforme a contribuinte mesma ressalta em sua resposta, não se coadunam com a despesa escriturada.

Foi ressaltado que o valor constante na intimação foi extraído da resposta encaminhada pela própria fiscalizada em 18/09/12 com a relação da despesa contabilizada nos anos em questão, identificando os prestadores de serviços.

Tendo em vista suas considerações acima transcritas, no Termo de Constatação datado de 06/05/13, a contribuinte foi intimada a detalhar os lançamentos efetuados no registro da despesa de comissão e de administração de apólice - informando as contas envolvidas no momento da assinatura da apólice e da apropriação mensal da despesa, assim como novamente intimado a apresentar documentação comprobatória da amostragem selecionada.

Constatou a fiscalização que, no item 1 de sua resposta de 29/05/2013, o lançamento contábil da apropriação mensal da despesa é a débito nas contas 3141 e 31525, ratificando o valor da despesa escriturada a qual já tinha sido informada em 18/09/12 (R\$ 17.885.241,48 em 2008 e R\$ 36.270.672,99 em 2009).

Com relação à comprovação da amostragem encaminhada, a fiscalizada apresenta uma nova listagem a qual informa a quantidade de apólices e os valores registrados como despesa em sua escrita fiscal por prestador de serviços, e ainda as seguintes considerações:

Conforme solicitação anexamos (arquivo magnético) contendo relação elaborada por prestador de serviço indicando a quantidade de apólices e os valores envolvidos registrados em escrita fiscal como despesas incorridas e escrituradas nas contas 3141 e 31525 nos anos de 2008 e 2009.

Contudo, esclarecemos que muitos dos pagamentos de despesas de Administração de Apólices foram registrados diretamente contra a Conta Contábil de Bancos e, até mesmo promovidos ajustes na conta 31525 provenientes da mudança de sistemas operacionais na época, por este motivo não conseguimos evidenciar nas relações extraídas do sistema atual as quantidades de apólices e valores correspondente, de possíveis pagamentos manuais não originados do sistema operacional, lembramos novamente que na época o registro contábil era feito de forma manual e 'terceirizada, não existindo sistemas integrados de faturamento e contabilização. Com a migração de sistemas de processamento durante o período solicitado é provável que informações tenham sido perdidas por falta de importação de dados do antigo banco de dados e isto provavelmente deve estar causando diferenças em nossos levantamentos.

O relatório extraído de nossos sistemas atuais demonstra os valores envolvidos na operação e quantidade de apólices, atendendo o registro de acordo com a vigência da apólice ou emissão que era o critério de registro vigente na época. Finalizando ainda existem diferenças que não conseguimos identificar, mesmo alterando o critério de apuração dos relatórios solicitados:"

Ou seja, intimada a comprovar a despesa a qual a própria contribuinte relacionou por prestadores de serviços, parte desta ele não consegue nem mesmo identificar a origem dos lançamentos efetuados na escrituração.

Para uma melhor compreensão dos fatos, tomaremos como exemplo um dos prestadores selecionados por amostragem constante no anexo Termo de Constatação de 10/01/2013.

Para o prestador de serviços AFABAN JUIZ DE FORA. - ASSOC FUNC APOS E PENS BANCO EST SP, CNPJ: 01.668.512/0001-93, foi escriturada despesa no ano de 2008 no valor total de R\$ 110.077,57. Ao ser intimada a comprovar a despesa, a contribuinte apresentou, em 07/03/13, listagem no valor de R\$ 2.944,36. Posteriormente, em 29/05/2013, apresentou relação com a quantidade de apólices e os valores envolvidos, onde também podemos observar que se trataram

de 06 apólices no valor total de R\$ 2.944,36. Ou seja, a despesa escriturada é 3.739% maior que a efetivamente prestada, conforme documentação apresentada pela própria contribuinte.

Logo, temos que ao ser intimada a comprovar com elementos hábeis a despesa identificada por prestador de serviço (R\$ 14.878.768,28 em 2008 e R\$ 31.037.357,17 em 2009), a contribuinte afirma, na resposta de 29/05/2013, que não é possível identificar parte desta pelo fato das informações terem sido perdidas. Apresenta uma relação com os valores e quantidades de apólices.

Quadro 2 _R\$

	2008	2009
A) Despesa identificada por prestador de serviço (item B do Quadro 1)	14.878.768,28	* 31.037.357,17
B) Listagem com valores e quantidades de apólices*	12.932.963,48	26.090.671,74
C) Falta de identificação (A - B)	1.945.804,80	4.946.685,43

* Resposta .apresentada em 29/05/2013

Esse valor "dever ser acrescido àquele já informado, num primeiro momento, pelo contribuinte, como diferenças não identificadas (resposta de 18/09/2012).

Tendo sido verificada a situação dos registros contábeis não identificados, passou-se à análise daqueles, os quais a fiscalizada indicou quem prestou, assim como forneceu o valor da despesa de comissão/agenciamento apropriada nos exercícios (listagem de 18/09/12).

Para os fornecedores de serviços abaixo listados, a contribuinte foi intimada a apresentar as propostas de trabalho, contratos firmados, comprovantes de pagamentos, além das respectivas notas fiscais no Termo de Intimação datado de 10/01/2013.

Na documentação apresentada pela contribuinte em 07/03/13, constatou-se que as notas fiscais apresentadas não suportam as despesas contabilizadas:

2008

CNPJ	BENEFICIÁRIO	DESPESA	NOTAS FISCAIS APRESENTADAS	DIFERENÇA
05.208.982/0001-25	OZCORP SERVIÇOS S/C LTDA - ME (conta contábil 31525)	1.584.451,66	1.328.000,00	256.451,66
03.270.070/0001-58	PORT SERV LTDA	392.857,16	204.000,00	188.857,16
00.719.214/0001-12	PORTO REAL DIVISÃO SP CORRETORA DE SEG LTDA - CONSÓRCIO	492,73		492,73
00.719.214/0002-01	PORTO REAL DIVISÃO SAO PAULO CORRET SEGS	524.205,84	45.009.66	479.196,18
TOTAL		-		924.997,73

2009

CNPJ	BENEFICIÁRIO	DESPESA	NOTAS FISCAIS APRESENTADAS	DIFERENÇA
05.208.982/0001-25	OZCORP SERVIÇOS S/C LTDA - NIE (conta contábil 3141)	3.356.387,14	1.976.000,00	1.380.387,14
00.719.214/0001-12	PORTO REAL DIVISÃO SP CORRET DE SEC LTDA - CONSÓRCIO	850.918,37		850.918,37
TOTAL				2.231.305,51

Apesar de diversas intimações, a contribuinte não trouxe elementos que comprovassem de forma inequívoca a prestação dos serviços registrada em sua escrita. Pelo contrário, admite que há registros contábeis os quais nem mesmo identifica a origem e para os quais identificou não apresenta meios de prova com a comprovação da despesa.

Diante do acima exposto, foram glosadas as despesas não comprovadas pela contribuinte, as quais foram contabilizadas nas contas 3141 e 31525, ocasionando; dessa forma, redução indevida no lucro líquido da empresa nos exercícios e nos valores abaixo relacionados:

	2008	2009
Despesa não identificada pelo contribuinte (item A do Quadro 1)	3.106.473,20	5.233.315,82
Falta de identificação (Item C do Quadro 2)	1.945.804,80	4.946.685,43
Falta de comprovação	924.997,73	2.231.305,51
TOTAL	5.979.283,73	12.413.315,76

Quanto à reserva de reavaliação, verificou-se que a contribuinte possui edificações reavaliadas, as quais foram objetos de depreciação, conforme registros em escrita contábil:

Conta Contábil	Denominação	Lançamentos 2008	Lançamentos 2009
14219201.01.0000	Depreciação - Acumulada Edificações -Reavaliação	29.280,00	29.280,00

Toda vez que a contabilidade registrar despesa de depreciação calculada sobre o acréscimo do valor do bem em razão da reavaliação, idêntico valor da reserva de reavaliação deve ser oferecido à tributação, ou por adição ao lucro líquido ou por reversão para resultados de parcela da reserva de reavaliação realizada, conforme disposto hipótese prevista na letra b, II do art. 435 do RIR/99.

No entanto, conforme podemos verificar no razão da conta 24141101.01.0000 - Reserva de Reavaliação — Imóveis apresentado na resposta de 03/07/2012, ao contabilizar a realização da reserva decorrente depreciação de bem reavaliado, a fiscalizada lança em contrapartida à conta de prejuízos acumulados (24182101.01.0000),"ou seja, não transitando em conta de resultado, e, ainda, conforme LALUR apresentado, também não adiciona o valor ao lucro líquido na apuração do lucro real, tampouco na apuração da base de cálculo da CSLL.

Relativamente ao ganho de capital, constatou-se, conforme documentos apresentados na resposta datada de 30/11/12, que a fiscalizada vendeu, no ano-calendário de 2008, uma aeronave helicóptero modelo HB350B na data de 21/11/2008.

Conforme registros no LALUR apresentado em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, a contribuinte optou pelo reconhecimento do lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração (Controle na Parte B do Lalur do valor de R\$ 3.619.741,32).

As condições de preço previstas na cláusula terceira do contrato de venda foram as seguintes:¹

"A presente venda será efetivada pela importância de US\$ 1.800.000,00 (Um milhão e oitocentos mil dólares americanos), valor convertido pelo câmbio oficial do dia 21/11/2008, na ordem de R\$ 2,566 (Dois reais e cinquenta e seis centavos e seis décimos), resultando no valor total de R\$ 4.618.800,00 (Quatro milhões seiscentos e dezoito mil e oitocentos reais).

O valor total será pago em 100 (cem) parcelas mensais fixas, no valor individual de R\$ 107.168,83 (Cento e sete mil cento e sessenta e oito reais e oitenta e três centavos cada, já acrescidas dos juros remuneratórios, perfazendo o total de R\$ 10.716.883,00 (Dez milhões, setecentos e dezesseis mil oitocentos e oitenta e três reais).

§1º-A 1ª (primeira) parcela vencerá no dia 21/12/2008.

§2º - A 2ª (segunda) parcela vencerá 30 (trinta) dias após a primeira parcela e, as demais, todo dia 21 de cada mês subsequente, até a 100ª (centésima) parcela."

O custo contábil do bem era de R\$ 999.058,68, conforme registros contábeis apresentados na resposta de 30/11/2012.

Diante disto, elaboramos abaixo quadro demonstrativo da operação efetuada.

Valor de venda	Custo Contábil	Resultado na venda do helicóptero
4.618.800,00	999.058,68	3.619.741,32

O valor total da venda acrescido dos juros remuneratórios foi fixado de R\$ 10.716.883,00, ou seja, os juros da operação perfazem R\$ 6.098.083,00. Estes devem ser apropriados juntamente com o recebimento das parcelas (100 parcelas).

Temos então que mensalmente a contribuinte deve oferecer a tributação R\$ 36.197,41, referente ao ganho de capital diferido e apropriar receita de juros no montante de R\$ 60.980,83.

A soma desses dois valores corresponde exatamente a parcela mensal prevista em contrato - R\$ 107.168,83.

A primeira parcela do contrato foi recebida ainda no ano de 2008, no entanto nos ajustes efetuados no Lalur consta somente a exclusão do Lucro na Alienação do Ativo Imobilizado no valor de R\$ 3.619.741,32, sem a adição devida de R\$ 36.197,41 pelo recebimento da 1ª parcela. Assim, como a apropriação de juros foi insuficiente, conforme podemos observar no lançamento constante na conta 21992802.01- Juros a Apropriar, com o histórico "*valor de juros a apropriar — ref.par 001/100*" no valor de R\$ 20.326,94, quando o correto seria R\$ 60.980,83.

Diante disso, foram adicionados de ofício os valores em questão (R\$ 76.851,30) ao lucro real do exercício de 2008 para a correta apuração do imposto c contribuição (Pasta Planilha -Apuração Anual).

A contribuinte foi intimada a informar se o imóvel registrado na conta 1415 - Imóveis Urbanos destinados à renda encontrava-se alugado ou era utilizado "nas atividades da seguradora e ratificou, no item de sua resposta datada de 11/10/12, que o mesmo era destinado à renda.

A contribuinte contabilizou despesa de depreciação para imóvel destinado à renda, nos anos-calendário em questão, nos montantes de R\$ 81.399,96 (2008) e R\$ 156.566,70 (2009).

Os lançamentos foram efetuados a débito de conta de despesa 37211501.01 — Despesa com imóveis destinados à renda ou venda - Depreciações, a crédito da conta retificadora.de ativo 14159101.01 - Imóveis urbanos destinados à renda - Edificações Urbanas - Depreciação Acumulada (conta retificadora do subgrupo investimento).

Considerando que não houve adição ao lucro real nem a base de cálculo da CSLL dessa despesa indedutível, foi adicionada de ofício para a correta apuração do imposto e contribuição.

Em anos anteriores, o sujeito passivo foi autuado com relação ao IRPJ e CSLL, onde foram realizadas, na apuração dos créditos tributários, compensações de ofício do Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL, tendo sido o mesmo, nas ocasiões, intimado a alterar, no que coubesse, seus registros contábeis, Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo da CSLL, a fim de atualizar os saldos do Prejuízo Fiscal e da Base Negativa da CSLL.

Conforme consta no Sistema de acompanhamento de prejuízo, lucro inflacionário e cálculo negativa da CSLL (SAPLI) da RFB - "Pasta SAPLI", no ano de 2008 o saldo inicial do Prejuízo Fiscal compensável é de R\$ 2.394.687,87, enquanto a base de cálculo negativa da CSLL é de R\$ 1.481.180,67.

Foram refeitos os saldos do Prejuízo Fiscal e da BC Negativa da CSLL para a correta mensuração do montante a compensar (Quadro A), e foram glosadas as compensações realizadas a maior pela contribuinte nos anos de 2009 e 2010 (Quadro B).

Quadro A



1

	PREJUÍZO FISCAL	BC NEGATIVA DA CSLL
Saldo inicial do ano de 2008 (SAPLI)	2.394.687,87	1.481.180,67
(-) Compensação em 2008 na autuação	1.285.635,97	1.285.635,97
SALDO EM 31.12.2008	1.109.051,90	195.544,70
(-) Compensação em 2009 na autuação	1.109.051,90	195.544,70
SALDO EM 31.12.2009	0,00	0,00

*Quadro B

VALORES COMPENSADOS INDEVIDAMENTE PELO CONTRIBUINTE -		
	PREJUÍZO FISCAL	BC NEGATIVA DA CSLL
2009	-	557.562,03
2010	587.310,71	587.310,71

Conforme informação nas Fichas 11 e 16 das DIPJ dos anos em questão (Pasta DIPJ), a contribuinte foi tributada pela sistemática do Lucro Real Anual e levantou balanço/balancete de suspensão em todos os meses dos anos-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, a despesa de depreciação indedutível e o recebimento da parcela referente ao ativo permanente vendido em 2008 a qual teve a tributação diferida. Além disso, reduziu indevidamente o lucro líquido através de contabilização de despesas não comprovadas.

A combinação desses fatores proporcionou a suspensão ou redução do recolhimento mensal, quando, na verdade, seria devido o valor da antecipação nos meses e valores indicados na planilha (Pasta Multa isolada).

Notificada da autuação, a contribuinte ingressou, por meio de seu representante legal, com a impugnação de fls. 1111 a 1129, na qual alega:

- a fiscalização deixou de considerar várias despesas que foram comprovadas, cujos documentos já foram fornecidos e, como consequência, é inaceitável o levantamento fiscal para o fim de embasar a exigência e, por consequência, deve ser decretada sua invalidade, ou quando menos, modificar-se o lançamento para excluir os valores exigidos indevidamente;

1) Despesas relacionadas às empresas Ozcorp e Porto Real

No que se refere às despesas glosadas para os prestadores de serviços Ozcorp Serviços Ltda e Porto Real Divisão São Paulo, a fiscalização deixou de considerar as Notas Fiscais fornecidas pela impugnante, que comprovam as despesas realizadas (fls. 530 a 573, 793 a 880 e 587 a 655 e 881 a 993).

Para que não parem dúvida, neste momento junta novamente os documentos que comprovam as despesas efetuadas relacionadas às empresas Ozcorp Serviços Ltda e Porto Real Divisão São Paulo, a saber: cópia de todas as notas fiscais (docs. 04 e 05)

Neste momento também anexa ao processo, a relação analítica da prova da prestação de serviços (doc. 06), salientando que os todos os valores foram objeto de retenção de Imposto de Renda e foram devidamente declarados em DIRF dos referidos anos-base.

2) Despesas de comercialização diferidas e a comissão de resseguro

Existem também diversos outros erros no lançamento, pois a fiscalização deixou de deduzir os valores registrados como despesas de comercialização diferidas e comissões do ressegurador.

De se salientar que comissão de resseguro é a parcela da comissão recuperada do ressegurador que deve ser reduzida da Comissão Bruta. Por outro lado, a Despesa de Comercialização Diferida é a Parcela da Comissão que deve ser deduzida da Comissão Bruta conforme a vigência do seguro.

Tanto a comissão sobre resseguro, bem como as despesas de comercialização diferida, são recuperações de despesas, dedutíveis do IRPJ e da CSLL.

No caso, a fiscalização jamais poderia ter realizado o lançamento desconsiderando estas despesas dedutíveis já incorridas, como fez, conforme mais minuciosamente demonstrado no demonstrativo em anexo (doc. 07).

Nunca é demais destacar que quando a fiscalização lançou a diferença de Comissão Bruta, não anulou o respectivo efeito dessas recuperações.

3) Operações de Seguro DPVAT

O Conselho Nacional de Seguros Privados - CNSP, através da sua Resolução nº 154 de 08 de dezembro de 2006, determinou a constituição de dois Consórcios específicos a serem administrados por uma seguradora especializada, na qualidade de líder. Para atender a essa exigência foi criada a Seguradora Líder dos Consórcios do Seguro DPVAT, ou simplesmente Seguradora Líder DPVAT.

A Seguradora Líder DPVAT é uma companhia constituída por seguradoras que participam dos dois consórcios. As seguradoras consorciadas permanecem responsáveis pela garantia das indenizações, prestando, também, atendimento a eventuais dúvidas e reclamações da sociedade.

Por sua vez, a Seguradora Líder DPVAT representa as consorciadas nas esferas administrativa e judicial das operações de seguro. Além disso, facilita o acesso da Superintendência de Seguros Privados - SUSEP, na fiscalização das operações dos Consórcios, através dos registros da Seguradora Líder DPVAT.

Pois bem, além dos equívocos já mencionados, a fiscalização deixou também de excluir a comissão sobre as operações do seguro DPVAT nos valores de R\$ 103.947,11 em 2008, e R\$ 307.389,50 em 2009, em razão da mesma ser apurada e declarada pela Seguradora Líder do Seguro DPVAT, sendo todos os pagamento administrados e pagos pela Seguradora Líder (doc. 06).

Conforme demonstrativo em anexo (doc. 07) esses dispêndios apresentavam 12% do total apropriado como despesas de comissão no período de 2008. Por outro lado, em 2009, representava 21%, o que significa que por analogia a fiscalização deveria deduzir estes valores do total da diferença apurada, ou seja, R\$ 605.631,45 de 2008 e R\$ 2.105.859,70 de 2009 (doc. 07).

Como se vê, existem diversos equívocos no lançamento, suficientes para levar à sua completa nulidade.

De fato, as despesas desconsideradas são despesas necessárias, nos termos do artigo 299 do RIR-99, e correspondem a um efetivo dispêndio.

Ocorre que, em matéria tributária não se admite apuração superficial dos elementos que compõem obrigação, sendo necessário um levantamento aprofundado para se ter certeza do crédito tributário.

O critério de autuação sem utilização da forma legal e correta de apurar os valores "devidos" é viciado em si mesmo e imprestável para o fim de determinar a exigência de tributos e multas, porque incompatível com as características da liquidez, certeza e exigibilidade de que deve se revestir o crédito tributário.

Ademais, o dever do Fisco é apurar o "quantum" devido, não importa o trabalho necessário para tal. Se assim não fosse, ficariam os contribuintes à mercê de exigências fiscais imprecisas, quando o lançamento visa dar certeza e liquidez ao crédito fiscal, nos termos do artigo 142 e seguintes do Código Tributário Nacional.

E 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.

Finalmente cumpre destacar, que ainda que o lançamento não seja completamente anulado, o que menciona apenas por hipótese, o IRPJ e a CSLL, se devidos pelo mérito, não o seriam nos valores que estão sendo apontados nos Autos de Infração respectivos.

Como consequência, é inaceitável o levantamento fiscal para o fim de embasar a exigência e, por consequência, deve ser decretada invalidade da exigência, ou quando menos, modificar o lançamento para excluir os valores exigidos indevidamente.

- a fiscalização alega que a realização da reserva de reavaliação não foi oferecida à tributação, pois não transitou na conta de resultado e tampouco foi adicionada ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, contudo, jamais ocorreu a efetiva realização do bem, razão pela qual o lançamento é nulo também nesta parte;

E a efetiva realização do bem somente ocorre com a alienação. Assim, a única conclusão possível é a de que o RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) não poderia considerar como "efetiva realização do bem avaliado" a depreciação.

Ao designar como realização do bem avaliado a depreciação, amortização e exaustão, o RIR/99 acabou ferindo a lei, pois acrescentou o que a lei não menciona, aumentando as hipóteses de incidência do IRPJ e CSLL.

Não se pode olvidar, que o regulamento é norma de hierarquia inferior à da lei, com o que restou violado o artigo 97, I, II e III do Código Tributário Nacional, que consagra o princípio da legalidade estrita em matéria tributária, bem como viola o artigo 99 do Código Tributário Nacional, o qual determina que os regulamentos não podem extrapolar o conteúdo e alcance das leis que visam regulamentar.

No caso, não ocorreu alienação do bem nos anos de 2008 e 2009, motivo pelo qual não haveria razão para oferecer quaisquer valores à tributação.

- quanto ao tópico, falta de adição ao lucro real de ganho de capital diferido auferido na venda de bens do ativo permanente, o auto de infração carece de motivação legal adequada e específica que dê suporte à exigência, o que é causa de nulidade do procedimento;

Neste tópico é citado o artigo 421 do RIR. Tal dispositivo determina que "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".

Determina no parágrafo único, que: "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".

Pois bem, a fiscalização entende que a impugnante deveria ter apropriado os juros juntamente com o recebimento do preço. Contudo, não é isto que se interpreta do artigo 421 do RIR/99, pois esta norma menciona que o lucro deve ser reconhecido na proporção da parcela de preço recebida, nada mencionando sobre os juros remuneratórios.

Como consequência, o Auto de Infração nessa parte carece de motivação legal adequada e específica que dê suporte à exigência, o que é causa de nulidade do procedimento.

E assim é porque o lançamento tributário é, nos termos do artigo 142 do C.T.N., o procedimento administrativo tendente, dentre outras finalidades a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação ...pelo qual a autoridade competente busca constatar a ocorrência concreta do evento descrito na lei como necessário e suficiente ao nascimento da obrigação fiscal correspondente. Em sendo assim, o auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, "a descrição do fato" e "a disposição legal infringida e a penalidade aplicável", o que nada mais significa do que a indicação dos motivos do auto de infração.

A essa exposição dos motivos que determinam a prática do ato é que se denomina motivação que deve consistir, como se disse, na indicação do texto de lei que autoriza a edição do ato bem como do pressuposto de fato que permite a sua prática. E, somente através desta indicação é que se toma possível o efetivo controle da legalidade do ato administrativo, no caso o lançamento tributário, bem como o exercício do amplo direito de defesa.

Flagrantemente nulo, assim, o lançamento realizado neste aspecto, por falta de adequada motivação fática e jurídica, posto que, não indicou um dispositivo legal sequer para fundamentar a exigência, o que implica cerceamento de defesa.

- a fiscalização alega que a impugnante contabilizou despesa de depreciação para imóvel urbano registrado na conta - 1415 e destinado à renda, nos anos calendários de 2008 e 2009 e no caso, a despesa seria indedutível, por força do artigo 13, III da Lei 9.249/95. Ocorre que não se sustenta este ponto do auto de infração, pois o imóvel em questão é relacionado com a atividade da companhia. Tanto é assim, que a fiscalização não logrou demonstrar que o imóvel é destinado à renda, não se admitindo mera declaração do contribuinte.

Não se pode olvidar que a atividade do lançamento tem por objetivo sempre a busca da verdade material. Segundo o princípio da tipicidade em matéria tributária, o tributo só nasce quando ocorrerem os fatos expressamente previstos, ou seja, cumpre à entidade que se julga credora demonstrar, provando, que o fato gerador ocorreu.

Tratando-se de atividade plenamente vinculada, nos termos dos arts. 3º e 142 do Código Tributário Nacional, a fiscalização deve fazer todas as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito-tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN.

Enfim, em se tratando de ocorrência do fato gerador vigora o princípio da verdade material segundo o qual a consequência tributária somente incidirá se efetivamente o evento se der no plano fenomênico.

Como consequência, o lançamento neste ponto, implica em exigência de tributo indevida, devendo ser anulado.

- a Impugnante não cometeu qualquer infração quanto a apuração do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL.

Como se vê, a fiscalização alega que em anos anteriores, a impugnante foi autuada com relação ao IRPJ e CSLL e, naquela oportunidade foram realizadas compensações de ofício do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL na apuração do crédito tributário, e que não obstante tenha sido intimado para alterar,

no que coubesse seus registros contábeis no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e Demonstrativo de Apuração de Base de Cálculo da CSLL a fim de atualizar os saldos do Prejuízo Fiscal e da Base Negativa da CSLL, a impugnante não efetuou tais registros, ocasionando compensação de saldos inexistentes nos anos de 2009 e 2010.

Contudo, olvidou a fiscalização de informar, que a impugnante apresentou defesa administrativa nos autos de infração mencionados, ainda não julgadas (doc. 08 - defesa administrativa, e *print* dos processos administrativos).

Em vista disso, a intimação da Impugnante para *"alterar, no que coubesse, seus registros contábeis, Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e Demonstrativo da Apuração da Base de Cálculo da CSLL, a fim de atualizar os saldos do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL"* está suspensa.

Assim, totalmente inadequada a constituição do crédito tributário, considerando que a impugnante não cometeu qualquer infração à legislação fiscal, na medida em que a adoção dos procedimentos baseou-se no fato que a questão do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL está suspensa pelo oferecimento de defesa administrativa.

Disto decorre que a impugnante não está obrigada a refazer o seu prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL, enquanto não julgados definitivamente os processos administrativos n.ºs. 16327.720464/2010-73, 16327.720463/2010-29 e 16327.001681/2010-6.

E não estando obrigada a atender a intimação fiscal enquanto não julgado o seu recurso, é vedado à fiscalização impor o refazimento dos saldos do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL.

De fato, as impugnações administrativas apresentadas suspenderam os efeitos das autuações realizadas e a consequência disso é que o contribuinte não é obrigado a atender as exigências fiscais enquanto estiverem pendentes de julgamento a suas defesas. Tanto é assim, que durante a discussão administrativa o contribuinte tem a seu favor a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme disposto no art. 151, III do CTN.

Para ilustrar, o saldo Prejuízos Fiscais era de R\$ 5.983.501,12 em 31/12/2007, o que seria suficiente para absorver o valor compensado de R\$865.401,15 em 2008 e R\$3.138.886,35 em 2009, que foram feitos de forma a anular ou ajustar a apuração realizada pela fiscalização.

Para fazer prova do alegado, junta a este processo a página do LALUR - Parte B dos anos 2007, 2008 e 2009 (doc. 09).

Assim, não pode prosperar o presente lançamento quanto a este tópico, por se encontrar viciado em sua origem por falta das condições de validade, que são a liquidez, certeza e exigibilidade.

Por esta razão é totalmente nulo o lançamento quanto a este aspecto, devendo ser anulado o auto de infração quanto a este tópico.

E mesmo que se admita, apenas por hipótese, que a fiscalização pudesse refazer os saldos do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL e glosar as compensações realizadas pela impugnante nos anos de 2009 e 2010, de qualquer forma, jamais poderia ter aplicado multa de ofício sobre os valores que apurou como

devidos a título de IRPJ e CSLL, decorrentes da recomposição do prejuízo e da base negativa, pois a exigibilidade está suspensa.

Finalmente, para demonstrar a total iliquidez do lançamento, a título ilustrativo se junta neste momento relatórios (i) ajustando as despesas identificadas na prestação de serviços e compensação de prejuízos e (ii) ajustando despesas conforme apólices emitidas e compensação de prejuízos (doc. 10).

- improcede a exigência de multa isolada pelo não reconhecimento da estimativa.

Não é admissível a aplicação simultânea da multa isolada prevista no artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996, com multa de ofício prevista no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996, em razão da dupla sanção sobre a mesma base de incidência.

De se salientar que o Plenário da Câmara Superior de Recursos Fiscais pacificou o entendimento de que não é cabível a cobrança de multa isolada, quando já lançada a multa de ofício, como na hipótese do caso concreto. Este entendimento foi reafirmado recentemente quando do julgamento do Processo 13839.001516/200664, recurso especial nº 10.515.5375, Acórdão nº 9101001.657, 1ª Turma, Sessão de 15 de maio de 2013.

- 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 14-49.862, de 24 de abril de 2014, julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela empresa, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

DESPESAS OPERACIONAIS. COMPROVAÇÃO.

Restando parcialmente comprovadas as despesas glosadas, altera-se o lançamento.

ATIVO IMOBILIZADO. VENDA A PRAZO. JUROS REMUNERATÓRIOS.

Compõem o valor total de venda os juros recebidos na alienação a prazo.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS.

Correto é o lançamento efetivado pela constatação de compensação indevida de prejuízos fiscais, cujo saldo foi consumido por infringências à legislação apuradas em autos de infração já julgados procedentes em primeira instância.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

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: 2008, 2009, 2010

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

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 Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada da decisão da DRJ na data de 09/06/2014 (cf. AR-ECF de e-fl. 1.435), e não satisfeita com a decisão da delegacia de piso, apresentou recurso voluntário em 07/07/2014 (e-fls. 1.437 a 1.460), conforme protocolo de e-fl. 1.437, em que repete basicamente os argumentos apresentados na impugnação.

Na data de 05/07/2016 (e-fl. 1.538), a recorrente protocolou o documento "Fato Superveniente - Decretação de Liquidação Extrajudicial da Companhia" (e-fls. 1.519 a 1.527), 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.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

RECURSO DE OFÍCIO

Como visto, a DRJ exonerou parte do lançamento fiscal, mantendo o IRPJ no valor de R\$ 3.392.190,50, a CSLL no valor de R\$ 2.300.512,48, com os acréscimos legais cabíveis, e a multa isolada no valor de R\$ 2.787.123,19.

De acordo com a tabela abaixo, vejo que o valor exonerado pela DRJ, no que tange ao valor principal acrescentado das multas de ofício e isolada, comporta o montante de R\$ 1.624.371,91:

IRPJ + CSLL	Lançado	Mantido pela DRJ	Exonerado pela DRJ
Original	6.421.164,19	5.692.702,98	728.461,21
Multa de 75%	4.815.873,14	4.269.527,24	546.345,91
Multa Isolada	3.136.687,98	2.787.123,19	349.564,79
Total	14.373.725,31	12.749.353,41	1.624.371,91

O limite de alçada atual para acolhimento do Recurso de Ofício foi definido nos termos da Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, publicada no Diário Oficial da União de 09/02/2017, em que foi consignado que a exoneração de crédito tributário em montante abaixo de R\$ 2.500.000,00 não se sujeita à interposição de Recurso de Ofício:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Outrossim, a verificação do limite de alçada deve ser feita na época do julgamento do recurso de ofício, conforme disposto na Súmula CARF nº 103:

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Como o valor da exoneração é menor que o limite mínimo acima, proponho não conhecer do Recurso de Ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

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. Excetua-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 inexistir 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 impende concluir que tal posicionamento não se aplica ao caso aqui tratado.

Diante do exposto, afasto 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 de Oscorp e Porto Real - voto vencedor

A recorrente afirma que anexou as notas-fiscais e a relação analítica da prova da prestação dos serviços (doc. 06 da impugnação - e-fl. 1.268) prestados pelas empresas Ozcorp e Porto Real, pedindo em conclusão o seguinte:

Contudo, a decisão deve ser reformada parcialmente, pois todas as despesas glosadas devem ser consideradas. No caso, a prova do seu pagamento consta em documento da própria Receita Federal, pois dos (*sic*) os valores foram objeto de retenção de Imposto de Renda e devidamente declarados em DIRF dos referidos anos-bases. Desta forma, todas as despesas relacionadas às empresas Ozcorp e Porto Real devem ser consideradas.

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 conjunto 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.

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 demais documentos.

Voltando ao caso, vejo que a recorrente não demonstrou a efetividade da prestação dos serviços. Nem as notas-fiscais, tampouco a relação analítica da prova da prestação dos serviços (doc. 06 da impugnação) - que, na verdade, trata-se de uma planilha -, são suficientes para a comprovação da prestação dos serviços.

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

Glosa de despesas de comercialização diferidas e comissão de resseguro - voto vencedor

A recorrente alega que a comissão de resseguro é a parcela da comissão recuperada do ressegurador que deve ser reduzida da comissão bruta e a despesa de comercialização diferida é a parcela da comissão que deve ser deduzida da comissão bruta conforme a vigência do seguro.

Alega que a fiscalização não poderia ter glosado tais deduções e anexa documento na impugnação (doc. 07 da impugnação - e-fls. 1.269 a 1.272).

Tal documento representa os lançamentos contábeis referentes às deduções efetuadas, mas não estão suportados por documentação comprobatória de suas ocorrências.

Desta forma, por tudo que foi exposto neste voto, voto pela manutenção da glosa das despesas de comercialização diferidas e comissão de resseguro.

Glosa de operações de seguro DPVAT - voto vencedor

A recorrente apresenta argumentos em relação à glosa de operações de seguro DPVAT, mas não apresenta sequer um documento comprobatório.

Durante a fiscalização, ela foi devidamente intimada para apresentar as provas das despesas, mas também não logrou êxito na apresentação.

Desta feita, voto pela manutenção da glosa das despesas de operações de seguro DPVAT.

Realização da Reserva de Reavaliação - voto vencedor

A recorrente alega que a realização da reserva de reavaliação somente se dá mediante alienação do bem. Para tanto, afirma que o Regulamento do Imposto de Renda criou nova hipótese de realização do bem, qual seja, no momento da depreciação, ferindo mandamento legal.

A redação do Decreto-lei nº 1.598/1977, alterada pelo Decreto-lei nº 1.730/1979, é quem alimenta o art. 434 do RIR/99, que trata da permissão do diferimento e das hipóteses de realização da reserva de reavaliação:

Art. 35 - A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

§ 1º - O valor da reserva será computado na determinação do lucro real: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

a) no período-base em que a reserva for utilizada para aumento do capital social, no montante capitalizado; (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

b) em cada período-base, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

1 - alienação, sob qualquer forma; (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

2 - depreciação, amortização ou exaustão; (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

3 - baixa por perecimento; (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

Ou seja, se esquece a recorrente que a tributação da reserva de reavaliação deveria ocorrer no momento de sua constituição e que a legislação tributária permitiu o diferimento de sua tributação para o momento de sua realização.

Se a própria legislação que concedeu dito diferimento definiu as hipóteses de realização da reserva de reavaliação - incluída a contabilização da depreciação - não há ilegalidade alguma no regulamento do imposto de renda.

Outra questão é que os Decretos-lei nº 1.598/1977 e nº 1.730 têm força de lei ordinária. Desta forma, não cabe a este órgão julgador deliberar sobre ilegalidade de lei plenamente vigente no ordenamento jurídico.

Desta forma, afasto o pedido da recorrente.

Ganho de capital na venda de bem do ativo permanente (diferimento) - voto vencedor

Quanto à alienação da aeronave pela recorrente, com recebimento do principal e dos juros a longo prazo, a recorrente alega que não há base legal para a tributação diferida dos referidos juros incidentes, pela redação do art. 421 do RIR/99 (artigo 31, § 2º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977):

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.

Não vejo qualquer incorreção no lançamento fiscal.

A redação legal acima, trata da tributação no momento do recebimento do preço, dentro do qual estão incluídos os juros e todos os encargos acessórios, por seguirem o principal.

Conforme se depreende do contrato de alienação do citado bem, o pagamento dos juros foram previstos e realizados no momento do pagamento de cada parcela do valor principal: “O valor total será pago em 100 (cem) parcelas mensais fixas, no valor individual de R\$ 107.168,83 (Cento e sete mil cento e sessenta e oito reais e oitenta e três centavos cada, já acrescidas dos juros remuneratórios, perfazendo o total de R\$ 10.716.883,00 (Dez milhões, setecentos e dezesseis mil oitocentos e oitenta e três reais)”.

A DRJ também consignou que a própria recorrente reconheceu em sua contabilidade, mesmo que em valor inferior ao que efetivamente deveria contabilizar, os juros a serem apropriados ao longo do recebimento do preço, nas contas 3811 - Resultado na Alienação de Bens do Ativo do período de janeiro/2008 a dezembro/2008, e na conta 21992802.01 - Juros a Apropriar, com histórico "valor de juros a apropriar - ref. Par. 001/100".

Assim, o valor dos juros deveriam ser também adicionados à base de tributação do IRPJ, pelo que voto por negar provimento quanto a este ponto.

Despesa de depreciação para imóvel urbano destinado à renda - voto vencedor

A recorrente alega que a despesa de depreciação pode ser deduzida da base do IRPJ uma vez que o imóvel que lhe deu origem é relacionado com sua atividade, e não destinado à sua renda, com entendeu a fiscalização.

Entretanto, não traz prova alguma de suas alegações. Pelo contrário, atribui tal prova ao fisco, pugnando pela busca da verdade material.

Pois bem.

Entendo que o fisco tem o dever de verificar o fato gerador de tributo e a ele aplicar a norma tributária em vigor. O art. 142 do CTN dispõe sobre os deveres da autoridade fiscal:

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.

Conforme já dito pela DRJ, a contribuinte foi intimada a apresentar o Razão das contas de imóveis urbanos destinados à renda e das reservas de reavaliação e apresentou o Razão de e-fl. 259. Contabilizou despesa de depreciação para imóvel destinado à renda, nos anos-calendário em questão, nos montantes de R\$ 81.399,96 (2008) e R\$ 156.566,70 (2009)

A DRJ ainda afirmou que os lançamentos foram efetuados a débito de conta de despesa 37211501.01 - Despesa com imóveis destinados à renda ou venda - Depreciações, a crédito da conta retificadora de ativo 14159101.01 - Imóveis urbanos destinados à renda - Edificações Urbanas - Depreciação Acumulada (conta retificadora do subgrupo investimento).

Ou seja, a própria recorrente informa em seus controles contábeis que as despesas referem-se a imóvel destinado à renda, e não decorrente do desenvolvimento de sua atividade.

No recurso voluntário não traz nenhum elemento que pudesse infirmar as conclusões da fiscalização e atribui o fisco o dever de provar que não são decorrentes da atividade.

Entendo que a própria recorrente é quem deveria trazer provas de suas alegações, pois se trata de despesas deduzidas da base do IRPJ, sendo assim a prova cabe a quem a aproveitou, e não ao fisco.

Por fim, o art. 13 da Lei nº 9.249/1995:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

(...)

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

Sendo assim, voto por negar provimento quanto a este ponto.

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

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.

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 16327.001681/2010-61, 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 16327.001681/2010-61, 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:

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 NÃO CONHECER do recurso de ofício e 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 aos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, entendo não aplicável a Súmula CARF n. 105, uma vez que esta trata da redação da Lei 9.430/1996 na redação anterior à Lei 11.488/2007, e a multa isolada foi lançada com base no artigo 44, II, "b", da Lei 9.430/1997, com redação dada pela Lei 11.488/2007.

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

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

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

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

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

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

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

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto

por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

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

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

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

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

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

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

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 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 regradada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano