



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

Processo n° 16682.721454/2015-11
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1401-002.738 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2018
Matéria GLOSA. DESPESAS NÃO COMPROVADAS.
Recorrentes MASSA FALIDA DO BANCO BVA S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

GLOSA DE DESPESAS CONSIDERADAS INEXISTENTES.
EFETIVIDADE DAS DESPESAS NÃO COMPROVADA.

Para que possa deduzir a despesa da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o contribuinte deve provar, primeiramente, a sua efetividade, ou seja, que a despesa realmente foi incorrida e que a contraprestação foi recebida -- e não o fisco quem deve provar a sua inexistência para a glosa. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados desde que comprovados por documentos hábeis, sendo esta condição inafastável.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

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, afastar as arguições de nulidade e de decadência e negar provimento ao recurso de ofício. Acordam, ainda, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, tão somente para cancelar as multas isoladas, nas exatas medidas das bases de cálculos das multas de ofício aplicadas. Em primeira rodada, contra a tese que pugnava pela absorção das multas isoladas, ficaram vencidos os conselheiros Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Daniel Ribeiro Silva, que cancelavam-na integralmente. Em segunda rodada, onde todos participaram, a tese de que as multas isoladas deveriam ser absorvidas na exata medida das bases de cálculo das multas de ofícios foi vencedora. Desta feita restaram vencidos os conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Cláudio de Andrade Camerano e Luiz Augusto de Souza Gonçalves, que votaram pela manutenção integral das multas isoladas.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Lívia De Carli Germano - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Lívia de Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de autos de infração para a cobrança de IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 2011, em razão da glosa de despesas. Segundo o auto de infração:

No curso da ação fiscal foram constatados gastos de prestação de serviços de valores vultuosos com natureza/motivação/essencialidade duvidosa/subjetiva, seja pela situação cadastral da empresa beneficiária (EPP/Inativas), seja pela falta de contratos e/ou sem assinaturas do contratante, cláusulas contratuais remuneratórias sem a devida transparência.

Não obstante, parte dos contratos restaram patentes vícios em face as titularidades apuradas nestas empresas, muitas delas ligadas administradores/ex-funcionários, sobre os quais, regulamente intimada, a contribuinte não restou demonstrar de forma inequívoca (sic) a efetividade da respectiva prestação do suposto serviço, bem como a motivação e necessidade/essencialidade (sic) em relação sua atividade afim.

Foram aplicadas multa isolada de 50% pela falta de recolhimento de estimativas mensais e multa de ofício de 75%, bem como incluídos como responsáveis solidários, com base no artigo 124, II, do CTN, Edison Gandolfi (Diretor Executivo) e Benedito Ivo Lodo Filho (Diretor Presidente), com a motivação "contribuinte em processo de falência judicial decretada".

O relatório da decisão recorrida assim descreve os argumentos da impugnação apresentada tempestivamente pela contribuinte:

- *Decadência relativa aos fatos geradores ocorridos no período de 01/01/11 a 30/11/2011, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), pois teve ciência da autuação em 09/12/2016.*

Durante o ano calendário de 2011, O ANTIGO Banco BVA S/A, na condição de optante pelo regime de apuração do lucro real anual, procedeu ao recolhimento do IRPJ em bases estimadas no total de R\$ 19.061.751,87, conforme se verifica das guias DARF anexas (Doc. 04), bem como recolheu a CSLL, também com base estimada, no importe R\$ 10.029.778,30, conforme se verifica das guias Darf anexas (Doc. 05).

No caso em testilha, houve o recolhimento, ainda que supostamente a menor do gravame, de modo que deve ser aplicado o artigo 150, §4º, do CTN.

- *Erro na apuração do lucro real ajustado e do IRPJ e CSLL supostamente devidos. Obrigatoriedade de recomposição do lucro tributável.*

O fiscal menciona que as alíquotas foram aplicadas "exclusivamente sobre a glosa adicionada".

O ajuste de ofício tampouco considerou corretamente os efetivos pagamentos de estimativa mensal realizados ao longo do ano calendário pela Impugnante e que deveriam ser obrigatoriamente deduzidos na declaração de ajuste anual do ano-calendário.

Em realidade, a fiscalização deveria ter procedido à recomposição do lucro do período de apuração para, na sequência, proceder ao montante tributável sem a inclusão da despesa ou custo glosado.

- *Da necessária compensação dentro do ano-calendário da estimativa paga a maior.*

Conforme mencionado anteriormente, o fiscal tampouco considerou corretamente os efetivos pagamentos de estimativa mensal realizados ao longo do ano calendário pela Impugnante e que deveriam ser obrigatoriamente deduzidos na declaração de ajuste anual do ano-calendário.

IRPJ 2011 – Recolhimentos efetuados por Estimativa (código 2319)

| Período de Apuração | Data do Vencimento | Valor no Código de Receita 2319 (R\$) | Data de Arrecadação | |
|---------------------|--------------------|---------------------------------------|---------------------|---------|
| 28/02/2011 | 31/03/2011 | 2.333.297,27 | 31/03/2011 | Doc. 04 |
| 31/03/2011 | 29/04/2011 | 2.578.108,21 | 29/04/2011 | |
| 30/04/2011 | 31/05/2011 | 2.350.013,29 | 31/05/2011 | |
| 31/05/2011 | 30/06/2011 | 4.090.963,33 | 30/06/2011 | |
| 30/06/2011 | 29/07/2011 | 1.326.087,65 | 29/07/2011 | |
| | | | | |
| 31/08/2011 | 30/09/2011 | 2.918.149,35 | 30/09/2011 | |
| 30/09/2011 | 31/10/2011 | 3.465.132,77 | 31/10/2011 | |
| TOTAL | | 19.061.751,87 | | |

CSLL 2011 – Recolhimentos efetuados por Estimativa (código 2469)

| Período de Apuração | Data do Vencimento | Valor no Código de Receita 2469 (R\$) | Data de Arrecadação | |
|---------------------|--------------------|---------------------------------------|---------------------|---------|
| 28/02/2011 | 31/03/2011 | 1.070.022,98 | 31/03/2011 | Doc. 05 |
| 31/03/2011 | 29/04/2011 | 1.185.898,16 | 29/04/2011 | |
| 30/04/2011 | 31/05/2011 | 1.097.401,75 | 31/05/2011 | |
| 31/05/2011 | 30/06/2011 | 2.094.311,95 | 30/06/2011 | |
| 30/06/2011 | 29/07/2011 | 633.956,94 | 29/07/2011 | |
| | | | | |
| 31/08/2011 | 30/09/2011 | 1.329.615,74 | 30/09/2011 | |
| 30/09/2011 | 31/10/2011 | 923.495,05 | 31/10/2011 | |
| 31/10/2011 | 30/11/2011 | 1.695.075,73 | 30/11/2011 | |
| TOTAL | | 10.029.778,3 | | |

Referidos valores foram igualmente lançados na DIPJ do antigo Banco BVA S/A referente ao ano calendário de 2011, nas folhas 10 a 18, sendo certo que, no final do exercício, a Impugnante apurou e pagou o IRPJ e a CSLL que entendeu devidos, conforme se verifica da DIPJ por ela entregue (Doc. 06).

Ocorre que o Sr. Fiscal, ao proceder ao reajuste da base de cálculo dos tributos objeto da autuação não considerou, em seu cálculo, o valor de todas as estimativas acima pagas, inclusive recolhidas a maior, as quais deveriam ser abatidas da declaração de ajuste anual do ano calendário, sendo certo, portanto, que também deveriam ser objeto da recomposição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Na DIPJ retificadora relativamente ao ano calendário de 2011, verifica-se que, de fato e em linha com a tabela do IRPJ mensalmente pago por estimativa, o antigo Banco BVA S/A terminou por recolher à União Federal o importe de R\$ 19.061.751,87. No entanto, conforme demonstrado na DIPJ abaixo, o valor do IRPJ devido ao final do período corresponderia a um valor muito inferior, equivalente a R\$ 4.018.298,91, de tal forma que, ao final, após algumas deduções, houve um pagamento a maior de estimativas mensais da ordem de R\$ 15.237.483,30 (vide linha 17 da DIPJ abaixo):

Processo nº 16682.721454/2015-11
Acórdão nº 1401-002.738

S1-C4T1
Fl. 1.157

| CNPJ 32.254.138/0001-03 | | DIPJ 2012 Ano-calendário 2011 Pág. 14 de 42 | |
|---|--|---|--|
| Ficha 12B - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - PJ Comp. Sist. Fin. e Soc. Seg., de Capit. ou Ent. Aberta de Prev. Compl. | | | |
| Discriminação | | Valor | |
| IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL | | | |
| 01. Aliquota de 15% | | 2.425.379,35 | |
| 02. Adicional | | 1.592.919,56 | |
| DEDUÇÕES | | | |
| 03. (-) Operações de Caráter Cultural e Artístico | | 97.015,17 | |
| 04. (-) Programa de Alimentação do Trabalhador | | 97.015,17 | |
| 05. (-) Atividade Audiovisual | | 0,00 | |
| 06. (-) Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente | | 0,00 | |
| 07. (-) Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso (Lei nº 12.213/2010) | | 0,00 | |
| 08. (-) Atividades de Caráter Desportivo | | 0,00 | |
| 09. (-) Valor Remuneração da Protergação Licença-Maternidade (Lei nº 11.770/2008) | | 0,00 | |
| 10. (-) Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. e Ganhos de Capital | | 0,00 | |
| 11. (-) Imp. de Renda Ret. na Fonte | | 0,00 | |
| 12. (-) IR Retido na Fonte por Órgãos, Aut. e Fund. Federais (Lei nº 9.430/1996) | | 0,00 | |
| 13. (-) IR Retido na Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Píb. Fed. (Lei nº 10.833/2003) | | 0,00 | |
| 14. (-) Imp. Pago Incidente sobre Ganhos no Mercado de Renda Variável | | 0,00 | |
| 15. (-) Imp. de Renda Mensal Pago por Estimativa | | 19.061.751,57 | |
| 16. (-) Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada | | 0,00 | |
| 17. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR | | -15.237.483,30 | |
| 18. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR DE SCP | | 0,00 | |
| 19. IMPOSTO DE RENDA POSTERGADO DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES | | 0,00 | |

No que concerne à CSLL, na DIPJ retificadora referente ao ano calendário de 2011, verifica-se que, de fato a Impugnante terminou por recolher a União Federal a quantia de R\$ 10.771.242,36. No entanto, conforme demonstrado na DIPJ abaixo, o valor de CSLL efetivamente devido ao final do período corresponderia a um valor muito inferior, equivalente a R\$ 2.425.379,35, de tal forma que, ao final, após algumas deduções, houve um pagamento a maior de estimativas mensais da ordem de R\$ 8.345.863,01 (vide linha 84 da DIPJ abaixo):

| | |
|--|---------------|
| 69. BASE DE CÁLCULO DA CSLL | 16.169.105,64 |
| 70. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Atividade | 2.425.379,35 |
| 71. Adição de Créd. de CSLL s/ Depreciação Util. Anteriormente | 0,00 |
| 72. TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO | 2.425.379,35 |

| CNPJ 32.254.138/0001-03 | | DIPJ 2012 Ano-calendário 2011 Pág. 26 de 42 | |
|---|--|---|--|
| Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido | | | |
| Discriminação | | Valor | |
| DEDUÇÕES | | | |
| 73. (-) Recuperação de Crédito de CSLL (MP nº 1.807/1999, art. 8º) | | 0,00 | |
| 74. (-) Créditos s/ Dep. de Bens do Ativo Imobilizado | | 0,00 | |
| 75. (-) Isenção sobre o Lucro da Exploração | | 0,00 | |
| 76. (-) Bônus de Adimplência Fiscal (Lei nº 10.837/2002, art. 3º) | | 0,00 | |
| 77. (-) Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. Ganhos de Capital | | 0,00 | |
| 78. (-) CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. Fed. (Lei nº 9.430/1996) | | 0,00 | |
| 79. (-) CSLL Ret. Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Píb. Fed. (Lei nº 10.833/2003) | | 0,00 | |
| 80. (-) CSLL Retida p/ Pos. Jur. de Dir. Priv. (Lei nº 10.833/2003) | | 0,00 | |
| 81. (-) CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. dos Est., D.F. e Mun. | | 0,00 | |
| 82. (-) CSLL Mensal Pago por Estimativa | | 10.771.242,36 | |
| 83. (-) Parcel. Formalizado de CSLL s/ a Base Calc. Estimada | | 0,00 | |
| 84. CSLL A PAGAR | | -8.345.863,01 | |
| 85. CSLL A PAGAR DE SCP | | 0,00 | |
| 86. CSLL SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUSTO EFETIVO | | 0,00 | |
| 87. CSLL POSTERGADA DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES | | 0,00 | |

Esses pagamentos de estimativas mensais efetuados a maior (R\$ 15.237.483,30 de IRPPJ e R\$ 8.345.863,01 de CSLL) deveriam ser obrigatoriamente deduzidos na declaração de ajuste anual do ano calendário e não o foram. Também não o foram quando da elaboração do reajuste de ofício procedido pelo Sr. Fiscal e é por tal razão que a Impugnante não pode se conformar com o reajuste de ofício na forma como elaborado pelo técnico fazendário.

Mister se faz, portanto, que seja procedido a um segundo reajuste de ofício dos valores ora cobrados, considerando-se, para esse efeito, os valores de todas as estimativas mensais efetivamente recolhidas pela Impugnante ao Fisco durante os meses do ano calendário de 2011.

- Preliminarmente: da ilegitimidade da parte.

Há que se ter em mente que a autuação foi lavrada contra uma Massa Falida, sujeito passivo principal da obrigação tributária lançada através do auto de infração. O Auto de Infração foi também lavrado contra outras 2 (duas) pessoas físicas, Sr. Benedito Ivo Lodo Filho e Sr. Edison Gandolfi, os quais detinham, na época dos fatos, em 2011, funções na administração do Banco BVA

S/A, sendo certo que o Sr. Benedito era o Diretor Presidente da instituição financeira e o Sr. Gandolfi era um dos Diretores Executivos.

Há que se observar desde já que a Massa Falida do Banco BVA S/A é, em termos jurídicos, considerada uma universalidade de bens, representada pelo administrador judicial.

Verifica-se que a Massa Falida possui obrigações tributárias, mas o administrador judicial jamais será o responsável pelos tributos devidos relacionados ao período anterior ao decreto de falência, devendo inclusive tais tributos sujeitarem-se ao concurso da falência.

No caso concreto, o contribuinte, Banco BVA S/A, que era uma instituição financeira, teve sua falência decretada no dia 12/09/2014 (Vide Doc. 02), nos autos de processo nº 1087670-65.2014.8.26.0100, distribuída perante a 1ª Vara de Falências e Recuperações Judiciais da Comarca de São Paulo, tendo a Administradora Judicial assumido seu encargo em 15 de setembro do mesmo ano.

Note-se que essa autuação, centrada apenas em fatos geradores relativos ao ano de 2011, jamais poderá irradiar responsabilidade tributária para o administrador judicial.

Mais ainda, haverá que se perquirir, de acordo com a legislação tributária, societária e falimentar atualmente em vigor, SE, de fato, a Massa Falida deverá ou não ser responsabilizada pelos tributos devidos antes do decreto de falência (havido somente em 2014).

No caso concreto, os fatos geradores autuados são todos relacionados ao ano calendário de 2011, muito anterior à quebra.

De acordo com a atual legislação pátria, no processo de falência será perquirida a responsabilidade civil do administrador da sociedade anônima, que responderá solidariamente com a sociedade na eventual reparação dos danos causados por sua administração ruínosa, ou subjetivamente, ou objetivamente quando violar a lei ou estatuto. É este o entendimento da jurisprudência pátria.

A regra geral é de que o patrimônio da massa falida venha a responder pelas obrigações da pessoa jurídica; no entanto, há exceções, consubstanciadas no excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos.

No caso concreto da presente autuação, que visa à cobrança de IRPJ, CSLL e multa isolada de CSLL, referente ao ano-base de 2011, no importe total de R\$ 107.081,007,96 (cento e sete milhões, oitenta e um mil, sete reais e noventa e seis centavos) decorrentes de "despesas não necessárias" e de supostos "Custos/Despesas Operacionais/Encargos não dedutíveis", está-se diante, aparentemente da exceção e, não, da regra, já que a fiscalização aponta que:

“(…) foram constatados gastos de prestação de serviços de valores vultosos com natureza/motivação/essencialidade duvidosa/subjetiva, seja pela situação cadastral da empresa beneficiária (EPP/Inativas) seja pela falta de contratos e/ou sem assinaturas do contratante, cláusulas contratuais remuneratórias sem a devida transparência. Não obstante, parte dos contratos restaram patentes vícios em face as titularidades apuradas nestas empresas, muitas delas ligadas a administradores/ex-funcionários, sobre os quais, regularmente intimada, a contribuinte não restou demonstrar de forma inequívoca a efetividade

da respectiva prestação do suposto serviço, bem como a motivação e necessidade/essencialidade em relação a sua atividade fim (...)".

A eventual responsabilidade dos administradores da sociedade falida será, conforme disposto acima, perquirida nos autos da falência e/ou na ação de responsabilidade civil.

Nesse sentido, inclusive, a Ação de Responsabilidade Civil n. 1050996-88.2014.8.26.0100, visa apurar eventual prática de ato fraudulento no âmbito das operações praticadas pelos antigos administradores do Banco BVA S/A no período anterior à decretação da falência, ocorrida em 2014, que tenha resultado em prejuízo aos credores (art. 168 da Lei de Recuperações e Empresas e Falência) (Doc. 07).

Referida ação, que tramita perante a 1ª Vara de Falências e Recuperações Judiciais do Fórum Central do Estado de São Paulo, foi ajuizada em face de Benedito Lodo Filho, Edison Gandolfi, ambos incluídos no pólo passivo da presente autuação, José Augusto Ferreira dos Santos, Ana Paula Peixoto da Silva, Antonio Carlos Conversano, Carlos Jorge Moreno Yasaka, Cristine Basseto Cruz, Edson Vicente Sivieri, Eduardo Novo Costa pereira, Fabio Augusto Guimarães Ferreira dos Santos, Hermes Xavier dos Santos, João Alberto Magro, Jorge Ribeiro da Silva Caldas Neto, Jose Antonio La Terza Ferraiuolo, Jose Ricardo Ceravolo Risolia, Luiz Antonio Wanderley, Luiz Rodolfo Palmeira Vasconcellos e Robson Luiz de Souza Brandão.

Além dessa Ação de Responsabilidade Civil, há que se observar que a própria Administradora Judicial em seu Relatório relativo ao Artigo 22, inciso III, alínea "e" da Lei nº 11.101/05, datado de 04/12/2014, que versa sobre as causas e circunstâncias pertinentes à Falência do Banco BVA S/A (Doc. 08) observou algumas das operações praticadas pela administração da época e o quanto apurado pelos órgãos de fiscalização à época.

Note-se que muito antes da decretação da falência do Banco BVA S/A, a Administração do mesmo foi por diversas vezes notificada pelo Banco Central do Brasil da existência de problemas relacionados a tais operações não usuais, bem como da necessidade de ajuste de provisões, da necessidade de incremento e de afluxo de caixa na instituição financeira.

Em vista do exposto acima e do quanto consta do Relatório em questão, resta claro que a Massa Falida do Banco BVA não deverá responder pela autuação em tela.

Desta feita, a autuação, se não lavrada contra parte ilegítima, no mínimo, deve ser redirecionada, conforme jurisprudência de nossos tribunais acima transcrita, e se submeter aos efeitos do próprio processo de falência e/ou da Ação de Responsabilidade Civil n. 1050996-88.2014.8.26.0100!

● *Do mérito. Glosa de despesas.*

Apona a Receita Federal que seriam 8 (oito) as empresas com despesas glosadas no ano calendário de 2011, que juntas somam a quantia de R\$ 108.765.915,40.

Não merece a autuação prosperar no tocante a este item da glosa de despesas em decorrência de que o Sr. Fiscal não comprovou todo o

alegado e, além disso, em alguns casos, a autuação há que ser considerada improvida pelo fato de que as alegações trazidas pela fiscalização no sentido da efetividade das despesas e /ou de seu valor, dariam ensejo à autuação com base em fundamento diverso.

- *Redirecionamento da autuação fiscal no tocante às despesas glosadas.*

No que toca às despesas glosadas, mister se faz verificar que as empresas relacionadas já foram apontadas tanto em Relatórios do Banco Central, anteriores à decretação da falência do Banco BVA S/A, como também no Relatório da Administradora Judicial mencionado acima (Vide Doc. 08). Confirma-se:

Ainda na mesma data-base de 31 de dezembro de 2011 o BACEN observou a existência de movimentações financeiras em espécie não comunicadas ao COAF (Conselho de Controle da Atividade Financeira), envolvendo as seguintes empresas;

- *Monte Cristo Negócios e Participações Ltda.*
- *RD TEC Serviços de Informática Ltda.*
- *Colecta Digitação e Processamento Ltda. EPP.*
- *Sweden Buffet Ltda.*

É de se destacar, neste particular, a movimentação da empresa Monte Cristo Negócios e Participações Ltda., especializada em cobrança extrajudicial de títulos de crédito, que, no período de 32 meses, em termos lineares, recebeu uma média de RS 4,7 milhões por mês por serviços supostamente prestados de cobrança.

Também causa espécie o fato de que os contratos de prestação de serviço das empresas Coleta Pesquisa e Análise de Informações Empresariais, RD TEC Serviços de Informática, Sweden Buffet e Iguatemi Soft Serviços de Informática foram todos assinados pela mesma pessoa, o Sr. Raimundo Nonato Batista de Faria, como representante legal de tais empresas. (Anexo 36)

Já o contrato de prestação de serviço da empresa Monte Cristo Negócios e Participações foi assinado pelo Sr. Eduardo Castaldi da Gama (Anexo 37), de um lado, e pelo Sr. Benedito Ivo Lodo Filho, representando o Banco BVA.

Não foi possível localizar o contrato de prestação de serviço da empresa BRL Systems Digitação e Processamento, mas os registros da JUCESP indicam o mesmo Sr. Raimundo Nonato Batista de

Assim, não resta dúvida de que tais operações já estão sendo tratadas, seja no âmbito da falência, seja na ação de responsabilidade civil, não podendo dessa forma o patrimônio da massa falida ser responsabilizado e, por via de consequência, os credores da Massa Falida.

Conclui-se, portanto, que mister se faz redirecionar a autuação para o processo de falência e/ou a ações de responsabilidade civil dos administradores, dentre os quais se encontram as duas pessoas físicas já indicadas pelo Sr. Fiscal como sujeitos passivos por solidariedade na presente autuação.

- *Da improcedência da autuação seja por seu fundamento legal, seja por ausência de elemento probatório produzido pelo fiscal.*

A presente glosa de despesas encontra-se fundamentada no artigo 299 do RIR/99, parágrafos 1º e 2º. Note-se, no entanto, que o Sr. Fiscal, em que pese o extenso trabalho levado a efeito, ao final não esmiuçou exatamente as razões que o levaram a glosar as despesas das 8 (oito) empresas, tanto que, no item 35 do Termo de Verificação Fiscal (fls 33 do mesmo), o mesmo deixa consignado o quanto segue, de forma um tanto vaga e inconclusiva:

35. Como resultado dos procedimentos de diligência fiscal, diversas despesas de prestação de serviço não foram comprovadas, sendo impossível determinar se as mesmas eram usuais, normais ou necessárias/imprescindíveis para realização das transações ou operações exigidas pela atividade do contribuinte.

Ocorre que o Direito Tributário é regido de acordo com o princípio da tipicidade legal e o processo administrativo tributário é norteado pelo princípio da verdade material. Isto quer dizer que a Fiscalização tem o dever de efetuar o lançamento de forma precisa, indicando os fundamentos para tanto, já que se trata de atividade vinculada. No caso concreto, da simples leitura do item 35 do Termo de Verificação Fiscal, depreende-se que o Sr. Fiscal não identificou sequer se de fato os serviços foram prestados e, se o foram qual seria a razão para a sua glosa, já que, para ele, isto era "impossível".

Ora, o conceito de despesa operacional encontra-se fundamentado no art. 47, da Lei nº 4.506/64, atualmente consolidado no art. 299 do RIR/99, segundo o qual:

"São operacionais as despesas não computadas nos custos necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais aos tipos de transações, operações ou atividades da empresa."

Apesar do rol das despesas operacionais não ser taxativo, o Fiscal, ao efetuar a glosa, tem a obrigação de justificar e de evidenciar a razão por não considerá-las necessárias. Assim, a acusação fiscal relativa à desnecessidade de despesas registradas pelo sujeito passivo deve estar sustentada em elementos que comprovem a própria desnecessidade.

Alegar simplesmente que foi "impossível determinar se as mesmas eram usuais, normais ou necessárias/imprescindíveis" equivale a praticamente confessar que a autuação não foi embasada em provas de que o referido gasto de fato foi desnecessário ou mesmo efetivo, o que pode levar inclusive à nulidade da autuação.

Ora, se a própria fiscalização admite que foi "impossível" determinar se as mesmas eram usuais, normais ou necessárias/imprescindíveis" somente há de se concluir pela improcedência da autuação em tela. A jurisprudência corrobora o afirmado pela Impugnante:

"(...) Não logrando a fiscalização comprovar que, efetivamente, os serviços não teriam sido prestados, não é cabível a glosa das despesas contabilizadas, sendo irrelevante para a sua dedutibilidade, a circunstância de

o prestador de serviços *estar no exercício irregular da profissão. (...)*" (Ac. ICC 107-3.417/96-DO 10/02/98)

De fato, a Fiscalização glosou despesas relacionadas à prestação de serviços concernentes a 8 (oito) empresas. No entanto, em nenhum momento do auto de infração teceu o Fiscal comentários acerca da necessidade ou não, da usualidade ou não, da despesa glosada vis-à-vis a atividade do Banco BVA S/A. Basicamente limitou-se o Fiscal, conforme se verifica dos casos da Colecta Pesquisa e Análise de Informação Empresarial Ltda/EPP, RD TEC Serviços de Informática Ltda. ME, Monte Cristo Negócios e Participações Ltda. a mencionar que não obstante haver contrato de prestação de serviços, comprovantes de pagamentos e notas fiscais, os "valores" parecem ser "expressivos e sem parâmetros claros justificáveis". No caso da empresa MONTE CRISTO NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., apesar de haver contrato de prestação de serviços, aditivo, comprovantes de pagamento, notas fiscais etc, o Sr. Fiscal limita-se a alegar que se trata de quantias vultosas pelo serviço prestado.

Chama a atenção o fato de que em nenhum dos casos o Sr. Fiscal se deteve para justificar a razão de considerar os serviços prestados como não necessários ou não usuais à atividade da instituição financeira! As alegações não foram acompanhadas de prova alguma nesse sentido.

Ratificando o já acima exposto, a jurisprudência é unânime ao afirmar que a glosa necessita de base legal, que o Fisco precisa demonstrar seu convencimento, quando afirma que uma determinada despesa é indedutível. A simples glosa sem qualquer fundamentação não pode prosperar, posto que as despesas acima mencionadas são, efetivamente, dedutíveis, por se tratar de despesas de processamento de dados e de cobrança de créditos, todas relacionadas com a atividade da instituição financeira.

Aliás, na forma como colocado no Termo de Verificação Fiscal tem-se a certeza de que nesses casos, o serviço foi de fato prestado e, como a Fiscalização não trouxe provas de que tais despesas não eram usuais ou desnecessárias à atividade do Banco BVA S/A, tais despesas devem ser mantidas, e não glosadas.

Note-se que em todos os casos acima, existe um contrato de prestação de serviços (ainda que não com firma autenticada etc), há notas de prestação de serviços, há provas (extratos bancários) de que os valores foram de fato desembolsados pelo Banco à empresa (Doc. 09). Ora, serviços de processamento de dados e serviços de cobrança e de recuperação de créditos são serviços necessários e usuais a qualquer instituição financeira, daí a razão de se manterem as despesas como dedutíveis. Especificamente no tocante à empresa MONTE CRISTO NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., cujas despesas glosadas perfazem o valor de R\$ 56.927.432,32, o Sr. Fiscal informa que "foi apresentado um Contrato de Prestação de Serviços de 01/09/2009 sem a identificação de seus signatários, sem autenticação de firma e outras formalidades que pudesse requerer o montante envolvido". Nesse passo, verifica-se que o Sr. Fiscal inova no Direito ao dispor que o referido contrato não continha "formalidade que pudesse requerer o montante envolvido". Em qual dispositivo do Código Civil, Tributário ou Regulamento do Imposto de Renda há alguma menção à formalidade contratual atrelada a valores? O contrato é simplesmente um instrumento através do qual resta formalizado um acordo de vontades entre duas ou mais partes. Assim, se o serviço foi prestado e pago, o contrato restou perfeito e acabado de forma que não há que se elucubrar sobre "formalidades" sequer previstas em nosso ordenamento jurídico.

Ademais, o objeto do contrato inicialmente firmado entre o Banco BVA S/A e a Monte Cristo tinha como objeto a prestação de serviços de cobrança e de recuperação de créditos. Ora, é de supor que uma instituição financeira de fato necessite de tais serviços, já que estão intrinsecamente ligados à atividade financeira desenvolvida pelo Banco.

Apesar de não ter sequer mencionado a razão para considerar que tais despesas eram ou não necessárias ou usuais ao Banco BVA S/A, o Fiscal, sem também o comprovar, tratou de enveredar por outro caminho, questionando os valores do contrato firmado. Segundo consta na autuação (cfe. fl. 35 do Termo de Verificação Fiscal), "os serviços de cobrança e de recuperação de créditos com pagamento de R\$ 4.800,00 por ponto e êxito de 5% sobre valores de créditos recuperados" seriam vultosos, "extremamente significativos e não razoáveis diante da relação custo/benefício do contrato" (cfe. pág. 17 do Termo de Verificação Fiscal). Mais uma vez, alegações sem prova por parte da fiscalização.

No entanto, nesse passo, a alegação de se tratar de valores vultosos desacompanhado de elementos probatórios produzido pela Fiscalização que infirme o contrato assinado e, por via de consequência, a despesa, é por si só motivo de improcedência da autuação. No entanto, nesse passo, outro importante aspecto há que ser considerado: se o fiscal não justifica o motivo para a glosa da despesa, mas, aproveitando-se da mesma fundamentação fiscal, questiona o valor da despesa sem qualquer embasamento, mister se faz também por esse motivo, julgar a autuação improcedente.

Em vista do acima exposto, deve ser a autuação considerada improvida, de forma que deve ser mantida a dedutibilidade das seguintes despesas: Colecta Pesquisa e Análise de Informação Empresarial Ltda./EPP - R\$ 20.789.308,21

No que concerne às demais empresas: DSILVA COBRANÇA EPP, ELAINE CRISTINA BARBOSA COBRANÇA ME, FUNDAÇÃO UNIVERSA, QUANTIA DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LTDA. E SWEDEN BUFFET LTDA todas as alegações acima são também aplicáveis, de forma que as despesas merecem ser mantidas. Ocorre que nesses casos, o Fiscal parece ter faltado com a verdade material ao ter alegado que não há contrato de prestação de serviços firmados entre essas empresas e o Banco BVA. Em verdade, os contratos existem e serão acostados aos autos e detalhados a seguir.

No caso da SWEDEN BUFFET, o Fiscal novamente alega sem o comprovar que se trata de "gasto de origem duvidosa, sem lastro em contrato de prestação de serviços, de valor expressivo e desproporcional ao objeto descrito na nota fiscal, tendo como agravante o fato da pessoa jurídica beneficiária ser omissa na entrega da DIPJ". Ora, o fato da pessoa jurídica prestadora não ter entregue DIPJ (fato aliás não comprovado no Termo de Verificação Fiscal) nada tem que ver com a Impugnante.

O contrato de prestação de Serviços existe e foi firmado em 12 de julho de 2010 por ambas as partes (Vide Doc. 10):

Através do referido contrato, o SWEDEN BUFFET se obriga a fornecer refeições ao Banco BVA S/A. Notem Julgadores que, ao contrário do que veicula o termo de verificação fiscal, os valores contratados são razoáveis e variam dependendo do tipo de refeição fornecida.

Portanto, cai por terra toda a alegação do Sr. Fiscal construída a partir da inexistência apenas do contrato de prestação de serviços. Se os preços das refeições não eram razoáveis à época, caberia ao Fiscal trazer a prova aos autos, o que não ocorreu. Também nesse ponto, merece ser improvido o auto de infração, sendo aplicável a jurisprudência mencionada acima, de forma que também a dedutibilidade das despesas deveria ser mantida.

Nos casos relativos às empresas D SILVA COBRANÇA EPP, ELAINE CRISTINA BARBOSA COBRANÇA ME, FUNDAÇÃO UNIVERSA e QUANTIA DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LTDA. há que se ter em mente que não é porque não há contrato de prestação de serviços, que o serviço e a consequente despesa deve ser glosada. Ora, conforme já acima mencionado, o contrato somente formaliza um acordo de vontades que pode ser provado inclusive na ausência do instrumento escrito. Comprovam a prestação de serviços as notas fiscais emitidas pelas empresas contra o Banco, os pagamentos realizados, etc. (Vide Doc. 09).

Da análise das contratações das empresas acima, aparentemente realizadas sem a formalização de um instrumento de contrato, verifica-se que 2 (duas) empresas realizam serviços de cobrança de valores, cuja emissão de nota fiscal de serviço e pagamento respectivo pode ser facilmente comprovado. A Fiscalização, nesse passo, não trouxe elemento probatório que infirmasse que a prestação de serviços tenha de fato ocorrido e tampouco trouxe alguma justificativa para descaracterizar a necessidade e usualidade da despesa, devendo aqui ser também aplicada a jurisprudência do CARF no sentido de que cabe à fiscalização trazer à colação os elementos probatórios no sentido de que os gastos não seriam necessários ou usuais à atividade da instituição financeira.

No caso concreto da FUNDAÇÃO UNIVERSA, o fiscal justifica a glosa de despesas no montante de R\$ 5.000.000,00 em dois parágrafos apenas, sem tampouco, também nesse caso, provar o alegado e sem juntar aos autos os elementos probatórios de que as despesas não eram necessárias à manutenção ou à atividade do Banco BVA.: "(...) se os valores não fossem desproporcionais às descrições dos eventos, tais como: treinamentos, pesquisas encomendadas, aluguel de espaços, consultoria etc, realizados em um período de apenas 7 (sete) meses, o que torna duvidosa sua efetivação, bem como sua essencialidade para as atividades da empresa (...)" (cfe. fl. 34 do Termo de Verificação Fiscal).

Ora, se o fiscal alega que os valores eram desproporcionais, deveria ter ao menos incluído em sua autuação os motivos que o levaram a considerá-los desproporcionais.

Se o Banco BVA alugou espaços para realização de treinamentos e/ou realização de apresentações a clientes etc, pode bem ser que, dependendo do local e número de locações (nem isto foi citado no Termo de Verificação), a despesa fosse razoável. Nesse passo, também aqui serve como uma luva a jurisprudência já acima mencionada em relação à matéria probatória a ser trazida aos autos pela Fiscalização em caso de glosa de despesas. Nessa hipótese há ainda que se acrescentar que se o Fiscal questiona o vulto da despesa, a autuação deveria se dar sob outro fundamento, qual seja, despesa inexistente ou ainda despesa majorada, sendo certo que em ambos os casos, a autuação deve ser julgada improcedente!

- *Impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e proporcional.*

No regime do lucro real anual, o contribuinte realiza recolhimentos mensais a título de antecipação e, ao final do ano-calendário, apura

o IRPJ e CSLL devidos definitivamente no período de apuração anual, sendo certo que eventual diferença a pagar deverá ser objeto de recolhimento pelo contribuinte. Nota-se que o tributo devido mensalmente é uma mera antecipação daquele devido ao final do ano-calendário.

Assim sendo, a multa única prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é desmembrada em duas vertentes: (i) a multa proporcional de 75% (art. 44, I - multa de ofício), aplicável quando do não pagamento ou de pagamento a menor do tributo definitivo, devido ao final do ano-calendário, e (n) a multa isolada de 50% (art. 44, II, "b"), aplicável exclusivamente quando da não realização do pagamento tempestivo da antecipação mensal pelo contribuinte.

Com efeito, a cobrança da multa de ofício em cumulação com a multa isolada ofende o princípio da consunção (ou da absorção), que dispõe que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

- *Da ordem de preferência dos créditos tributários na falência. Do valor principal: somente ele goza de privilégio na falência.*

A nova lei de Recuperação Judicial e Falências inovou o ordenamento jurídico ao separar do crédito tributário o valor do principal do valor dos acessórios, como por exemplo, as multas tributárias. Dessa forma, terá privilégio apenas o valor principal do crédito tributário, devidamente atualizado, sendo que o restante estará na ordem de preferência dos créditos subordinados e aos juros.

Assim, no caso da presente autuação, se considerarmos o valor total autuado, qual seja, R\$ 107.081.007,96, somente R\$ 43.506.366,16 gozariam de privilégio, por se tratarem de créditos tributários, conforme disposto no artigo 83, inciso III, da Lei 11.101/05.

- *Da ordem de preferência em relação à multa tributária.*

Já a multa tributária aplicada pela D. Autoridade Administrativa no caso concreto, correspondente a aproximadamente R\$ 41.000.000,00, somente poderá ser cobrada após o pagamento dos créditos quirografários, conforme dispõe o artigo 83, inciso VII, da Lei nº 11.101/05 e artigo 186, parágrafo único, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Leandro Paulsen, ao tratar do assunto, assim leciona:

"(...) importa distinguir, na falência, os critérios relativos a tributos devidos, de um lado, dos critérios relativos a multa por descumprimento de obrigação tributária, de outro. Isso porque a multa tributária prefere apenas aos critérios subordinados, ou seja, aos dos sócios e dos administradores sem vínculo empregatício, nos termos do art. 186, parágrafo único, III, do CTN e do art. 83, VIII, da Lei nº 11.101/05."

- *Dos juros na falência.*

Contra a massa falida não são exigíveis juros vencidos após a decretação da falência, salvo para cobrança, em último lugar, se houver bens disponíveis após a satisfação de todos os demais débitos, conforme disposto no artigo 124 da Lei 11.101/05, que dispõe:

"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"

Leandro Paulsen assim comenta a lei nesse aspecto:

"Ademais, contra a massa falida não são exigíveis juros vencidos após a decretação da falência, salvo para cobrança, em último lugar, se houver bens disponíveis após a satisfação de todos os demais débitos, por força do art 124 da Lei nº 11.101/05"

Portanto, em face do exposto, em caso de eventual habilitação dos créditos tributários na falência, somente o valor a título de principal de IRPJ e CSLL terá preferência nos pagamentos.

- *Protesta pela apresentação posterior de novos documentos, provas e alegações para perfeita elucidação dos fatos, destacando, entretanto, desde já, a credibilidade dos argumentos e fatos já apresentados por resultar de seu conjunto a boa-fé e preocupação em trazer todos os esclarecimentos necessários para demonstrar a improcedência do Auto de Infração.*

- *Por fim, a Impugnante requer todas as intimações e notificações sejam levadas a efeito, exclusivamente, no endereço de seus procuradores, situado à Rua Fidêncio Ramos, nº 195, 102 andar, São Paulo, SP, CEP: 04.551-010.*

Não houve manifestação das pessoas físicas indicadas no pólo passivo como responsáveis solidários.

É o relatório.

Em 30 de outubro de 2017 a DRJ em Ribeirão Preto - SP julgou a impugnação parcialmente procedente, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

MASSA FALIDA. SUJEIÇÃO PASSIVA.

A massa falida é responsável pelas obrigações a cargo da pessoa jurídica, podendo a execução ser redirecionada para os diretores desde que fique demonstrada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração de lei, contrato social ou estatutos.

DECADÊNCIA. IRPJ. CSLL.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos contados do fato gerador, no caso de haver pagamento antecipado do tributo, caso contrário o prazo é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA.

A contagem do prazo decadencial para o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa rege-se pelo art. 173, I, do CTN.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA NÃO PAGA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

É cabível a exigência da multa isolada sobre os valores de estimativa não paga concomitante com multa de ofício sobre o IRPJ e CSLL devidos no ajuste anual que deixou de ser recolhido, ainda que encerrado o período-base.

FALÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO.

Com a vigência da Lei nº 11.101, de 2005, tornou-se possível a cobrança da multa de natureza tributária da massa falida, tendo em vista que o art. 83, VII, da lei referida impõe que as multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive as multas tributárias sejam incluídas na classificação dos créditos na falência.

FALÊNCIA. JUROS DE MORA.

Na constituição do crédito tributário contra empresa em situação falimentar não há óbice para a inclusão dos juros de mora e ao juízo da falência compete verificar a suficiência do ativo para pagamento do principal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

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.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. GLOSA DE DESPESAS CSLL.

A glosa de despesas que não se revestem dos requisitos da legislação comercial e fiscal afeta o resultado do exercício e, conseqüentemente, a base de cálculo da CSLL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

DESPESAS NECESSÁRIAS. DEDUTIBILIDADE.

Somente são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, assim entendidas aquelas essenciais e usuais ou normais a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas às fontes produtoras de rendimentos e desde que comprovadas com documentação hábil e idônea.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O procurador da contribuinte Alvarez & Marsal Administração Judicial Ltda. recebeu a intimação em 11 de janeiro de 2018 (AR de fl. 1.101) e também consta a ciência da contribuinte em 9 de fevereiro de 2018 (Termo de Abertura de Documento de fl. 1.102). A contribuinte apresentou recurso voluntário em 9 de fevereiro de 2018 (fl. 1104.), reiterando os seguintes argumentos da impugnação:

(i) decadência relativa aos fatos geradores do IRPJ e CSLL referentes aos períodos compreendidos entre 01/01/11 a 30/11/2011 já que ciência do auto de infração se deu em 09/12/2016.

(ii) ilegitimidade de parte da Massa Falida pelos tributos devidos antes do decreto de falência (que é de 2014), visto que "*há indícios relevantes, amplamente documentados desde o ano de 2011 (data da ocorrência dos fatos geradores que embasaram*

essa autuação), de existência de práticas contra a lei e o contrato social, inclusive de ordem criminal, que permitem o redirecionamento dos débitos para os autuados pessoas físicas" -- no caso, os administradores, dentre o quais os arrolados como responsáveis.

(iii) improcedência da autuação seja por seu fundamento legal (art. 299 do RIR/99), seja por ausência de elemento probatório produzido pela fiscalização

(iv) impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e proporcional

(v) *ad argumentandum*, caso o auto de infração não venha a ser cancelado, em caso de habilitação dos créditos tributários em discussão na falência terá privilégio apenas o valor principal do crédito tributário, devidamente atualizado, sendo que o restante estará na ordem de preferência dos créditos subordinados e aos juros. A multa somente poderá ser cobrada após o pagamento dos créditos quirografários.

Os responsáveis Edison Gandolfi e Benedito Ivo Lodo Filho foram cientificados em 7 de fevereiro de 2018 (editais de fl. 1099 e 1100) e não se manifestaram.

Recebi o processo em distribuição realizada em 14 de junho de 2018.

Voto

Conselheira Relatora Livia De Carli Germano

Observo que os responsáveis não apresentaram defesa nem recurso, estando a matéria relativa à responsabilidade tributária preclusa de modo que, em se mantendo a autuação, eles integrarão o polo passivo juntamente com a contribuinte.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário da contribuinte é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade, portanto dele conheço.

A Recorrente sustenta preliminarmente a decadência relativa aos fatos geradores do IRPJ e CSLL referentes aos períodos compreendidos entre 01/01/11 a 30/11/2011 tendo em vista a ciência do auto de infração ter ocorrido se em 09/12/2016.

Sobre a questão, observo que a Recorrente optou pelo regime de apuração do lucro real anual em 2011, de maneira que o fato gerador do IRPJ e da CSLL ocorre em 31 de dezembro do ano-calendário correspondente. É que o fato gerador do imposto de renda é complexo ou periódico, abrangendo a disponibilidade econômica ou jurídica adquirida em determinado ciclo, no caso, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de determinado ano. Assim, por aplicação do artigo 150, par. 4º do CTN, o prazo decadencial de 5 anos se conta a partir do fato gerador, que é 31 de dezembro de 2011.

Dito de outro modo, para o IRPJ e a CSLL relativos ao ano-calendário de 2011, em que a contribuinte optou pela apuração anual (data do fato gerador: 31/12/2011), o

prazo decadencial teve início em 01/01/2012 e terminou em 31/12/2016, após portanto a ciência do auto de infração se deu em 09/12/2016.

Não há que se falar em contagem do prazo decadencial a partir da data da despesa glosada, como pretende a Recorrente, por absoluta falta de previsão legal neste sentido.

Assim, irreparável a decisão recorrida neste ponto.

A Recorrente também sustenta a ilegitimidade de parte da Massa Falida pelos tributos devidos antes do decreto de falência (que é de 2014), alegando que, diante de atos praticados contra a lei e os estatutos sociais, devem ser responsabilizados apenas os administradores.

Ora, mesmo que houvesse prova de que foram praticados atos em infração de lei ou estatutos sociais (o que não se afirma ser o caso), o fato de haver a responsabilização das pessoas físicas não retira do contribuinte a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária.

Conforme observou a decisão recorrida, de acordo com a Lei de Falências (Lei 11.101/2005), a decretação da falência apenas deflagra, perante o Poder Judiciário, o procedimento de liquidação da massa falida, em nada a eximindo das obrigações tributárias, principais ou acessórias, a que esteja sujeita, nos termos da legislação tributária. A decretação da falência não implica o imediato e completo desfazimento da personalidade jurídica, o que somente ocorre com o encerramento do procedimento de liquidação. De acordo com a jurisprudência que a própria contribuinte transcreve em sua impugnação, a massa falida é responsável pelas obrigações a cargo da pessoa jurídica, sucedendo-a em todos os seus direitos e obrigações. Portanto, correta a sua indicação como sujeito passivo nos autos de infração.

Assim, também neste ponto não assiste razão à Recorrente.

No mérito, a Recorrente alega a improcedência da autuação, questionando o seu fundamento legal (art. 299 do RIR/99) e a falta de provas trazidas pela fiscalização das razões que o levaram a glosar as despesas das 8 empresas, ou seja, dos elementos que comprovam a desnecessidade.

Afirma que "*alegar simplesmente que foi "impossível determinar se as mesmas eram usuais, normais ou necessárias/imprescindíveis" equivale a praticamente confessar que a autuação não foi embasada em provas de que o referido gasto de fato foi desnecessário ou mesmo efetivo*", bem como que "*não há falar em glosa de despesas se a alegação da fiscalização se dá em termos do "quantum", do "volume" de gastos*".

E passa a contestar algumas das glosas, afirmando especificamente:

- Quanto às despesas com Sweden Buffet: que o contrato de prestação de Serviços existe e foi firmado em 12 de julho de 2010 por ambas as partes e que, se os preços das refeições não eram razoáveis à época, caberia ao Sr. Fiscal trazer a prova aos autos, o que não ocorreu.

- Quanto a D Silva Cobrança EPP, Elaine Cristina Barbosa Cobrança ME, Fundação Universa e Quantia Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda.: que há notas fiscais emitidas pelas empresas e os pagamentos foram realizados. Duas dessas empresas

realizam serviços de cobrança de valores, o que é despesa necessária para qualquer instituição financeira. Que a Fiscalização não trouxe elemento probatório que infirmasse que a prestação de serviços tenha de fato ocorrido e tampouco trouxe alguma justificativa para descaracterizar a necessidade e usualidade da despesa. Sobre a Fundação Universa, sustenta, ainda, que se o fiscal alega que os valores eram desproporcionais, deveria ter ao menos incluído em sua autuação os motivos que o levaram a considerá-los desproporcionais.

Pois bem. Analisando o Termo de Verificação Fiscal verifico que a autoridade lançadora parece ter agido com rigoroso critério na análise, tendo buscado inclusive realizar a circularização dos pagamentos com os correspondentes fornecedores.

A seguir, passo a tratar dos fundamentos para a glosa conforme descritos no TVF e da procedência ou não das razões de defesa trazidas pela ora Recorrente:

COLECTA PESQUISA E ANALISE DE INFORMACAO EMPRESARIAL LTDA EPP - R\$ 20.789.308,21

Afirma a fiscalização que a contribuinte não trouxe argumentos capazes de "*comprovar a efetividade e a regularidade das despesas/pagamentos apurados*", tendo apurado os seguintes fatos:

- *Contrato de prestação de serviços apresentado sem assinatura do BVA*
- *Na descrição das notas fiscais de serviço consta apenas "Processamento de dados"*
- *Valores expressivos e sem parâmetros claros justificáveis;*
- *Empresa EPP com faturamento expressivo e que nunca entregou DIPJ;*
- *O sócio-responsável Raimundo Nonato Batista de Faria CPF 076.703.368-03 e também sócio da empresa "7- RD TEC SERVIÇOS DE INFORMÁTICA LTDA ME" outra beneficiária sob glosa, com notas fiscais originárias da mesma gráfica e emitidas, em tese, pela mesma pessoa (vide caligrafia);*

Percebe-se, assim, que o que motivou a glosa neste caso específico não foi a desnecessidade da despesa, como sustenta a Recorrente, mas a sua própria inexistência.

No caso em questão, a acusação fiscal não questiona especificamente a natureza dos serviços ou o fato de o serviço de "processamento de dados" guardar ou não pertinência com a atividade da Recorrente. Pelo contrário, a autoridade coloca em dúvida, isso sim, além do valor dos serviços prestados a própria efetividade da prestação.

De fato, quem alega deve provar. Acontece que, no caso de despesas, a legislação estabelece que estas somente serão dedutíveis se, para além de necessárias, usuais e normais à atividade da empresa (art. 299 do RIR/99), elas efetivamente forem incorridas. E a prova de que as despesas foram efetivamente incorridas cabe ao contribuinte.

Isso porque o artigo 923 do RIR/99 estabelece que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados desde que comprovados por documentos hábeis.

Assim, para ter direito a deduzir a despesa da base de cálculo do IRPJ, é o contribuinte quem deve provar a sua efetividade, ou seja, que a despesa realmente foi incorrida e que a contraprestação foi recebida -- e não o fisco que deve provar a sua inexistência para a glosa.

Neste sentido, uma vez que a Recorrente não logrou comprovar a efetividade e a regularidade de tais pagamentos, é pertinente que as despesas não venham a influenciar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Vale observar, ademais, a observação feita pela decisão recorrida de que, da análise da cláusula segunda do contrato, depreende-se que o pagamento dos serviços contratados seria feito de acordo com os parâmetros ali fixados, o que demandaria controle por parte da contribuinte da quantidade de serviço prestado, dos funcionários contratados pela Colecta para a execução do serviço, etc, sendo que nada disso foi demonstrado.

A Recorrente também não explica o fato de constarem do processo notas fiscais emitidas pela empresa RD TEC SERVIÇOS DE INFORMÁTICA, cuja descrição dos serviços prestados também é “processamento de dados”, se referem ao mesmo período (janeiro a julho de 2011), foram emitidas pela mesma pessoa e possuem vultosos valores (no total de R\$ 18.937.329,90) deduzidos sob a mesma rubrica.

Em resumo, não tendo sido comprovada a efetividade do dispêndio deve ser mantida a autuação referente a essa despesa.

D SILVA COBRANCA EPP R\$ 1.197.198,97

O TVF fundamenta a glosa no fato de o contribuinte não ter logrado "comprovar a efetividade das despesas/pagamentos apurados", tendo apurado:

- *Ausência de contrato de prestação de serviço;*
- *Na descrição das notas fiscais de serviço consta apenas “Prestação de Serviços”*
- *Conforme declaração do Administrador Judicial, a sócia é ex-funcionária do BVA;*
- *Embora com faturamento expressivo no ano de 2011, nunca apresentou DIPJ;*

Novamente, a glosa não teve por fundamento a desnecessidade da despesa mas questionamento de sua existência, sendo aplicáveis ao caso os mesmos argumentos do item acima.

O fato de haver notas fiscais emitidas pelas empresas, bem como o de os pagamentos terem sido realizados, não suficientes a provar que o serviço foi realmente prestado. No caso não tendo a Recorrente conseguido provar que os serviços existiram é de se manter a autuação fiscal por seus próprios fundamentos.

ELAINE CRISTINA BARBOSA COBRANÇA ME - R\$ 1.392.346,00

O TVF fundamenta a glosa no fato de o contribuinte não ter apresentado "esclarecimentos/documentos que pudessem comprovar sua efetividade e regularidade", tendo apurado:

- *Sem contrato de prestação de serviço;*
- *Na descrição das notas fiscais de serviço consta apenas "Intermediação de Cobrança e Motorista";*
- *Conforme declaração do Administrador Judicial, a sócia responsável é x-funcionária do BVA;*
- *Embora com faturamento expressivo no ano de 2011 nunca apresentou DIPJ;*

Novamente, a glosa não teve por fundamento a desnecessidade da despesa mas questionamento de sua existência, sendo aplicáveis ao caso os mesmos argumentos do item acima.

FUNDAÇÃO UNIVERSA - R\$ 5.000.000,00

O TVF fundamenta a glosa no argumento de que "*Em auditoria in loco das notas fiscais que embasaram os pagamentos verificam-se descrições de eventos como treinamento, pesquisas encomendadas, aluguel de espaços, consultoria etc relativo a um período de apenas 7 meses, tornando-se, em tese, duvidosa sua efetivação e sua essencialidade para as atividades fins da empresa contratante.*"

Aqui a glosa teve por fundamento a desnecessidade da despesa, mas também questionou-se a sua existência. É de se manter a glosa porque a Recorrente não conseguiu comprovar a premissa para a investigação sobre a necessidade da despesa, que é ter de fato recebido a contraprestação por ela representada.

É por isso que a fiscalização indica: "*Resultado e convicção da fiscalização: O contribuinte regularmente intimado não apresentou, até a presente data, quaisquer esclarecimentos/documentos que pudessem comprovar a efetividade e regularidade das despesas/pagamentos apurados. Como agravante, conforme imagem abaixo obtida no site da instituição beneficiária, constata-se evidente vínculo da diligenciada com o sócio-presidente do Banco BVA S.A., Sr. Benedito Ivo Lodo Filho, corroborando a tese da existência de possíveis vícios nestes repasses, efetivados à revelia da essencialidade, necessidade e efetividade dos serviços supostamente prestados. Em face a ausência/omissão de esclarecimentos, as despesas serão glosadas.*"

MONTE CRISTO NEGOCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA R\$ 56.927.432,32

O TVF fundamenta a glosa no fato de o contribuinte não ter logrado "comprovar a efetividade das despesas/pagamentos apurados", tendo apurado:

Foi apresentado um Contrato de Prestação de Serviço de 01/09/2009, sem a identificação de seus signatários, sem autenticações de firma e outras formalidades que pudesse requerer o montante envolvido;

- *Objeto do Contrato original: serviços de cobrança e de recuperação de créditos, com pagamento de R\$ 4.800 por ponto e êxito de 5% sobre valores de créditos recuperados*

- *Aditivo assinado em 28/09/09 ampliou o objeto do contrato para assessoria de marketing, captação de aplicações financeiras, captação de tomadores de crédito, venda de carteira de crédito consignado, sem qualquer definição objetiva da remuneração (seria negociado caso a caso);*
- *Os valores de face das respectivas notas fiscais, embora supostamente estivessem atrelados à recuperação de créditos e captação de negócios, são estranhamente “redondos” (Ex.: NF nº 06, de 03/5/2011 - R\$ 3.500.000,00) não guardando coerência, portanto, com a forma de apuração de seus valores prevista em contratos;*
- *A descrição consignada nas notas fiscais “Serviços Prestados Conforme Contrato” não deixa claro que tipo de serviço teria sido prestado e tampouco a base de cálculo utilizada;*
- *Finalmente, a pessoa jurídica beneficiária é suspeita, pois em que pese ter recebido a monta em epigrafe, jamais entregou uma DIPJ sequer;*

Novamente, a glosa não teve por fundamento a desnecessidade da despesa mas questionamento de sua existência, sendo aplicáveis ao caso os mesmos argumentos do primeiro item acima.

Reitero ainda as observações feitas pela decisão recorrida de que o contrato apresentado fixou o valor a ser pago à contribuinte, que deveria ser sustentado por relatórios mensais contendo a posição das cobranças e os créditos recuperados. Entretanto, quando intimadas, tanto a contribuinte quanto a contratada não apresentaram quaisquer relatórios que dessem suporte aos pagamentos dos serviços a que se refere o citado contrato. Ora, tratando-se de despesas vultosas, era de se esperar que a contribuinte possuísse o controle, por meio de relatórios, medições, etc, do quanto era devido.

QUANTIA DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LTDA R\$ 2.700.000,00

Neste item, a fiscalização glosou o valor residual de um total de R\$ 13.910.000,00, não comprovados na contabilidade da Recorrente, cujo Recibo nº 70, de 10/08/11, anexado pelo Administrador Judicial, refere-se, em verdade, a pagamento efetuado à empresa GBT S.A CONCESSIONÁRIA DE INFRA-ESTRUTURA PREDIAL E DE SERVIÇO DE TI, CNPJ 11.738.966/0001-47.

A motivação para a glosa foi a falta de esclarecimentos/documentos que possam comprovar a efetividade das despesas/pagamentos apurados. Não consta no processo qualquer nota fiscal ou contrato de prestação de serviço que corrobore o valor de R\$ 2.700.000,00, sendo que os documentos constantes às fls. 833 a 840 no máximo comprovam que houve transferência de dinheiro entre as duas empresas, o que não basta para a comprovação da efetividade da prestação do serviço.

De se manter, portanto, a glosa nos termos dos itens acima.

RD TEC SERVIÇOS DE INFORMÁTICA LTDA ME R\$ 18.937.329,90

O TVF fundamenta a glosa no fato de o contribuinte não ter logrado "comprovar a efetividade das despesas/pagamentos apurados", tendo apurado:

- *Contrato de prestação de serviços apresentado sem assinatura do BVA;*
- *Descrição das notas fiscais de serviço constam apenas "Processamento de dados"*
- *Valores expressivos e sem parâmetros claros justificáveis;*
- *Empresa EPP com faturamento expressivo nunca entregou DIPJ;*
- *O sócio-responsável Raimundo Nonato Batista de Faria CPF 076.703.368-03 e também sócio da empresa COLECTA PESQUISA E ANALISE DE INFORMACAO EMPRESARIAL LTDA EPP outra beneficiária sob glosa, com notas fiscais originárias da mesma gráfica e emitidas, em tese, pela mesma pessoa (vide caligrafia);*

Novamente, a glosa não teve por fundamento a desnecessidade da despesa mas questionamento de sua existência, sendo aplicáveis ao caso os mesmos argumentos do primeiro item acima.

SWEDEN BUFFET LTDA R\$ 1.822.300,00

O TVF considerou que "não foram apresentados esclarecimentos/documentos que pudessem comprovar a efetividade das despesas/pagamentos apurados" e assim motivou a glosa:

- *Gasto de origem duvidosa, sem contrato de prestação de serviços, de valor expressivo e desproporcional ao objeto descrito na nota fiscal, tendo como agravante o fato da pessoa jurídica beneficiária ser omissa na entrega de de DIPJ;*

De se notar que a fiscalização intimou a contribuinte a apresentar a comprovação cabal, por meio de extratos bancários e registros contábeis/Livro Caixa e/ou Razão, do efetivo recebimento dos recursos; a comprovar a efetiva prestação de serviço à contratante sob qualquer forma que entendesse viável/suficiente, como por exemplo, lista de funcionários contratados que pudessem ser interrogados em oitiva, etc; e informar se as receitas auferidas foram devidamente tributadas, sendo que a empresa nada apresentou.

Novamente, a glosa não teve por fundamento a desnecessidade da despesa mas questionamento de sua existência, sendo aplicáveis ao caso os mesmos argumentos do primeiro item acima.

Em resumo, as despesas glosadas devem ser mantidas.

Quanto à impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e proporcional, entendo que assiste razão à Recorrente.

Ressalto que, sendo o caso de lançamento relativo ao ano-calendário de 2011, 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.

Por fim, a Recorrente também pede que, em caso de habilitação dos créditos tributários em discussão na falência, deve ter privilégio apenas o valor principal do crédito tributário, devidamente atualizado, sendo que o restante estará na ordem de preferência dos créditos subordinados e aos juros, e a multa somente poderá ser cobrada após o pagamento dos créditos quirografários. Neste ponto, entendo que falece ao CARF se pronunciar sobre a questão, já que diz respeito especificamente à execução do crédito, matéria afeta ao Poder Judiciário.

Portanto, em conclusão, oriento meu voto para dar parcial provimento ao recurso voluntário, para o fim de cancelar as multas isoladas 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.

Recurso de Ofício

A decisão recorrida considerou a impugnação parcialmente procedente por entender que, considerando os efetivos pagamentos de estimativa mensal realizados ao longo do ano calendário, verifica-se que, de fato, o autuante calculou as exações diretamente sobre o valor da infração, quando o procedimento adequado seria reconstituir a apuração procedida pela contribuinte na DIPJ/2012 apresentada.

A decisão recorrida observou que os valores relativos às estimativas foram apurados em DIPJ, foram considerados na apuração do saldo de tributos devidos no ajuste anual, foram confessados pela contribuinte em DCTF, foram efetivamente pagos e estão alocados às referidas DCTF. E mais, em consulta aos sistemas da Receita Federal verificou que não consta nenhum pedido de restituição/compensação dos saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados na DIPJ.

De se manter, portanto, a reconstituição realizada, nos seguintes termos:

Nesta circunstância, cabe efetuar a referida reconstituição, como a seguir se demonstra:

| IRPJ | | CSLL | |
|----------------------------|----------------|------------------------------|----------------|
| Lucro real apurado na DIPJ | 16.169.195,64 | Base Cálculo apurada na DIPJ | 16.169.195,64 |
| Infração Apurada | 108.765.915,40 | Infração Apurada | 108.765.915,40 |
| Lucro real ajustado | 124.935.111,04 | Base Cálculo ajustada | 124.935.111,04 |
| Compensação Prejuízo | - | Compensação BC Negativa | - |
| Lucro real tributável | 124.935.111,04 | Base Cálculo tributável | 124.935.111,04 |
| Imposto à alíquota de 15% | 18.740.266,66 | CSLL à alíquota de 15% | 18.740.266,66 |
| Adicional | 12.469.511,10 | CSLL Mensal Paga Estimativa | 10.771.242,36 |
| Imposto devido | 31.209.777,76 | CSLL a Pagar | 7.969.024,30 |
| Operação Caráter Cultural | 97.015,17 | | |
| Pat | 97.014,17 | | |
| Estimativa paga | 19.061.751,87 | | |
| Imposto a Pagar | 11.953.996,55 | | |

Por ser irreparável a decisão da DRJ entendo que o recurso de ofício não deve se provido.

Dispositivo

Processo nº 16682.721454/2015-11
Acórdão n.º **1401-002.738**

S1-C4T1
Fl. 1.168

Ante o exposto oriento meu voto para (i) dar parcial provimento ao recurso voluntário, para o fim de cancelar as multas isoladas 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, bem como (ii) negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano