



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720716/2016-21
ACÓRDÃO	1102-001.721 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PRESSEG SERVIÇOS DE SEGURANÇA EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2013

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. RETIFICAÇÃO TEMPESTIVA DA DECLARAÇÃO. VALIDADE. INEXISTÊNCIA DE RECEITA TRIBUTÁVEL.

O § 1º do art. 147 do CTN estabelece a possibilidade de retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando: i) houver a comprovação do erro em que se funde e ii) antes de notificado o lançamento. No caso dos autos, observa-se da documentação acostada que a DIPJ retificadora e a apresentação das provas do erro ocorreram no curso do procedimento fiscal, mas antes da notificação do lançamento. Da mesma forma, o erro foi comprovado mediante a entrega da documentação comprobatória também antes de notificado o lançamento, de modo a perfectibilizar o direito subjetivo do contribuinte à retificação regular e válida da sua declaração, viabilizando a correção tempestiva do erro cometido com relação às notas fiscais equivocadamente emitidas em dezembro de 2013.

MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. IRPJ. ISS. HIPÓTESES DISTINTAS.

Os elementos de prova trazidos aos autos demonstram que todas as notas fiscais canceladas, cujas receitas foram excluídas da base de cálculo do imposto, assim o foram por terem sido emitidas indevidamente, quando ainda não havia a aprovação dos serviços por parte das tomadoras e, portanto, não era possível se ter a certeza acerca do benefício econômico a ser auferido. Em dezembro de 2013, ainda não se podia afirmar ser provável que o pagamento seria efetivamente realizado à Recorrente e que esse pagamento já poderia ser confiavelmente mensurado.

O fato gerador do Imposto de Renda é o acréscimo patrimonial, aferível no momento da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. No caso concreto, em dezembro de 2013, não houve aquisição de disponibilidade econômica dos valores, porque não houve sequer ingresso de receita na esfera patrimonial da Recorrente, tampouco houve aquisição da disponibilidade jurídica da renda, pois essa estava juridicamente suspensa e vinculada à medição e aprovação dos serviços, aferíveis apenas no mês seguinte ao da prestação e pagáveis apenas no mês seguinte ou talvez no posterior a esse. Cumpre destacar que a prestação do serviço é fato gerador do Imposto sobre Serviços (ISS) e não do IRPJ.

Recurso Voluntário provido.

ESTIMATIVAS MENSAIS - FALTA DE RECOLHIMENTO - MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO -CABIMENTO. É cabível a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ, em concomitância com a aplicação da multa de ofício pela falta de pagamento/declaração das diferenças do imposto apuradas em procedimento fiscal, em razão de expressa disposição legal e em face das incidências ocorrerem em situações fáticas distintas.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, para afastar a exigência principal sobre o valor de R\$ 8.127.396,32 referente às notas fiscais canceladas – vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Fernando Beltcher da Silva, que mantinham integralmente a exigência em observância ao regime de competência; (ii) por unanimidade de votos, para negar a dedução do imposto retido na fonte, pretendida pela recorrente; e (iii), por voto de qualidade, para confirmar a exigência de multas isoladas por estimativas mensais inadimplidas, vencidos os Conselheiros Gustavo Schneider Fossati (Relator), Cristiane Pires McNaughton e Andrea Viana Arrais Egypto, que afastavam a exigência – sendo, quanto a essa matéria, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Roney Sandro Freire Correa.

Assinado Digitalmente

Gustavo Schneider Fossati – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Roney Sandro Freire Correa, Gustavo Schneider Fossati, Andrea Viana Arrais Egypto (substituta integral), Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração que formaliza lançamentos de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$ 1.362.407,36, acrescido da multa de ofício, no percentual de 75% e dos juros de mora, em face de insuficiência de recolhimento da contribuição devida no ajuste anual, e de Multa Isolada por Falta de Recolhimento da CSLL sobre Bases de Cálculo Estimadas, no valor de R\$ 1.021.805,52, conforme relatório fiscal que integra o auto de infração, totalizando crédito tributário consolidado na data da lavratura de R\$ 3.844.208,93.

Para fins de economia processual, transcrevo abaixo o relatório apresentado pela DRJ:

No Termo de Verificação Fiscal, às fls. 636 a 640, a autoridade fiscal relata que, em procedimento de revisão interna da Declaração de Informações Econômico Fiscais (DIPJ) do ano-calendário 2013, da interessada, deu cumprimento às determinações do RPF nº 08190.00-2016-00058-6, tendo verificado os seguintes fatos:

1. Do Contribuinte

O contribuinte tem como objeto social a prestação de serviços de segurança privada armada e desarmada bem como serviços de monitoramento eletrônico de alarmes, dados e imagens, locais ou remotas.

2. Termo de Início de Ação Fiscal e Termo de Intimação

O Termo de Início de Ação Fiscal (IRPJ), emitido em 29/01/2016, foi recebido no endereço da empresa, conforme AR-Aviso de Recebimento, em 01/02/2016. Por meio do Termo de Intimação nº 001-IRPJ, foram solicitados esclarecimentos sobre as divergências entre as informações apresentadas na DIPJ (ND 1098906 ref. ao ano-calendário 2013) e as informações constantes nas DCTF e Darf recolhidos. Foi informado no Termo que os valores apurados na Ficha 17 (Apuração Anual) e na Ficha 16

(Estimativas Mensais), não foram objeto de recolhimento por meio de Darf, tampouco foram declarados em DCTF.

3. Manifestação do Contribuinte

O contribuinte apresentou resposta ao Termo de Intimação apresentando relato e demonstrativos para justificar/esclarecer as divergências. Em sua explanação, informou que:

... o motivo de toda a divergência foi a emissão indevida de várias notas fiscais (Anexo 1) na data de 30/12/2013, cujo cancelamento foi efetuado junto à Prefeitura de São Paulo na data de 10/01/2014.

Na época entendeu-se que o estorno destas notas fiscais deveria ser contabilizado na data do seu cancelamento, dia 10/01/2014, e não na data de 30/12/2013, data em que as notas fiscais foram indevidamente emitidas.

Assim, na data de 10/01/2014 foram feitos todos os estornos contábeis dos cancelamentos destas notas fiscais restabelecendo-se os saldos que deveriam constar na data de 31/12/2013, conforme consta nos razões contábil e do Sped (Anexo 2) e demonstrativo em excel (Anexo 3). Com isso, os valores de IRPJ e CSLL seriam ajustados nesta data para o corretamente devido em 31/12/2013, qual seja: IRPJ RS 794.721,21 e CSLL R\$ 294.739,64 (Anexo 3). Percebeu-se que o correto teria sido efetuar o devido cancelamento na data da emissão da nota, o que não teria ocasionado os reflexos de diferenças apontados pelos termos já citados.

Quanto aos recolhimentos dos valores apontados nos termos, considerando como corretos os descritos no final do Anexo 3 e também tomando por base que a empresa optou como forma de determinação da base de cálculo do imposto o levantamento com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, constatou-se que os valores mensais lançados de recolhimentos de IRPJ foram suportados pela compensação de IRRF que a empresa tem retido em suas notas fiscais, conforme demonstrativo no Anexo 4. Assim, os valores mensais a recolher seriam de zero reais, motivo pelo qual não foram informados em DCTF.

...

4. Análise da Documentação Apresentada

4.1 Da Perda da Espontaneidade

O contribuinte efetuou a retificação de sua DIPJ AC 2013 (ND 1098906) durante a ação fiscal, no dia 19/02/2016, pela DIPJ ND 1671276, quando não teria mais direito à espontaneidade para retificá-la, infringindo o art.

7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, conforme havia sido alertado no 2º parágrafo do Termo de Início de Ação Fiscal, cabendo, portanto, à auditoria fiscal, não tomar conhecimento da retificação efetuada.

Corroborando o entendimento explanado pelo referido Decreto citam-se o artigo 63 do Decreto-Lei nº 5844/1943 e o artigo 833 do Regulamento do Imposto de Renda: Decreto-Lei nº 5844. de 23/09/1943.

4.2 Quanto às informações contidas na DIPJ retificadora AC 2013 (ND 1671276). Não observação quanto ao regime de competência.

O contribuinte, em sua argumentação, informa que houve diversas notas fiscais emitidas em 30/12/2013, que por sua vez, foram canceladas em janeiro/2014. Por conta destes cancelamentos, os valores lançados na DIPJ original (Ficha 07A/Linha 05) estariam "incorretos", motivo pelo qual foram efetuadas as retificações na DIPJ AC 2013.

Na análise deste procedimento adotado pelo contribuinte, constata-se total desacordo com a legislação tributária, pois não obedece ao regime de competência. As notas fiscais canceladas em janeiro/2014 só produzirão efeito no exercício 2015/AC 2014.

4.3 Quanto aos valores retificados em relação à contabilidade

Para confirmar as informações retificadas, foi solicitada ao contribuinte a apresentação dos balancetes mensais e do balanço final do AC 2013, além do LALUR.

O quadro abaixo apresenta os valores modificados, relativos a "Prestação de Serviços", na Ficha 06A/Linha 05 da DIPJ, em decorrência dos cancelamentos efetuados:

DIPJ ORIGINAL (Ficha 06A) Receita Prest.Serv.	DIPJ RETIFICADORA (Ficha 06A) Receita Prest.Serv.	DIFERENÇA
131.040.238,96	118.423.806,79	12.616.432,17

Conforme quadro acima, a receita bruta na DIPJ original totalizava R\$131.040.238,96 enquanto a DIPJ retificadora apresentava o montante de R\$118.423.806,79. Portanto, as notas fiscais canceladas deveriam somar R\$12.616.432,17.

Porém, ao se analisar as notas fiscais emitidas em 30/12/2013 e canceladas em 14/01/2014 conforme alegado pelo contribuinte, verificou-se que a somatória destas (NF canceladas) apresentava o montante de R\$8.127.497,01.

Devido à divergência entre o valor de receita retificado na DIPJ e o valor total apresentado no somatório das notas fiscais canceladas, o contribuinte foi intimado a apresentar as notas fiscais de prestação de serviços, inclusive as canceladas, em formato "pdf".

Após apresentação dos referidos documentos, verificou-se que as NF canceladas somavam R\$8.127.497,01.

5. Estimativas Mensais – Mudança na Forma de Cálculo

Na análise das estimativas mensais, verificou-se que o contribuinte alterou a forma de apuração com base na "receita bruta" para "balanço/balancete de suspensão", com diferenças não esclarecidas nas apurações mensais a partir do mês de 09/2013, conforme quadro abaixo. As informações foram extraídas da comparação entre os balanços/balancetes de suspensão e a demonstração do lucro real utilizada para informar as bases de cálculo mensais (antes das adições e exclusões).

**Bases de Cálculo
antes das Adições e
Exclusões:**

Documento:	09/2013	10/2013	11/2013	12/2013
BALANCETE*	6.711.206,81	5.515.573,74	5.048.845,36	4.269.624,51
Demonstr. Lucro Real**	4.157.028,45	5.352.661,52	5.819.389,90	3.211.270,01

♦ Pags. 05 a 81 da resposta ao Termo de Intimação nº 003, lavrado em 20/07/2016

** Pag. 96 (planilha do Lalur) da resposta ao Termo de Intimação nº 003, lavrado em 20/07/2016

Em 06/09/2016 foi recebido do contribuinte um complemento às informações solicitadas no Termo de Intimação nº 003 em forma de planilha. E, da análise desta, relativo aos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro, constata-se, claramente, as divergências apontadas no quadro acima, em que o contribuinte não explica as diferenças, só o fazendo no mês de dezembro quando "lança" um estorno (que se refere às vendas canceladas), no montante de R\$11.926.589,58 (outra vez nova divergência com o valor transcrito no item 4.3 acima, de R\$12.616.432,17). Ou seja, não há explicação para os meses 09/2013, 10/2013 e 11/2013, referente às diferenças de bases de cálculo, antes das adições e exclusões, entre os balancetes e os valores apresentados na DIPJ Retificadora.

6. DIPJ ND 1098906 (Original) X DIPJ 1671276 (Retificadora)

O presente procedimento fiscal buscou apresentar, até o momento, nos tópicos acima que:

- a. O contribuinte, embora informado no Termo de Início de Ação Fiscal, emitido em 29/01/2016, de que, nos termos do art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, não poderia efetuar qualquer retificação de declaração, mesmo assim, procedeu à retificação;
- b. Numa análise para eventual aceitação da DIPJ Retificadora, foram efetuados cálculos e verificados os números apresentados e constatou-se que o alegado valor de notas fiscais canceladas, emitidas em 30/12/2013, não foi comprovado conforme relatado no item 4.3 acima;
- c. Como comprovam os balancetes/balanços de suspensão/redução extraídos do sistema "SPED", estes apresentam evolução normal do faturamento, condizente com os valores apresentados na DIPJ original, no montante de R\$131.040.238,96. Portanto, estão nela incluídos os valores de notas fiscais emitidas em dezembro/2013 e canceladas no exercício seguinte. Dessa forma, o cancelamento, efetivado em 2014, surtirá os devidos efeitos fiscais e contábeis apenas neste ano-calendário e não em 2013 como quer o contribuinte.
- d. Conforme item 5 acima, a mudança de cálculo na apuração das estimativas mensais também apresenta divergências a partir do mês 09/2013 e que não podem ser acatadas pela auditoria fiscal por ausência de esclarecimentos.

CONCLUSÃO

Nestes termos, fica considerada SEM EFEITO a entrega da DIPJ Retificadora, ND 1671276, e, portanto, válidos, os valores apurados na DIPJ Original, ND 1098906. Assim, será cobrado, através de Auto de Infração:

1. O valor apurado na Ficha 17 da DIPJ Original, no montante de R\$1.362.407,36;
2. Será efetuada cobrança de multa isolada (50%) das estimativas mensais não recolhidas, apuradas na Ficha 16 da DIPJ Original, relativamente aos meses apresentados no quadro abaixo:

Mês	DIPJ AC 2013/Ficha 16	DCTF	Darf	Diferença	Multa Isolada (50%)
jan/13	717.125,40			717.125,40	358.562,70
fev/13	123.956,19			123.956,19	61.978,10
abr/13	2.252,00			2.252,00	1.126,00
ago/13	12.491,88			12.491,88	6.245,94
dez/13	1.105.849,29			1.105.849,29	552.924,65
Total	1.961.674,76	-	-	1.961.674,76	980.837,38

7. Fundamentação Legal

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90;
Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95;
Arts. 2º da Lei nº 9.249/95;
Arts. 1º da Lei nº 9.316/96;
Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.
Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/072007;
Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

A contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 09/12/02016, conforme documento à fl. 654, apresentando impugnação às fls. 657/671, sob os seguintes argumentos:

DA NOTIFICAÇÃO PARA PARTICIPAÇÃO DO JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA

- requer seja notificado quanto ao dia, hora e o local da realização da sessão de julgamento desta defesa administrativa, de modo que lhe seja facultada a entrega de memoriais e sustentação oral dos termos de sua defesa, afirmando que referido pleito vem baseado no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal (transcreve);
- o conceito de direito de ampla defesa, no campo do direito administrativo, identifica-se, nos termos constitucionais, ao mesmo direito que se exerce no processo civil ou penal, garantindo-se ao contribuinte, por si ou por meio de advogado, fazer-se representar na sessão de julgamento, exercendo ali, as atividades inerentes ao exercício de seu direito;
- em suma: o julgamento administrativo de primeira instância, ocorrido sem notificação da Impugnante, fere frontalmente o direito à ampla defesa e devido processo legal;

DA TEMPESTIVIDADE

- a Impugnante tomou ciência do Auto de Infração e Imposição de Multa em 12 de dezembro de 2016, por meio de carta com aviso de recebimento, sendo a presente Impugnação, portanto, protocolizada antes do prazo legal de 30 (trinta) dias se esgotar;
- por essa razão, plenamente tempestiva a presente defesa apresentada;

DOS FATOS. DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA E DA TEMPESTIVA RETIFICAÇÃO DAS INFORMAÇÕES À RECEITA FEDERAL

- a Impugnante sofreu procedimento fiscalizatório para verificação dos expedientes relativos à apuração e recolhimento da CSLL incorrido no ano-calendário de 2013, em razão de supostas divergências entre as informações constantes em DIPJ, DCTF e DARF recolhidos;
- a Fiscalização entendeu de forma equivocada que os valores apurados na Ficha 17 (Apuração Anual) e na Ficha 16 (Estimativas Mensais) foram omitidos em DCTF e não recolhidos em DARF, o que resultou no lançamento ora impugnado;
- no próprio curso da fiscalização, a Impugnante esclareceu ao D. Agente Exator que a razão da divergência se deu por conta da emissão indevida de notas fiscais, em 30.12.2013, cujo cancelamento foi efetuado junto à Prefeitura de São Paulo de 10.01.2014;
- na ocasião, entendeu-se que o estorno da documentação fiscal deveria ser contabilizado na data do seu efetivo cancelamento (10.01.2014) e não no dia da sua indevida emissão (30.12.2013), situação que gerou a inconsistência;
- em 10.01.2014, todos os estornos contábeis referentes aos cancelamentos destas notas fiscais, restabelecendo-se assim os saldos que deveriam constar em 31.12.2013, conforme exposto no Razão e Sped, bem como em demonstrativo apresentado;
- a partir disso, os valores de IRPJ e CSLL foram ajustados para o corretamente devido em 31.12.2013, qual seja, R\$ 794.721,21 (IRPJ) e R\$ 294.739,64 (CSLL).
- no tocante aos recolhimentos apontados nos termos, no que se refere ao IRPJ, a Impugnante optou como forma de determinação da base de cálculo do imposto o levantamento com base no balanço ou balancete de suspensão, razão pela qual, a partir da verificação de que os valores mensais lançados de recolhimentos de IRPJ foram suportados pela compensação de IRRF, apurou-se valor zero do tributo, motivo pelo qual deixaram de ser informados em DCTF;
- no que diz respeito aos valores de CSLL, as importâncias retidas não foram suficientes para cobrir o valor do recolhimento, razão pela qual a Impugnante apresentou dois Perdcomp para quitação dos valores devidos;
- todas as explanações tecidas ao norte pela Impugnante ao D. Agente Exator foram alicerçadas por documentos apresentados em 07.03.2016 (Anexos 01 a 10), os quais devem compor o presente processo administrativo;

- a Impugnante declarou à Receita Federal o cancelamento das referidas notas fiscais por meio do SPED de 2014, entregue em 12.05.2015 e retificado em 15.07.2015, no qual constam todas as contas do patrimônio líquido e, em especial, o Razão com as correções do faturamento e dos tributos incorridos (Doc. 01);
- referida narração dos fatos é clara e indubitável ao nos levar à conclusão de que a Impugnante, ao efetuar a declaração dos mencionados cancelamentos de notas fiscais pelo SPED de 2014, nas datas de 12.05.2015 e 15.07.2015, encontra-se abarcada pelo instituto da denúncia espontânea, prevista no artigo 138, do Código Tributário Nacional (transcreve). Traz doutrina acerca do instituto da denúncia espontânea;
- encontrando-se albergada pela espontaneidade do artigo 138, do Código Tributário Nacional, deve ser cancelado o lançamento ora impugnado;
- mesmo com a clara informação das alterações contábeis decorrentes dos cancelamentos das notas fiscais, levadas ao conhecimento do Fisco por meio do SPED de 2014, o Agente Exator considerou, de forma arbitrária, perdida a espontaneidade, conforme se vê do termo de acusação fiscal;
- em outras palavras, o Fiscal sumariamente desconsiderou a retificação transmitida por meio do SPED de 2014, como se nenhuma informação a respeito do cancelamento das notas fiscais e dos ajustes referentes ao pagamento do IRPJ e CSLL houvesse sido comunicado à Receita Federal;
- em decorrência de todas as providências ora relatadas, as quais foram tomadas pela Impugnante tempestivamente, não restou o erário em nada prejudicado, lesado ou tendo percebido qualquer prejuízo, razão mais esta que justifica o cancelamento do Auto de Infração;

DAS PROVAS

- em homenagem ao princípio da verdade real, que permeia e rege o processo administrativo, a Impugnante requer a produção de todas as provas em direito admitidas;
- desde já, a Impugnante acosta a esta peça os seguintes documentos que alicerçam e comprovam suas explicações:

(i) Doc 01 Razões do SPED 2013 e 2014;

(ii) Doc 02 Resumo Demonstrativo das Diferenças de Valores de 2013;

(iii) Doc. 03 Notas fiscais devidamente canceladas

DO PEDIDO

– por fim, requer seja julgada INTEGRALMENTE PROCEDENTE a presente Impugnação, cancelando-se a autuação e determinando-se o arquivamento do presente processo administrativo.

Conforme Despacho nº 36 – 2ª Turma da DRJ/SDR (fls. 859/861), em 30/11/2018, o processo foi encaminhado à repartição de origem, para realização de diligência a fim de:

1) intimar a contribuinte a esclarecer os seguintes pontos, referentes às notas fiscais canceladas, mediante apresentação de declaração emitida pelos tomadores dos serviços:

a) os serviços discriminados nas notas fiscais canceladas foram efetivamente prestados nos períodos nelas informados e nos termos estabelecidos nos respectivos contratos nelas mencionados?

b) a emissão das referidas notas fiscais se deu em consonância com as cláusulas dos respectivos contratos?

b) quais os motivos dos cancelamentos? Os esclarecimentos e justificativas devem estar acompanhados das declarações emitidas pelos tomadores dos serviços e demais documentos hábeis de prova em que se fundamentam.

2) intimar a contribuinte a apresentar os Comprovantes Anuais de Retenção de Imposto de Renda sobre as receitas que integram a base de cálculo do imposto devido no ajuste anual do ano-calendário de 2013, fornecidos pelas fontes pagadoras, na forma da legislação fiscal de regência;

3) Elaborar Parecer conclusivo;

Após a realização da diligência, a contribuinte deverá ser cientificada para sua manifestação no prazo de 30 (trinta) dias, nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (PAF).

Da diligência realizada resultou a documentação anexada às fls. 863 a 1.333 e o Relatório de Diligência (fls. 1.334/1.337) do qual se extrai o relato e as conclusões da autoridade fiscal responsável pela realização da diligência, transcritos a seguir:

Iniciamos a diligência fiscal com a lavratura em 22/01/2019, do Termo de Início de Diligência Fiscal, documento esse que foi enviado via Correios com Aviso de Recebimento, tendo sido recepcionado pelo contribuinte em 28/01 /2019.

Nesse termo, conforme solicitado no despacho da DRJ/SDR, intimamos o contribuinte a apresentar os seguintes elementos:

"1 — Apresentar declaração emitida pelos tomadores dos serviços relativos às notas fiscais canceladas discriminadas no Anexo I (fls. 141 a 145) do processo acima mencionado, contendo as seguintes informações:

a) os serviços discriminados nas notas fiscais canceladas foram efetivamente prestados nos períodos nelas informados e nos termos estabelecidos nos respectivos contratos nelas mencionados?

b) a emissão das referidas notas fiscais se deu em consonância com as cláusulas dos respectivos contratos?

c) quais os motivos dos cancelamentos?

Obs.: Os esclarecimentos e justificativas devem estar acompanhados das declarações emitidas pelos tomadores dos serviços e demais documentos hábeis de prova em que se fundamentam.

2 - Apresentar os Comprovantes Anuais de Retenção de CSLL sobre as receitas que integram a base de cálculo da contribuição devida no ajuste anual do ano-calendário de 20/3, fornecidos pelas fontes pagadoras, na forma da legislação fiscal de regência:"

Para melhor visualização, anexamos ao presente processo uma planilha das notas fiscais canceladas pelo contribuinte em 10/01/2019, notas essas que foram emitidas em 30/12/2013. Essas notas fiscais totalizaram, R\$ 8.127.396,32. Para melhor visualização, anexamos ao presente processo a planilha denominada "NOTAS FISCAIS CANCELADAS", demonstrando todas as notas fiscais canceladas pelo contribuinte em 10/01/2019, notas essas que foram emitidas em 30/12/2013, e que totalizaram R\$ 8.127.396,32.

Em 18/02/2019 o contribuinte apresentou justificativas de dois de seus clientes, que informaram não ter recebido as notas fiscais que foram canceladas. Ressalte-se que, por esses dois tomadores, foram então mencionadas três das notas fiscais da planilha mencionada.

Nessa data o sujeito passivo solicitou uma prorrogação no prazo para entrega dos demais documentos. Lavramos então em 18/02/2019, um novo Termo de Intimação Fiscal, reiterando o anterior e concedendo um prazo adicional de dez dias para apresentação dos elementos faltantes.

Em 01/03/2019, 08/03/2019, 18/03/2019 e 20/03/2019 o contribuinte complementou a entrega de mais alguns documentos de tomadores de serviços, que confirmaram não terem recebido as notas fiscais canceladas. Todos os documentos apresentados foram anexados ao processo. Esses tomadores de serviço que responderam os quesitos que constam nos termos de intimação, não se pronunciaram em relação à razão de terem

sido as notas fiscais mencionadas canceladas, uma vez que as desconheciam. Saliente-se também que, o contribuinte não apresentou qualquer justificativa para o cancelamento das notas fiscais, bem como não teve qualquer interesse em elucidar as questões levantadas pela DRJ/SDR.

Com base na planilha de notas fiscais canceladas mencionada anteriormente, extraímos aquelas para as quais houve justificativa dos tomadores e o montante dessas notas para as quais houve justificativa, que totalizaram R\$ 6.666.176,73, está sendo excluído da apuração anteriormente efetuada com base na DIPJ original apresentada pelo contribuinte à época própria. Essas notas fiscais constam da planilha denominada "NOTAS FISCAIS CANCELADAS E JUSTIFICADAS".

Dessa forma, ratificamos inteiramente o procedimento adotado pelo auditor que efetuou o lançamento, principalmente em relação a não considerar a retificação da DIPJ efetuada no curso da ação fiscal, e deliberamos pela alteração do lançamento anteriormente excluindo as notas fiscais para as quais houve justificativas, discriminamos os cálculos abaixo.

APURAÇÃO ORIGINAL DA CSLL

BASE DE CÁLCULO DA CSLL DIPJ ORIGINAL - FICHA 17A	15.137.859,59
CSLL APURADA	1.362.407,36

A autenticidade deste documento é garantida pelo sistema de controle de acesso ao sistema de arquivos. Para mais informações, consulte o endereço <https://www.receita.fazenda.gov.br/portal/autenticacao.cfm>

RETIFICAÇÃO DA APURAÇÃO DA CSLL APÓS APRESENTAÇÃO DE JUSTIFICATIVAS

BASE DE CÁLCULO DA CSLL DIPJ ORIGINAL	15.137.859,59
(-) NFS. CANCELADAS DEZEMBRO 2013	-7.331.676,80
BASE DE CÁLCULO AJUSTADA PELAS NFS. CANCELADAS	7.806.182,79
NOVA CSLL APURADA	702.556,45

APURAÇÃO ORIGINAL DA MULTA REGULAMENTAR DO IRPJ ESTIMATIVA DEZEMBRO 2013

BASE DE CÁLCULO DA CSLL DIPJ ORIGINAL - DEZEMBRO BAL. SUSPENSÃO - FICHA 16	23.425.748,85
CSLL APURADA	2.108.317,40
(-) CSLL DEVIDA MESES ANTERIORES	-966.198,56
(-) CSLL RETIDA	-36.269,55
CSLL A PAGAR	1.105.849,29
MULTA APLICADA (1.105.849,29*0,5)	552.924,65

APURAÇÃO DA MULTA ISOLADA APÓS RETIFICAÇÕES DA CSLL ESTIMATIVA DEZEMBRO 2013

BASE DE CÁLCULO DA CSLL DIPJ ORIGINAL - DEZEMBRO BAL. SUSPENSÃO	23.425.748,85
(-) NFS. CANCELADAS	-7.331.676,80
BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL DIPJ ORIGINAL - DEZEMBRO BAL. SUSPENSÃO	16.094.072,05
CSLL APURADA	1.448.466,48
(-) CSLL DEVIDA MESES ANTERIORES	-966.198,56
(-) CSLL RETIDA	-36.269,55
CSLL A PAGAR	445.998,37
MULTA A APLICAR (505.893,38 * 50%)	222.999,19

Com base nesses elementos, ficam alterados os lançamentos conforme discriminados a seguir:

INFRAÇÃO: IRPJ INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO – BC DE 1.362.407,36 PARA 702.556,45 MULTA ISOLADA: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA - DEZEMBRO/2013 DE 552.924,62 PARA 222.909,19.

Segundo o despacho de fl 1.341, da DERAT – SÃO PAULO/SP, após a ciência da contribuinte, do relatório de diligência de fls. 1.335/1.338, transcorreu o prazo regulamentar sem apresentação de manifestação pela contribuinte.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação, para manter, parcialmente, o lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL devida no ajuste anual do ano-calendário de 2013, no valor de R\$ 1.208.010,73, acrescido da multa de ofício, no percentual de 75% e dos juros de mora, e manter, na íntegra, o lançamento da Multa Isolada por Falta de Recolhimento de Estimativas Mensais de CSLL, no valor de R\$ 980.837,39. Transcrevo abaixo a ementa da decisão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

SUSTENTAÇÃO ORAL. PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

Inexiste, no âmbito da legislação que cuida do processo administrativo fiscal, previsão para a realização de sustentação oral das razões de defesa em sessão de julgamento administrativo de primeira instância.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. REGIME DE COMPETÊNCIA. CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS.

No regime de competência, a receita da prestação de serviço é considerada realizada, e, portanto, auferida, quando o serviço é prestado com a anuência do tomador e com o compromisso contratual deste de pagar o preço acertado, sendo irrelevante, nesse caso, a ocorrência de sua efetiva quitação.

DEDUÇÃO DA CSLL RETIDA NA FONTE

A CSLL retida na fonte por órgãos públicos da administração direta, autarquias e fundações da administração pública do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios nos pagamentos às pessoas jurídicas de direito privado pelo fornecimento de bens e serviços quaisquer rendimentos e também pelas pessoas jurídicas de direito privado nos pagamentos a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços, somente poderá ser compensada na declaração da pessoa jurídica, se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário, alegando, em síntese:

- a) “A impugnação, todavia, se fundamentou no fato de as notas fiscais terem sido emitidas indevidamente - em decorrência de erro, embora referentes a contratos existentes, em momento no qual sequer existia o direito de cobrança por parte da impugnante em relação aos serviços prestados em Original 3 dezembro de 2013, nada opondo em relação à ausência de quitação, e esta permanece sendo a principal razão pela qual o lançamento necessita ser revisado, a fim de se verificar a ausência de fatos geradores do imposto lançado e a existência de erro na DIPJ original”:

- b) “(...) a Delegacia de Julgamento determinou a realização de diligências a fim de perquirir a real inconsistência das notas fiscais canceladas, conforme despacho de fls. 859/861, das quais adveio conclusão no sentido de que foram apresentadas justificativas, excluindo-se das bases de cálculo do lançamento de ofício e da multa isolada valor de R\$ 7.331.676,80 (sete milhões, trezentos e trinta e um mil, seiscentos e setenta e seis reais e oitenta centavos), conforme a relação de notas fiscais canceladas e justificadas de fls. 1.325/1.333, e o relatório fiscal de fls. 1.334/1.337”;
- c) “A conclusão se deu a partir das declarações expedidas pelas tomadoras de serviços da impugnante, todas entidades integrantes da Administração Pública, das quais constaram que a emissão das notas fiscais canceladas não se deu de acordo com os respectivos contratos, pois, considerando que se referiram aos serviços de dezembro de 2013, a emissão somente poderia se dar após o fechamento do período de referência e respectivo ateste, como efetivamente ocorreu para o recebimento dos serviços, não havendo que se falar na possibilidade de se mensurar com confiabilidade sequer o valor devido antes do fechamento do mês”;
- d) “Necessário considerar, portanto, além de o acórdão recorrido ter invocado o regime de competência para afastar as justificativas constantes da impugnação, suscitou a existência de dúvidas sobre se a tributação dos serviços prestados em dezembro de 2013 realmente se deu em 2014, como fundamento para discordar das conclusões das diligências fiscais”;
- e) “Aludidas controvérsias poderiam ter sido dirimidas por meio de diligências, a fim de que restasse constatada a incorreção da DIPJ original, sendo certo que, iniciada ou não a ação fiscal, ainda que perdida a espontaneidade, deve prevalecer a tributação tão somente em relação a receitas existentes”;
- f) PRELIMINARMENTE. ERRO MATERIAL DA RETIFICAÇÃO PROPOSTA PELO AUDITOR FISCAL RESPONSÁVEL PELAS DILIGÊNCIAS SOLICITADAS;
- g) PREVISÃO LEGAL SOBRE A RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO;
- h) BOA-FÉ OBJETIVA DA CONTRIBUINTE;
- i) CONCOMITÂNCIA DAS MULTAS;
- j) DEDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF);
- k) COMPLEMENTAÇÃO DAS PROVAS DOCUMENTAIS;

É o relatório.

VOTO VENCIDO

1. Admissibilidade

O presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão, pela qual, dele conheço.

2. Dos Fatos

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ em Salvador, que julgou procedente em parte a impugnação do contribuinte, mantendo parcialmente o lançamento tributário relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida no ajuste anual do ano-calendário de 2013, no valor de R\$ 1.208.010,73, acrescida da multa de ofício, no percentual de 75%, e dos juros de mora, e para manter, na íntegra, o lançamento da Multa Isolada por Falta de Recolhimento de Estimativas Mensais de CSLL, no valor de R\$ 980.837,39.

Em relação ao lançamento da CSLL, foi exonerado o valor de R\$ 154.396,63, tendo em vista que a Impugnante apresentou, quando da realização de diligências, Comprovantes Anuais de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção da CSLL na Fonte, referentes a 2013, expedidos por tomadores de serviços, cuja soma perfaz o referido valor.

Não foram acolhidas as justificativas da Impugnante relativas à divergência havida entre a DIPJ de 2013 e a DCTF e DARFs recolhidos. No caso, a discrepância decorreu de cômputo equivocado de receitas inexistentes, relativas a notas fiscais emitidas indevidamente em 30 de dezembro de 2013, com referência aos serviços do próprio mês, mas canceladas junto à Prefeitura de São Paulo, com a devida baixa, em 10 de janeiro de 2014.

O acórdão recorrido traz entendimento, segundo o qual a justificativa do cancelamento das notas fiscais não pode ser aceita em razão do regime de competência, por meio do qual a receita se considera auferida, quando o serviço é prestado, com a anuência da tomadora e com o compromisso de pagamento, sendo irrelevante a efetiva quitação para tal fim.

A impugnação apresentada e analisada pela DRJ insistiu com o fato de que as notas fiscais foram emitidas indevidamente – “em decorrência de erro” -, embora referentes a contratos existentes, mas em um momento, no qual sequer havia o direito de cobrança e de recebimento por parte da contribuinte em relação aos serviços prestados em dezembro de 2013. Assim, a Recorrente afirma ser essa a principal razão, pela qual o lançamento precisa ser revisado, a fim de se confirmar a ausência de fatos geradores o imposto lançado e a existência de erro na DIPJ original.

A Delegacia de Julgamento determinou a realização de diligências, visando a verificar a real inconsistência das notas fiscais canceladas. Adveio a conclusão, segundo a qual foram apresentadas justificativas, excluindo-se das bases de cálculo do lançamento de ofício e da multa isolada o valor de R\$ 7.331.676,80, conforme a relação de notas fiscais canceladas e justificadas de fls. 1.326/1.334 e relatório fiscal de fls. 1.335/1.338.

A conclusão decorreu da análise das declarações emitidas pelas tomadoras de serviços da contribuinte, todas entidades integrantes da Administração Pública, das quais constaram a informação de que a emissão das notas fiscais canceladas não ocorreu de acordo com as regras dos respectivos contratos, pois, considerando que se referiam a serviços de dezembro de 2013, a emissão somente poderia ocorrer após o fechamento do período de referência e respectiva aprovação, como efetivamente ocorreu para o recebimento dos serviços. Aqui a Recorrente insiste com a afirmação de que “não havendo que se falar na possibilidade de se mensurar com confiabilidade sequer o valor devido antes do fechamento do mês”.

A Recorrente traz no seu recurso trechos relativos às informações prestadas pelas tomadoras de serviços para a conclusão das diligências:

- Caixa Econômica Federal S.A., fls. 875/887:

"2. A emissão da nota fiscal cancelada (nº 8150 de 30/12/2013) não se deu em consonância com as cláusulas contratuais do contrato, conforme transcrevemos abaixo, a nota fiscal/fatura deve ser emitida a partir do 1º dia do mês subsequente ao da prestação dos serviços." (g.n.)

- São Paulo Transporte S.A. (SPTrans), fls. 1.301/1.325:

"Quanto à NF 8134, emitida em 30/12/2013, a São Paulo Transporte S/A declara ter tomado conhecimento de seu cancelamento apenas no momento em que instada a apresentar as informações requeridas por este órgão fazendário.

Em adição, registre-se que o contrato nº 2012/0051-01-00 estabelece que a contratada somente poderá emitir a Nota Fiscal/Fatura após a aceitação da SPTrans na medição apresentada, devendo ser emitida a partir do 1º dia útil do mês subsequente aquele em que os serviços foram prestados." (g.n.)

- Informática de Municípios Associados (IMA), fls. 1.283/1.288:

"A nota fiscal cancelada não havia sido emitida em conformidade com o contrato pois não foi precedida da aprovação da medição e por ter sido emitida no mesmo mês de referência, dezembro de 2013, enquanto somente poderia ter sido emitida no mês subsequente ao da prestação dos serviços, conforme o procedimento de pagamento definido em contrato.

A nota fiscal cancelada também contou com valor errado de R\$ 49.388,16 (quarenta e nove mil, trezentos e oitenta e oito reais e dezesseis centavos), enquanto o valor correto para o mês de dezembro, aprovado em medição, foi de R\$ 47.151,11 (quarenta e sete mil, cento e cinquenta e um reais, e onze centavos)."

O montante das notas fiscais canceladas foi de R\$ 8.127.396,32, o qual não foi integralmente justificado durante as diligências em virtude da ausência de resposta de parte das tomadoras de serviço. No entanto, foram juntadas as minutas dos respectivos contratos, com o objetivo de se demonstrar que as notas fiscais correspondentes também foram emitidas indevidamente.

Vale destacar que a relatora da decisão de primeira instância reconheceu expressamente que os contratos preveem cláusulas estabelecendo trâmites procedimentais e datas para a emissão das notas fiscais, o que confirma, no caso concreto, que as notas fiscais em comento foram efetivamente emitidas por equívoco, visto que emitidas antes das datas previstas (fls. 1.358s):

O que se verifica, tanto das informações, contratos e demais documentos fornecidos por alguns tomadores de serviços, quanto dos contratos apresentados pela contribuinte, firmados com os tomadores de serviços que não responderam às intimações fiscais, é que as notas fiscais canceladas, em comento, referem-se a serviços prestados no mês de dezembro e foram emitidas em 30/12/2013, enquanto que nos respectivos contratos há cláusulas estabelecendo os trâmites procedimentais e datas para a emissão das notas fiscais que, via de regra, deveriam ocorrer no mês subsequente ao da efetiva prestação do serviço, sendo provável que referidas notas fiscais tenham sido canceladas porque emitidas antes das datas previstas nos respectivos contratos para a sua emissão.

Esses são os principais fatos a serem apresentados inicialmente. Outros fatos e provas serão destacados abaixo, ao longo da exposição relativa aos fundamentos jurídicos.

3. Preliminar

A Recorrente aponta erro material da retificação proposta pelo auditor fiscal responsável pelas diligências solicitadas.

Informa que da relação de notas fiscais canceladas e justificadas (fls. 1.325/1.333), verifica-se que o auditor incorreu em erro material ao considerar justificadas apenas o cancelamento das notas 8124 e 8129, referentes ao contrato celebrado com a Delegacia da Receita Federal em Sorocaba, e considerar não justificadas as notas 8125, 8126, 8127 e 8128, referentes aos mesmo contrato, pois todas estariam justificadas por meio da mesma declaração prestada pela referida tomadora (fls. 882/917).

Essa informação procede, conforme se verifica do ofício de fl. 932, expedido pela DRF em Sorocaba, a qual menciona expressamente as notas fiscais canceladas nº 8124 a 8129. Nesse mesmo ofício, a DRF informa que “os pagamentos referentes aos serviços prestados em dezembro/2013 foram efetuados em fevereiro/2014, conforme notas e comprovantes anexos”. Isso demonstra inequivocamente a referência a todas as notas compreendidas entre a primeira (8124) e a última (8129), exatamente como postulado pela Recorrente. Além disso, a própria Delegacia da Receita Federal, aqui na condição de tomadora dos serviços da Recorrente, confirma a prática reiterada da realização dos pagamentos no mês subsequente ao dos serviços prestados.

Com relação às notas fiscais 8120, 8121 e 8122, emitidas contra o Instituto Florestal, verifica-se, na fl. 991, que o Instituto Florestal informa relação de notas fiscais com seus respectivos pagamentos por meio de ordem bancária. Nessa relação constam as notas 7838, 8154,

8572, 7837, 8200, 8669, 7799, 8153 e 8571. Assim, não constam as notas 8120, 8121 e 8122 como notas com pagamentos efetuados, justamente porque houve o cancelamento dessas, em virtude da sua equivocada (precipitada) emissão.

Portanto, assiste razão à Recorrente quanto à necessidade dessas correções. Nesse sentido, acolho a preliminar postulada, determinando as retificações apontadas e ora confirmadas.

4. Mérito

4.1. Previsão legal sobre a retificação da declaração

O Código Tributário Nacional (CTN) prevê, no art. 147, a hipótese do lançamento por declaração, assim entendido aquele efetuado com base na declaração prestada pelo sujeito passivo ou terceiro. O § 1º estabelece a possibilidade de retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando:

- i) Houver a comprovação do erro em que se funde e;
- ii) Antes de notificado o lançamento.

Eis o teor do dispositivo:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A **retificação da declaração** por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, **só é admissível mediante comprovação do erro** em que se funde, e **antes de notificado o lançamento**.

A norma insculpida no dispositivo acima transcrito traduz sentido, por meio do qual a retificação da declaração é um direito assegurado ao declarante e que deve ser aceito pela autoridade administrativa, desde que preenchidas duas condições: a) quando houver a comprovação do erro em que se funda a retificação e b) antes de notificado o lançamento.

No caso dos autos, observa-se da documentação acostada que a DIPJ retificadora e a apresentação das provas do erro ocorreram no curso do procedimento fiscal, mas antes da notificação do lançamento. Mais precisamente, a Retificadora foi entregue em 19/02/2016 (fl. 63) e a notificação do lançamento tributário foi recebida em 09/12/2016 (fl. 653).

Portanto, resta comprovado que a retificação da declaração foi realizada antes de notificado o lançamento.

Da mesma forma, o erro foi comprovado mediante a entrega da documentação comprobatória também antes de notificado o lançamento, de modo a perfectibilizar o direito subjetivo do contribuinte à retificação regular e válida da sua declaração, viabilizando a correção

tempestiva do erro cometido com relação às notas fiscais equivocadamente emitidas em dezembro de 2013.

Em reforço, o lançamento tributário deve ser revisto de ofício pela autoridade administrativa, “quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior” (art. 149, VIII, do CTN). Na situação dos autos, houve a possibilidade de revisão por ocasião das diligências realizadas, momento em que deveria ter ficado em evidência que foram efetivamente juntados aos autos elementos probatórios suficientes para se demonstrar o pleito do contribuinte, de que inexistia receita incluída na DIPJ original.

Com relação à confirmação a efetiva tributação da receita vinculada às notas fiscais canceladas no ano de 2014, razão assiste à Recorrente. A DRJ não poderia ter afastado os cancelamentos realizados nas diligências, a partir das respectivas justificativas apresentadas pelos tomadores dos serviços, por não terem sido apresentadas provas de que suas respectivas receitas foram tributadas em 2014. A DRJ sequer incluiu tal questão dentre os fatos a serem esclarecidos quando da realização das diligências.

No entanto, as tomadoras de serviços da contribuinte informaram as datas de emissão das notas fiscais e dos pagamentos realizados, no ano de 2014, demonstrando que essas receitas foram oferecidas à tributação. A título exemplificativo, a manifestação da SPTrans, juntada às fls. 1.301/1.325, foi expressa ao afirmar que a NF 8296, emitida em 09/01/2014 e paga em 20/02/2014, foi tributada em 2014, por meio da retenção dos tributos lançados na nota fiscal.

Assim, deve ser afastada a tributação sobre as notas em questão, cujo cancelamento e justificativa foram tempestivamente comprovados nos autos, antes da notificação do lançamento, sob pena de se tributar valores que sequer ingressaram como receita do contribuinte em 2013.

4.2. Do fato gerador

Parte substancial da narrativa da Recorrente subsume-se à alegação de que não havia receita a ser tributada em 2013 vinculada às notas fiscais canceladas. Tanto é verdade que as respectivas receitas só ingressaram em 2014, após as respectivas aprovações das medições dos serviços prestados. É aqui que reside um aspecto fundamental para a compreensão do fato gerador do IRPJ no caso concreto, dadas as peculiaridades dos contratos que lastreiam a tributação pretendida ainda no ano de 2013.

Conforme já exposto acima e cabalmente demonstrado nos autos, a Recorrente presta serviços para órgãos e instituições da Administração Pública direta e indireta. Isso significa que dificilmente a tributação não ocorreria, visto que esses órgãos e instituições públicos jamais deixariam de realizar as retenções devidas sobre os tributos lançados nas notas fiscais de serviços.

Mas isso não é o aspecto principal do caso concreto. O que merece destaque é uma prática fomentada pela Administração Pública e que foi muito bem recepcionada pela iniciativa

privada, especialmente no setor de serviços: o pagamento da nota fica condicionado à medição e à aprovação dos respectivos serviços. E dentro dessa dinâmica procedimental de análise, medição e aprovação do quantum de serviços efetivamente e adequadamente prestados, há uma necessária cronologia, refletida atualmente em todos os contratos de prestação de serviços no País. Dito de outra forma e com base no que se apresentou até aqui, tais contratos preveem o direito contratual do prestador de emissão da nota fiscal apenas no mês seguinte ao da prestação dos serviços, e o pagamento somente ocorre, quando e se os serviços forem aprovados e apenas ano montante em que aprovados.

Essa regra máxima de experiência e reguladora desse tipo de mercado traz sérias consequências financeiras e tributárias para o contribuinte prestador dos serviços. Esse se vê sempre obrigado a aguardar o mês seguinte para receber seu pagamento, quando não o mês posterior a esse. E o que é pior, fica à mercê da “boa vontade” do tomador em aprovar os serviços prestados e no montante em que faturados.

É certo que as convenções particulares não são oponíveis ao Fisco para se alterar aspectos essenciais da obrigação tributária, mas elas são no mínimo indícios relevantes sobre circunstâncias que podem afetar o momento do surgimento da obrigação tributária.

O acórdão recorrido faz menção à Norma Brasileira de Contabilidade TG 30, refletindo item, segundo o qual “a receita deve ser reconhecida quando provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados”.

Ocorre que, consoante demonstrado no processo, os elementos de prova trazidos aos autos demonstram que todas as notas fiscais canceladas, cujas receitas foram extraídas da base de cálculo do imposto, assim o foram por terem sido emitidas indevidamente. E isso se deu, porque foram emitidas em dezembro de 2013, quando ainda não havia a aprovação dos serviços por parte da tomadoras e, portanto, não era possível se ter a certeza acerca do benefício econômico a ser auferido.

Dito de outra forma, em dezembro de 2013, ainda não se podia afirmar ser provável que o pagamento seria efetivamente realizado à Recorrente e que esse pagamento já poderia ser confiavelmente mensurado. Isso porque, é muito comum, que o tomador do serviço glose algum valor ou até mesmo o valor integral, sob o argumento de que o serviço foi mal prestado ou prestado a menor ou até mesmo não prestado.

Independentemente disso, vale também destacar que o fato gerador do Imposto de Renda é o acréscimo patrimonial, aferível no momento da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. No caso concreto, em dezembro de 2013, não houve aquisição de disponibilidade econômica dos valores, mesmo porque não houve sequer ingresso de receita na esfera patrimonial da Recorrente. E não houve aquisição da disponibilidade jurídica da renda, pois essa estava juridicamente vinculada à medição e aprovação dos serviços, aferíveis apenas no mês

seguinte ao da prestação e pagáveis apenas no mês seguinte ou talvez no posterior a esse, como foi o caso de uma das notas juntadas ao processo.

Com relação ao mês no qual os serviços foram prestados – dezembro de 2013 – vale recordar que a prestação do serviço é fato gerador do Imposto sobre Serviços (ISS) e não fato gerador do IRPJ.

Portanto, razão assiste à Recorrente em insistir com a comprovação de que a correção da receita constante na DIPJ original se deu de forma justificada e com base na regra do CTN, diante do registro equivocado de receitas inexistentes.

4.3. Concomitância das multas

Por fim, caso mantida a autuação, entendo que deve ser cancelada a exigência de multa isolada de 50% do valor das estimativas mensais.

Sustento, na linha do que recomenda o Direito Penal e em concordância com o que já foi decidido pelo STJ (RESP nº 1.496.354-PR, de 17.03.2015), que, nesse caso, a multa isolada do inc. II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 é absorvida pela multa de ofício do inc. I do mesmo dispositivo. Em outras palavras, “a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade”, fazendo valer a norma jurídica veiculada no **princípio da consunção**.

Portanto, considerando que o auto de infração de IRPJ já contempla a exigência de multa de ofício de 75% sobre o valor do principal, voto por afastar a imposição da multa isolada de 50% sobre as estimativas mensais não recolhidas.

4.4. Dedução da CSLL

Caso seja mantido o lançamento da CSLL, deve ser considerado o Relatório de Retenções – Fontes Pagadoras – DIRF Ano-calendário 2013, juntado pela Recorrente.

Conforme consta da própria plataforma da Receita Federal, há a confirmação de retenções de CSLL relativas aos pagamentos efetuados à Recorrente em 2013, no valor de R\$ 263.656,02.

5. Dispositivo

Isso posto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para excluir da base de cálculo o valor de R\$ 8.127.396,32, anulando parcialmente o lançamento efetuado e extinguindo parcialmente o crédito tributário constituído, afastando a imposição da multa isolada sobre estimativas mensais.

Assinado Digitalmente

Gustavo Schneider Fossati**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Roney Sandro Freire Corrêa, redator designado

Quanto à concomitância da exigência da multa isolada com a multa de ofício, embora o tema seja controvertido no âmbito deste CARF, alinho-me aos que admitem a exigência e adoto, como razão de decidir, o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no acórdão nº 9101-005.695, de 13/08/2021:

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105, porquanto o lançamento da multa isolada, sobre os períodos abrangidos no recurso especial, foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007. Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (antes, a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, após, o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado).

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial.

Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "bis in idem": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "bis in idem!". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc. V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Por fim quanto à alegação da recorrida sobre a aplicação do princípio penal da consunção, valho-me da precisa fundamentação trazida pelo d. conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no acórdão nº 1302-001.080, apontado como um dos paradigmas pela recorrente, para afastá-la, verbis:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Em conclusão, se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente, impondo-se a manutenção da multa isolada aplicada pela autoridade fiscal.

Quanto à multa isolada do mês de dezembro, adoto, com lastro no previsto no art. 114, § 12, inciso I do RICARF, por concordar com eles, os fundamentos da decisão recorrida sobre o tema:

MULTA ISOLADA SOBRE AS ESTIMATIVAS DE DEZEMBRO

Como explicitado, o julgador da DRJ é vinculado, não somente às leis vigentes, mas também ao entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Sabemos que o artigo 1º da Lei nº 9.430/1996 determina que o IRPJ seja apurado em período trimestral, permitindo o art. 2º da mesma Lei, que o contribuinte faça a apuração do IRPJ apenas no final do ano.

O pagamento do tributo apurado no final do ano e o pagamento das estimativas mensais estão determinados pelo artigo 6º da mesma Lei nº 9.430/1996, sendo certo que o §3º do artigo 6º, dispõe sobre a diferença o imposto apurado no final do ano e a estimativa de dezembro, não existindo confusão.

Já, se o disposto no artigo 35 da Lei nº 8.981/1995 é adotado pelo contribuinte, prevalece uma coincidência numérica entre a estimativa de dezembro e o imposto anual, contudo esta coincidência não autoriza o entendimento de que existiria uma identidade entre essas duas obrigações tributárias, a ponto de elidir o pagamento da estimativa de dezembro, quando quitado o tributo anual.

Portanto, não merecem prosperar as alegações do impugnante.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente.

Assinado Digitalmente

Roney Sandro Freire Corrêa