



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

Processo n° 19515.720944/2015-10
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.146 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de abril de 2018
Matéria EXCLUSÕES INDEVIDAS
Recorrente ALL - AMERICA LATINA LOGISTICA MALHA PAULISTA S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.
 DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA.

A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 hábeis a afastar a aplicação da contagem do prazo decadencial, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN. Súmulas CARF nºs 14, 25 e 72.

Diante do decurso do prazo de 5 anos da ocorrência do fato gerador dos débitos de IRPJ e CSLL em exigência, quando da ciência da autuação fiscal, deve ser reconhecida a ocorrência da decadência.

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTOS INDIRETOS. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA DE ULTERIOR HOMOLOGAÇÃO.

Tanto o pagamento como a compensação são formas de extinção do crédito tributário, sob condição resolutória de ulterior homologação, nos termos dos artigos 150, §1º, do CTN e 74, §2º, da Lei nº 9.430/96, respectivamente. Logo, em consonância com o princípio da isonomia tributária, é aplicável o prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º, do CTN para as duas hipóteses.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se aos lançamentos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em acolher a preliminar de decadência para dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos a conselheira

Eva Maria Los (relatora) e o conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar que não reconheciam a decadência e davam parcial provimento ao recurso voluntário. Designada a conselheira Gisele Barra Bossa para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Relatora.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente), Eva Maria Los, Eduardo Morgado Rodrigues (Suplente convocado), Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, José Carlos de Assis Guimarães e Luis Fabiano Alves Penteadó. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Rafael Gasparello Lima.

Relatório

Trata o processo dos autos de infração, págs. 613/632, que exigem R\$ 6.481.709,79 de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, devido à infração 001 - Exclusões/Compensações não Autorizadas na Apuração do Lucro Real. Exclusões Indevidas, com fato gerador em 31/12/2009, e R\$4.111.772,47 de Multa exigida Isoladamente, devido à falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo mensal estimada, fatos geradores em 30/06/2009, 31/07/2009, 31/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009 e 31/12/2009; R\$2.342.055,62 de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, relativa à mesma infração e fatos geradores, e R\$1.613.883,20 de Multa exigida Isoladamente, devido à falta de recolhimento da CSLL sobre a base de cálculo mensal estimada, fatos geradores em 30/06/2009, 31/07/2009, 31/08/2009, 30/09/2009, 30/11/2009 e 31/12/2009; ambas exigências apenadas com multa de 150%; às págs. 621 e 631, Demonstrativos de Compensação de Prejuízos Fiscais e de Bases de Cálculo Negativas da CSLL. Termo de Verificação de Infração Fiscal de págs. 633/666.

2. O contribuinte apresentou impugnação que, em sessão no dia 22 de agosto de 2016, a DRJ em Curitiba/PR - DRJ/CTA, no Acórdão 06-55.424, por unanimidade de votos, julgou improcedente:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

IRPJ. DESPESAS PROVISIONADAS. EXCLUSÕES INDEVIDAS REGISTRADAS NO LALUR. Não comprovada a realidade e regularidade de despesas provisionadas, é indevida a respectiva exclusão para efeito da apuração do Lucro Real, impondo-se a glosa e a cobrança dos valores correspondentes. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. Demonstrada a inveracidade de

registros contábeis usados para justificar redução da base de cálculo, nos balanços de suspensão ou redução, impõe-se a sua glosa de despesas e aplicação sanção legal correspondente.

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
Ano-calendário: 2009*

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL. Aplicam-se ao lançamento reflexo os mesmos fundamentos do IRPJ no que couber.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2009

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao Poder Judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa

DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE DO ART. 150, §4º, DO CTN. Não prospera a alegação de decadência, com fundamento no art. 150. §4º do CTN. quando o contribuinte registra em LALUR prejuízo fiscal e base-negativa para o ano-calendário fiscalizado.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE PARCELAS MENSAS DE ESTIMATIVAS. APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. Após o encerramento do período de apuração, é devida multa isolada pelo não recolhimento de parcelas mensais de estimativas no curso do referido período. A aplicação conjunta de multa de ofício no mesmo lançamento tributário, referente a tributo e contribuição devidos ao final do período, não tem o condão de excluir a multa isolada sobre as parcelas mensais de estimativas não recolhidas, haja vista constituírem infrações distintas, com tipificação legal específica a cada uma delas.

MULTA. QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA. Como os fatos documentados neste processo não deixam dúvida da intenção do contribuinte de, por meio de informações inverídicas, de reduzir a base de incidência de tributos, cabe manter a qualificação da penalidade promovida pela Autoridade Administrativa que presidiu o procedimento fiscal e lavrou as autuações correspondentes.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional e isolada. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo as multas aplicadas, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

3. Cientificado em 11/10/2016, pág. 1.252, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário de págs. 1.255/1.283, em 10/11/2016, tempestivo, acompanhado dos documentos de págs. 1.284/1.305, resumido a seguir.

4. Descreve que a autuação consistiu na glosa da exclusão que a Recorrente efetuou na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, das seguintes despesas provisionadas:

a. Conta 2251101: Provisão Reclamatória Trabalhista

- b. Conta 2183622: Provisão Rescisões Trabalhistas
- c. Conta 2183602: Provisão Remuneração Variável

5. Afirma que o Acórdão DRJ/CTA recorrido deve ser reformado porque todo o lançamento foi atingido pela decadência, conforme arts. 150, § 4º e 156, V, do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, pois foi cientificado em 16/09/2015, relativamente a fato gerador de IRPJ e CSLL de 31/12/2009, mais de 5 (cinco) anos depois; isso porque, ao contrário do afirmado, não há nos autos comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação; também discorda da conclusão de que não teria havido, por parte da Recorrente, qualquer antecipação de pagamento que pudesse ser objeto de homologação posterior pelo Fisco, ou que se poderia aplicar o conceito de pagamento às estimativas mensais compensadas ao longo de 2009 (que foram as extintas mediante compensação, com saldo negativo de IRPJ, por meio de Declarações de Compensação - Dcomp, quadro de pág. 1.259, das quais parte já foi homologada e parte continua em discussão administrativa) porquanto teriam natureza provisória e, por isso, não poderiam ser objeto de homologação; cita decisão do Superior Tribunal de Justiça - STJ, de que a compensação é pagamento indireto; a homologação do pagamento e da compensação pode ser verificada nos artigos 150, § 1º, do Código Tributário Nacional, e no art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996; assim sendo, no curso do ano de 2009, efetuou pagamentos, ainda que de forma indireta, de R\$ 1.220.640,02 de IRPJ e de R\$ 2.666.616,13 de CSLL, por meio da apresentação de DCOMPs que devem ser levadas em consideração quando da contagem do prazo decadencial; anexa DIPJ 2010/2009, DCTF de 06, 07, 09, 10 e 11/2009, Dcomps e Parecer Técnico Crítico de Natureza Contábil elaborado pela Porto&Reis Arbitragem, Consultoria e Perícia.

6. Apenas a título de argumentação, aduz pleito de nulidade da decisão recorrida, porque indeferiu o pedido de diligência/perícia e deixou de analisar com o devido cuidado os argumentos e documentos apresentados, com ausência de motivação, violando o direito de defesa da Recorrente; e ainda reitera a necessidade de realização de diligência/perícia dos quesitos que relaciona às págs. 1.266/1.267 e indica e qualifica os peritos.

7. No mérito, explica os critérios para fixação dos valores provisionados e argumenta pela retidão das exclusões do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL realizadas; discorda que o valor a provisionar deveria advir de informações e experiência em transações semelhantes ocorridas no passado; que do ponto de vista contábil, não há previsão normativa que determine que a provisão (expectativas de despesa ou custo que poderão se realizar ou não) seja constituída de forma individualizada; uma vez constituída, a movimentação da conta de provisão deve ocorrer de forma que a administração e especialistas consigam identificá-las; e foi como fez. Por não serem dedutíveis quando de sua constituição, as provisões para contingências trabalhistas, rescisões trabalhistas e pagamento de remuneração variável, a Recorrente as adicionou na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL; a Fiscalização não questionou a adição e a consequente tributação efetuada pela Recorrente quando da constituição das provisões, optando por somente agora, quando da reversão dos valores provisionados, questionar as exclusões efetuadas:

1.1.1 2.3.1. CONTA 2251101: PROVISÃO RECLAMATÓRIA TRABALHISTA

8. A Recorrente adquiriu, em 2006, a Brasil Ferrovias S.A. e a Novoeste Brasil S.A. e assumiu, então, o passivo trabalhista destas; em 12/2006, constituiu uma provisão considerando a sua expectativa em relação às despesas a serem tidas com essas contingências trabalhistas - todo o valor provisionado foi devidamente tributado e tal fato não foi objeto de análise pela

decisão recorrida; em 2009, parte do valor provisionado em 2006, foi realizado, com impacto no caixa, ou revertido, com impacto no resultado. Ambas as situações motivaram a exclusão autuada.

9. Por isso, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 07, apresentou planilha demonstrativa dos pagamentos/acordos trabalhistas que resultaram na realização de provisões em 2009; mas a Fiscalização e a DRJ/CTA deixaram de considerar tais valores porque não identificaram o lançamento desses pagamentos no resultado.

10. O parecer técnico juntado demonstra que, ao transitar a realização/reversão de uma provisão pelo resultado, o efeito final no resultado será "zero" a exemplo do 1º Registro, na pág. 7 do parecer; assim, ainda que, de fato, a Recorrente tenha deixado de transitar realizações/reversões de provisão pelo resultado, tal equívoco em sua escrita contábil não deve ser um impeditivo à exclusão de tais valores, bastando analisar os registros no Razão da conta 2251101; conclui que, se a Recorrente tributou o valor provisionado, a exclusão da apuração do lucro real e da base de cálculo ajustada da CSLL das quantias realizadas/revertidas é medida que se impõe.

1.1.2 2.3.2. CONTA 2183622: PROVISÃO RESCISÕES TRABALHISTAS

11. Discorda que tenha deixado de demonstrar informações e documentos que comprovassem os valores provisionados e explica que também se referem à provisão/adição efetuada pela Recorrente em dezembro de 2006 devido às aquisições citadas; que no momento da aquisição, assumiu o passivo trabalhista das empresas adquiridas; por isso, constituiu em 12/2006 provisão considerando a sua expectativa em relação às despesas a serem tidas com as eventuais rescisões trabalhistas; sendo provisões, não faz sentido que a decisão recorrida mencione eventual disparidade existente entre o valor provisionado e o valor indicado nas Folhas de Pagamento de 2009 referente às verbas rescisórias e exatamente por isso, em razão dos pagamentos efetuados e das reversões necessárias, o valor total provisionado foi reduzido, justificando-se, assim, a exclusão - destaca que todo o valor provisionado foi devidamente tributado; o parecer técnico de natureza contábil evidencia que a movimentações da provisão para rescisões trabalhistas podem ser verificadas por uma simples análise dos registros contábeis constantes do Razão da conta e a glosa deve ser cancelada.

1.1.3 2.3.3. CONTA 2183602: PROVISÃO REMUNERAÇÃO VARIÁVEL

12. Discorda que tenha deixado de demonstrar informações e documentos que comprovassem os valores provisionados; explica que a exclusão questionada refere-se à provisão/adição efetuada a partir de 03/2009 (provisões para remunerações variáveis) relacionadas a Plano de Participação dos empregados nos resultados da Recorrente, "PPR", que previa para o ano de 2009 a distribuição de PPR apenas se fosse atingido o resultado de Geração Caixa - diferença entre o que entra e o que sai da empresa - orçado para o ano; mas, a Recorrente apurou prejuízo em 2009, conforme verificado pela própria Fiscalização.

13. Em 09/2009, a Recorrente identificou que não atingiria o Geração Caixa, a fim de efetuar a distribuição do PPR 2009 e efetuou a reversão das provisões efetuadas, conforme Razão Contábil da conta, mencionado pelo parecer técnico; e a fim de demonstrar que não houve o pagamento do PPR 2009 no ano de 2010, anexou à Impugnação cópia das Folhas de Pagamento do ano de 2010. E, ao contrário do que menciona a decisão recorrida, a Recorrente está tratando do PPR 2009 que seria pago em 2010, de forma que, demonstrado está que, nem em 2009, nem em 2010, houve pagamento de valores referentes ao PPR 2009.

14. O "PPR campeonato" indicado no Resumo de Folha de Pagamento de 02/2010, trata-se de parte do Programa de Remuneração Variável da Recorrente definida como "Campeonato das UPs" do plano; este não está atrelado a resultado a ser atingido pela Recorrente e, portanto, não foi abrangido pelas provisões efetuadas na conta 2183602.

15. Desconsiderar os fatos (o PPR campeonato não foi abrangido pelas provisões) e os documentos (plano do PPR juntado na Impugnação) trazidos pela Recorrente, é procurar aplicar, a todo custo, o entendimento da Fiscalização. Esta atitude da decisão recorrida vai contra os princípios da legalidade e eficiência da Administração Pública (art. 37 CF).

1.1.4 Dolo.

16. Diz que as reiteradas menções do Acórdão recorrido de que a Recorrente agiu com dolo, são acusações sérias, carentes de comprovação; que a prova pericial requerida confirmaria a retidão da Recorrente e, por isso, é necessária, mesmo que para rebater acusações injustas.

1.1.5 Inconstitucionalidade e ilegalidade das multas exigidas. Caráter confiscatório da multa de 150%

17. Destaca a inaplicabilidade e o caráter confiscatório da penalidade imposta à Recorrente que, em nenhum momento se utilizou de meios dolosos; que a decisão recorrida, assim como a fiscalização, não lograram comprovar que a Recorrente teria sonegado, fraudado ou praticado conluio no presente caso, a fim de enquadrá-lo nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, a, justificar a aplicação da multa de 150%, com fundamento no inciso I e § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996; aponta uma deficiência na descrição dos motivos pelos quais a decisão recorrida entende que a Recorrente teria praticado sonegação, fraude ou conluio, não sendo possível apenas indicar os dispositivos legais aplicáveis ou mesmo citar, sem qualquer fundamentação fática, que a multa qualificada seria aplicável e ressalta que o ônus de provar referidas condutas é, única e exclusivamente, do Fisco; a pesada imposição viola os art 5ª, XXII, e 170, inciso II, da Constituição Federal, e art. 150, IV, CF.

18. Requer o afastamento também das multas isoladas, devido ao caráter confiscatório.

1.1.6 Imposição conjunta da multa isolada e da multa de ofício.

19. Invoca a Súmula nº 105 do CARF.

1.1.7 Juros Selic sobre a multa de ofício

20. Pugna pela impossibilidade de imposição, porque, diferentemente do que entendeu a decisão recorrida, não devem ser aplicados juros SELIC sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo (obrigação principal), pois esta não é a interpretação correta do art. 161 do CTN: a) é a própria Lei nº 9.430/96 que dispõe que somente os débitos de tributos e contribuições federais não pagos no prazo estipulado serão acrescidos de multa de mora (débitos que não incluem a multa porque essa não decorre dos tributos e contribuições); b) porque o CTN, art. 161, é claro no sentido de que está sujeito às penalidades cabíveis o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, cujo conceito é definido pelo mesmo Diploma Legal como sendo aquele que "decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta" (art. 139, CTN).

21. O direito privado conceitua os juros como remuneração ou indenização ao credor pelo descumprimento de uma obrigação, fora do prazo estipulado, e a multa serve para penalizar ou sancionar um determinado comportamento, e não para repor o capital. Referidos conceitos devem ser aplicados no âmbito tributário em razão do art. 110, do CTN, que vai ao encontro do que preceitua o art. 43, da Lei nº 9430, de 1996; se a multa já integrasse o conceito de crédito tributário previsto no *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, seria desnecessária a previsão contida no parágrafo único do artigo supratranscrito, uma vez que a incidência de juros de mora já decorreria daquele artigo.

22. Transcreve Acórdãos do CARF em apoio à sua tese.

23. Por fim, requer que todas as intimações na Imprensa Oficial relativas a este processo sejam realizadas exclusivamente em nome do advogado Vinicius Jucá Alves (OAB/SP nº 206.993), sob pena de nulidade, nos termos do artigo 272, §§ 2o e 5o, do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015).

Voto Vencido

Conselheira Eva Maria Los, Relatora

2 Preliminar. Decadência.

24. A Recorrente argui, com base no art. 150, § 4º do CTN, a decadência do lançamento fiscal relativo ao ano 2009, apuração anual, cujo fato gerador foi em 31/12/2009, e dos lançamentos de ofício de multas isoladas devido às estimativas mensais de IRPJ e CSLL não recolhidas, com fatos geradores de 30/06 a 30/12/2009; a autuação foi cientificada ao interessado em 16/09/2015.

25. O lançamento fiscal se baseou no art. 173, I do CTN, porque constatou: a) elementos de ação e omissão e cita os arts. 71 - Sonegação e 72 - Fraude, da Lei nº 4.502, de 1964, com efeito na qualificação da multa, e aplicou a multa qualificada do art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996; b) que não houve recolhimentos de IRPJ nem CSLL no ano-calendário 2009.

26. No que tange à constatação de sonegação e fraude, analisar-se-á no decorrer deste voto.

27. Quanto ao não recolhimento de estimativas mensais, alega a Recorrente que apresentou Declarações de Compensação de estimativas mensais de IRPJ e CSLL do ano 2009, algumas delas homologadas, outras não, porém em discussão administrativa, e argumenta que caracterizam pagamento indireto, ensejando a aplicação do art. 150, § 4º do CTN.

28. Quanto a esta questão, esta Relatora está de acordo com as conclusões contidas no Acórdão 06.55.424 da DRJ/CTA, às páginas 1.224/1.225, de que as estimativas cuja compensação declarou foram aproveitadas no próprio ano-calendário, na apuração anual, na qual apurou Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL:

Diante disto, as estimativas compensadas, ao longo de 2009, de modo algum implicam ou determinam a aplicação do disposto no art. 150, §4º, do CTN.

20. Assim ocorre em razão das estimativas mensais possuírem natureza provisória, inexistindo pagamento de natureza definitiva a ser objeto de homologação no prazo fixado em lei (cinco anos, contados da data do fato gerador).

21. Em suma, os valores de estimativas compensados, ao longo de 2009, foram pela contribuinte aproveitados no próprio ano-calendário em questão, não se verificando recolhimento definitivo em decorrência da declaração de ajuste anual.

22. Portanto, inaplicável ao caso em exame o art. 150, §4º, do CTN, (...)

3 Acórdão recorrido. Nulidade.

29. Pleiteia nulidade da decisão recorrida, porque indeferiu o pedido de diligência/perícia e deixou de analisar com o devido cuidado os argumentos e documentos apresentados, violando o direito de defesa da Recorrente; reitera a necessidade de realização de diligência/perícia dos quesitos que relaciona às págs. 1.266/1.267 e indica e qualifica os peritos.

30. Estatuem os arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (Grifou-se)

31. Como se vê, de acordo com o art. 59, II, supra, só se pode cogitar de declaração de nulidade do Acórdão DRJ/CTA - que se insere na categoria de decisão, se houver preterição do direito de defesa; quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, a teor do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Caso não influam na solução do litígio, também prescindirão de saneamento.

3.1 ACUSAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

32. Verifica-se que o contribuinte teve acolhida a impugnação apresentada e esta foi objeto do Acórdão DRJ/CTA, no qual os argumentos foram analisados e considerados improcedentes, bem como o pedido de diligência, extensamente analisado, foi negado, pois a DRJ/CTA entendeu que:

23. A autuada pede a conversão do julgamento em diligência, todavia não traz documentos ou argumentação que justifiquem

tal medida, ficando evidente que, na verdade, busca uma refiscalização, mas tão somente em seus próprios termos, pois nem mesmo tentou suprir as informações e documentos que deixou de apresentar no curso de procedimento fiscal.

(...)

32. Do exame da opinião contida no parecer contábil contratado pela autuada fica evidente a tentativa de desviar da falta de comprovação sobre o que efetivamente foi pago em razão de reclamatórios e rescisões trabalhistas e de como se da irregularidade quanto ao provisionamento e reversão relativos ao PPR da empresa..

33. O contribuinte foi cientificado regularmente do feito e, segundo prevê a legislação relativa ao processo administrativo-fiscal, apresentou Recurso Voluntário, que foi acolhido e que é objeto do presente voto.

34. Dessa forma, não se identifica cerceamento no direito de defesa, dado que os argumentos e documentos de prova estão sendo reexaminados, suprimindo dessa forma, eventual omissão da 1ª instância de julgamento.

4 Mérito.

35. A Recorrente optou pelo Lucro Real Anual, com estimativas mensais com base em balanços/balancetes de suspensão/redução.

36. O Autuante identificou exclusões do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, de reversões de provisões feitas em exercícios anteriores, no TVF, pág. 636:

5.5. As exclusões de bases de cálculo do IRPJ e CSLL que se registram em Lalur, relacionadas a provisões não previstas nos Art. 336, 337, e 338 do Dec. nº 3.000/1999(RIR), ou nos Art. 8º e 9º da Lei nº 10.753/2003, como ensejadoras de exclusões da base de cálculo do lucro real, devem ser apuradas quanto as suas regularidades para serem admitidas nos seus efeitos fiscais.

5.6. Exclusões não relacionadas a adições feitas no mesmo ano calendário é situação que impõe a realização de exames num intervalo maior de tempo para cada título de provisão, para que, então, se tenha condições de se fazer a necessária correlação entre as adições e as correspondentes exclusões posteriores.

5.7. Exames exigíveis para se firmar a admissibilidade dos valores ligados às exclusões das bases de cálculo tributárias, o que, conforme o tratado neste relatório, devem ser feitos evento a evento para cada título provisionado.

5.8. Provisão é um passivo de prazo ou valor incertos, item 7 da NBC TG 25, e, assim, cada valor provisionado se relaciona a uma expectativa de despesa ou custo a se realizar ou não, e se realizada o será nas mais diferentes proporções, seja a menor ou a maior do provisionado.

5.9. O valor provisionado pode não ser o mesmo que aquele que será quitado;

No 5.10. Na realização das despesas provisionadas, tem-se como possibilidades:

1 - A expectativa do evento que gerou a provisão não acontece, ou a empresa foi desonerada da obrigação, e, portanto, não se transforma em despesa, podendo ser toda revertida, a provisão, para compor com saldo credor o resultado do período de reconhecimento da situação;

2 - Situação mista, parcela do provisionado é usado com a despesa que se realizou, e parcela do provisionado ficou excedente para o efetivamente exigível do montante provisionado; Para um provisionamento bem calculado, a situação mais comum.

Reverte-se a provisão, destina-se para contas próprias o devido para o quitamento ou reconhecimento da obrigação, e o excedente entra em conta de resultado com lançamento a crédito.

3-O provisionado é igual a despesa realizada; Entre as possibilidades, a situação menos comum.

Reverte-se a provisão e, em contrapartida, faz-se os lançamentos em contas a pagar, e/ou Caixa, e/ou Bancos;

4-O provisionado foi insuficiente para o realizado; A situação mais indesejável.

Reverte-se toda a provisão tendo como contrapartida "Contas a Pagar", e/ou Caixa, e/ou Bancos, e, para o déficit do valor provisionado, acrescenta-se o lançamento extra de despesa devida.

(...)

Tem-se, portanto, que nas reversões das provisões, que foram anteriormente adicionadas em Lalur, se imporá efetuar 2(dois) **controles** para que se possa considerar que foram feitos todos os ajustes contábeis, com efeitos fiscais, para que se possa dar por justificadas as magnitudes das exclusões no Lalur das competências das reversões, que são: 1 - o quanto da provisão foi usada com o custo/despesa efetivamente realizada, e, se insuficiente, o quanto precisou ser complementado; 2 - o excedente da provisão, se acontecido.

5.12. Para que este controle seja possível devem ser conhecidos: 1 - o efetivamente provisionado para cada evento específico, ou expectativa de obrigação, objeto de provisão; 2 - o total do custo/despesa, relacionado a provisão, que efetivamente tornou-se exigível.

5.13. *O efetivamente provisionado para cada evento tratado não pode ser substituído pelo conhecimento da totalização que, alegadamente, seria válida para um grupo de eventos, o conhecimento deve ser individuado, pois o controle deve ser feito provisão a provisão.*

O custo/despesa efetivamente realizado, relacionado com as exclusões, deve ser controlado e conhecido, assim como os eventuais superávits gerados pelas provisões, a inexistência ou não apresentação dos controles relacionados podem encobrir situações com potencial de alterar significativamente os reflexos das exclusões em Lalur, alargando seus efeitos como instrumento de estreitamento da base de cálculo das obrigações fiscais para com o IRPJ e CSLL; Sem os controles relacionados não se pode afirmar a correção dos efeitos fiscais produzidos pelas exclusões fiscais em Lalur.

5.15. *Todos os controles e conhecimentos devem ser feitos sempre individuados para cada evento relacionado as provisões revertidas.*

37. O RIR de 1999, arts. 249, 336 a 338, somente autoriza a dedução como despesas, das provisões para férias, 13º e respectivos encargos e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável.

38. No caso das provisões que se discutem neste autos, não há autorização para que sejam deduzidas, e segundo o art. 249, estas despesas deverão ser objeto de Adição ao lucro líquido contábil, no LALUR.

39. Por isso, cabe fazer um paralelo entre a apuração de resultados segundo as normas da contabilidade comercial e a apuração do Lucro Real, que segue normas tributárias:

40. Exemplificando, com números hipotéticos:

41. Se no ano 1, a empresa efetuou a provisão de R\$1.000.000,00 e teve lucro (antes da provisão) de R\$5.000.000,00.

a. Contabilmente, deduzirá como despesa os R\$1.000.000,00 e apurará o lucro contábil de R\$4.000.000,00

b. Tributariamente, como a provisão não é dedutível, efetuará Adição ao lucro contábil, no LALUR: $R\$(4.000.000,00+1.000.000,00)=R\$5.000.000,00$, anulando aquela despesa e oferecendo à tributação o lucro antes da provisão.

c. **Diferença entre lucro contábil e tributável R\$1.000.000,00;**

42. Se num ano futuro, a empresa, efetivamente, desembolsa R\$1.000.000,00 daquela despesa.

a. Contabilmente, os R\$1.000.000,00 desembolsados, serão creditados a Caixa/Bancos, não afetando o resultado (pois já foram apropriados pelo regime

de competência). Se, hipoteticamente, o lucro foi novamente R\$5.000.000,00 (antes da despesa), este será o resultado contábil.

- b. Tributariamente, a despesa realizada de R\$1.000.000,00 será objeto de Exclusão no LALUR, pois o valor já havia sido tributado no ano da constituição. Se, hipoteticamente, o lucro foi novamente R\$5.000.000,00 (antes da despesa), o Lucro Real oferecido à tributação será de R\$4.000.000,00;
- c. **Diferença entre lucro contábil e tributável R\$1.000.000,00;**

43. Porém, se naquele ano futuro, a empresa, efetivamente, desembolsa apenas R\$600.000,00 daquela despesa:

- a. Contabilmente, os R\$600.000,00 desembolsados, serão creditados a Caixa/Bancos, não afetando o resultado (pois já foram apropriados pelo regime de competência); e os R\$400.000,00 de Provisão Não Dedutível, não realizados, deverão ser revertidos a resultados, isto é, serão lançados a crédito da conta de resultados, pois, contabilmente, já haviam sido deduzidos, porém essa despesa não se realizou, assim o resultado contábil será R\$(5.000.000+400.000,00=)5.400.000,00.
- b. Tributariamente, o valor desembolsado, trata-se de despesa dedutível, assim, o valor desembolsado (R\$600.000,00) será registrado como Exclusão, no LALUR (haja vista que neste ano, não foi lançado na conta de resultado, pois já havia sido por ocasião da constituição da provisão), resultando R\$(5.400.000,00 - 600.000,00=)4.800.000,00. Quanto ao valor da Reversão da Provisão Não Dedutível (R\$400.000,00):
- i. se for tratado como Exclusão no LALUR, resultara lucro tributável R\$(4.800.000,00 - 400.000,00=)4.400.000,00; **Diferença entre lucro contábil e tributário R\$1.000.000,00**
- ii. se a reversão não for objeto de Exclusão, o valor tributável será R\$4.800.000,00. **Diferença entre lucro contábil e tributário R\$600.000,00**
- c. Assim, a despesa realizada de R\$600.000,00 foi tributada no ano 1, portanto, deve ser excluída no ano da sua realização (ano futuro); e a Provisão Não Dedutível deve ser excluída, pois foi, corretamente, tributada no ano 1; uma vez que esta despesa não foi realizada, o contribuinte a adicionou ao seu resultado contábil, ponto de partida para a apuração do Lucro Real - se não for objeto de Exclusão no LALUR, o valor será tributado novamente.

44. Em outras palavras, a empresa pode constituir a provisão que lhe seja necessária para seu gerenciamento contábil, debitando o valor da provisão à conta de despesas e conseqüentemente diminuindo o lucro líquido. Se, fiscalmente ou tributariamente, não há previsão legal para que tal provisão seja dedutível, a legislação comanda que nesses casos se faça a respectiva adição ao lucro líquido para anular extracontabilmente aquele efeito de dedutibilidade.

45. É o que a Recorrente alega que fez.

46. Quando da realização/desembolso da parcela da provisão realizada (R\$600.000,00, no exemplo dado), não debitará contabilmente a conta de resultados, porque já o fez, mas registrará como Exclusão no LALUR, este valor, pois quando da constituição da provisão, já foi tributado.

47. Quanto à parcela da Provisão Não Dedutível que não se realizou (R\$400.000,00 no exemplo dado), a Recorrente deve reverter este valor, estornando-o contabilmente, e lançando a crédito da conta de resultados, pois foi uma despesa que havia deduzido, mas que não se realizou, portanto, deve ser "neutralizada" - assim procedendo, esta valor aumentará o lucro líquido contábil.

48. No entanto, o valor desta reversão (R\$400.000,00 do exemplo) já havia sido oferecidos à tributação, por isso, a Recorrente irá anular esse efeito contábil através de uma exclusão extracontábil exatamente nesse valor (R\$400.000,00), isto é, registrará uma Exclusão nesse valor no LALUR.

49. Portanto, o que deve ser verificado no presente caso, é se a Recorrente de fato, havia oferecido os valores das Provisões à tributação, quando das respectivas constituições.

4.1 CONTA 2251101 (CONTA CONTÁBIL 2210701003001 - CONTINGÊNCIAS TRABALHISTAS) :
PROVISÃO RECLAMATÓRIA TRABALHISTA.

50. Relata o Autuante que intimou a empresa a :

1.1. Se as exclusões forem relacionadas a reversões de provisões, que se apresentem planilhas para cada um dos itens listados, em que se apontem, caso tenham ocorrido, os momentos anteriores, mês a mês, inclusive para anos anteriores a 2009, em que as provisões anotadas no Lalur como exclusões estiveram lançadas como adições da base de cálculo em períodos passados; Ou seja, que se demonstre que as provisões não dedutíveis foram objeto de adições em Lalur em ocasiões anteriores, e, por terem sido revertidas em 2009, foram lançadas como exclusões; Cabendo destacar que para a eficaz comprovação do que se requer demonstrar se imporá que as adições anteriores e as exclusões em 2009, apresentadas mês a mês, sejam decompostas nas parcelas que compuseram suas totalizações mensais, de forma que se possa estabelecer uma relação precisa e única entre cada adição original e cada exclusão final; Sendo imperativo, se envolver anos anteriores, a apresentação de cópias dos Lalur relacionados aos anos calendário envolvidos, com as cópias das folhas das contas contábeis onde se fizeram os lançamentos das provisões nos Razões que as embasaram, registros estes que permitam comprovar os demonstrativos; Demonstrativos estes que deverão apresentar, no mínimo, as informações indicadas no modelo abaixo(exemplo ilustrativo):

| Mês | Item | Exclusão em 2009 (Lalur) | | | Adição em Período Anterior (Lalur) | | |
|-----|------|--------------------------|------------------|--------------|------------------------------------|------------------|--------------|
| | | Parcela Nº | Parcela do Total | Total no Mês | Mês/Ano | Parcela do Total | Total no Mês |
| | | | | | | | |

| | | | | | | | |
|--------|---|---|-----------------|--------------|--------|-----------------|--------------|
| jul/09 | Provisão Reclamatória Trabalhista - Conta 2251101 | 1 | 50.000,00 | 4.223.511,34 | jul/08 | 50.000,00 | 1.200.000,00 |
| jul/09 | idem | 2 | 80.000,00 | 4.223.511,34 | out/08 | 80.000,00 | 890.000,00 |
| jul/09 | idem | 3 | 328.000,00 | 4.223.511,34 | jan/09 | 328.000,00 | 1.642.000,00 |
| jul/09 | idem | 4 | 152.000,00 A | 4.223.511,34 | fev/09 | 152.000,00 B | 720.000,00 |

Nesta Intimação procurou-se tão somente saber em que competências passadas aconteceram as adições em Lalur, adições que vieram a gerar as exclusões quando das supostas reversões das provisões, pois na parte B do Lalur de 2009 não ha nenhuma anotação que permitisse tal identificação, e muito menos os eventos envolvidos, para que, em consequência, se pudesse mensurar os impactos da realização dos custos/despesas na apuração do lucro societário, com reflexos no lucro fiscal.

51. E relata que, contrariando o requerido, a empresa não abriu os valores das diversas parcelas que compunham as totalizações de cada mês, tratando os meses como pacotes fechados de eventos; e que no TIF nº 7, o Autuante informou quanto à não comprovação e orientou como fazê-lo, bem como requereu que a empresa apresentasse os livros Lalur anteriores a 2009, partes A e B, onde foram lançadas as adições às bases de cálculo do IRPJ e CSLL relacionadas às exclusões de mesmo tipo de bases que se fizeram em 2009, incluindo os livros dos anos intermediários entre 2009 e os dos anos relacionados às adições inicialmente referidas.

6.12. Referido no extrato do TIF 07, acima, o anexo II, em anexo a este relatório, foi apresentado para preenchimento do sujeito passivo, e tinha como objetivo permitir que este demonstrasse o efeito das reversões de provisões no cálculo do resultado societário ao longo de 2009, em se considerando as apropriações dos correspondentes custos/despesas realizadas e/ou, se acontecidos, das apropriações de saldos de provisões superavitárias em contas de resultados, controles que deveriam se dar evento a evento, com o que se comprovaria a justeza das exclusões em Lalur sobre bases de resultados societários realmente corretos.

52. Mas que:

6.14. Os Livros Lalur de 2006 a 2008 foram apresentados em atendimento ao TIF nº 07, o de 2009 já o tinha sido, mas, entretanto, por insuficiência das informações necessárias nas partes B, para os títulos e valores de provisões que se apontam em tópicos próprios deste relatório, não puderam ser contornadas as dúvidas apresentadas nas constatações fiscais no Termo de Intimação.

53. E esclarece:

7.8. O que se aponta neste relatório é que o sujeito passivo deixou de demonstrar ter tido os controles individuados das provisões e suas reversões, de tal forma que o permitisse ter feito as exclusões em Lalur sobre bases corretamente ajustadas de

lucro/prejuízo contábil/societário, por justa apropriação de despesas realizadas e de receitas sobre desonerações relacionadas a provisões, razão porque foram glosadas as exclusões em Lalur promovidas pelo sujeito passivo que não puderam ser demonstradas ou serem objeto de conferência quanto a terem sido feitas sobre lucro/prejuízo contábil/societário corretamente calculado.

(...)

7.10. O direito ao aproveitamento das adições feitas anteriormente, relacionadas a provisões não dedutíveis, não desaparece, permanece, mas fica postergado para o momento em que o sujeito passivo consiga recompor todas as informações relacionadas às provisões, com possibilidade de comprovação, de tal forma que as exclusões correspondentes aconteçam sobre bases calculadas de lucro/prejuízo societário comprovadamente calculados após os impactos das reversões das provisões que se fizeram.

7.11. Aproveitamento que só poderá ser feito no futuro, pois o que ficou constatado neste procedimento fiscal é que as exclusões quando feitas aconteceram sem os controles devidos nos meses de 2009, e, ainda que tendo lhe sido facultada a possibilidade, o sujeito passivo não recompôs as informações necessárias nesta ocasião.

54. E ainda:

8.1.5. Quando das intimações fiscais, foi apresentado ao sujeito passivo o modelo de planilha que deveria preencher, o anexo II do TIF 07, em anexo a este Termo, onde se apresentavam os itens que a empresa deveria indicar para que se tornasse possível apurar-se os impactos de cada sentença ou acordo no cálculo do lucro societário de cada período.

8.1.6. O anexo II do TIF 07 foi ignorado pela empresa, e, em substituição a planilha fiscal, a empresa apresentou uma planilha com os itens que decidiu informar, referente tão somente as provisões relacionadas a “Provisões para Reclamatórias Trabalhistas - Conta 2251101”, e não a outros tipos de provisões, onde, se por um lado, aparece pela primeira vez o número de processos trabalhistas, de outra parte, faltam: 1 - a relação completa dos processos para os quais foram feitas provisões desde o início destas, anterior a 2006; 2 - a individuação de quanto foi provisionado para cada processo; 3 - a indicação dos processos que foram decididos ao longo do tempo, até chegar a 2009; Informações e valores que permitiriam apurar os impactos de cada processo decidido no cálculo do lucro societário de cada período, além de se conferir que cada processo somente produziu efeito uma única vez.

8.1.7. Outra exigência em intimação fiscal, das 30(trinta) comprovações que deveriam ter sido apresentadas, como amostragem inicial, apresentou 19(dezenove), e para nenhuma

destas deu elementos ou informou qual seria o provisionado especificamente para cada RT, parâmetro sem o qual torna-se impossibilitada apurar-se a relação "Provisionado" X Custo/Despesa realizada", referencia obrigatória para apurar-se o impacto dos lançamentos contábeis, que se fizeram impositivos na reversão de cada provisão, na apuração do resultado societário em cada mês de 2009.

55. O contribuinte apresentou a planilha de pág. 265, na qual, em relação à Provisão Reclamatória Trabalhista, lista que os valores das Exclusões em 2009, no Lalur, a partir de 01/2009 até 12/2009, haviam sido provisionadas e adicionadas em 12/2006, em idênticos valores, porém, sem detalhar sua composição como foi requerido; a seguir se reproduz parte dessa planilha apresentada:

| Exclusão em 2009 (LALUR) | | | | | Adições no Período anterior | | |
|--------------------------|-----------------------------|------------|---------------|---------------|-----------------------------|---------------|----------------|
| Mês | Item | Parcela nº | Parcela Total | Total no Mês | Mês/Ano | Parcela Total | Total no Mês |
| jan/09 | Prov Rescisões Trabalhistas | 1 | 2.440.244,50 | 2.440.244,50 | dez/06 | 2.440.244,50 | 280.776.300,10 |
| fev/09 | Prov Rescisões Trabalhistas | 2 | 1.803.438,20 | 4.243.682,40 | dez/06 | 1.803.438,20 | 280.776.300,10 |
| mar/09 | Prov Rescisões Trabalhistas | 3 | 2.451.497,65 | 6.695.180,05 | dez/06 | 2.451.497,65 | 280.776.300,10 |
| abr/09 | Prov Rescisões Trabalhistas | 4 | 4.656.057,72 | 11.351.237,77 | dez/06 | 4.656.057,72 | 280.776.300,10 |

(...)

56. Mas o Autuante apontou divergências nas informações apresentadas pelo contribuinte na planilha relativa à conta RT 2251101, no ano 2009:

| | Planilha apresentada | Exclusões em LALUR, págs. 148/256 | Diferenças (a)-(b) |
|---|---|-----------------------------------|--------------------|
| | Condenações/Acordos + Encargos/Custos (a) | no mês (b) | |
| JAN | 1.544.772,73 | 2.440.244,20 | -895.471,47 |
| FEV | 1.434.516,87 | 1.803.438,20 | -368.921,33 |
| MAR | 1.293.830,37 | 2.451.497,65 | -1.157.667,28 |
| ABR | 3.752.040,85 | 4.656.057,72 | -904.016,87 |
| MAI | 2.008.756,91 | 3.336.436,87 | -1.327.679,96 |
| JUN | 765.461,11 | 5.857.474,33 | -5.092.013,22 |
| JUL | 2.230.465,17 | 4.223.511,34 | -1.993.046,17 |
| AGO | 2.507.523,57 | 5.009.447,47 | -2.501.923,90 |
| SET | 930.861,68 | 3.769.362,32 | -2.838.500,64 |
| OUT | 2.049.033,52 | 5.201.764,31 | -3.152.730,79 |
| NOV | 3.196.260,01 | 5.464.059,05 | -2.267.799,04 |
| DEZ | 3.047.740,32 | -6.834.324,33 | Prejudicado |
| Em 12/09 o registro de exclusão no Lalur indica acumulado em dezembro menor que em novembro | | | |

8.1.10. As diferenças na planilha acima, entre os valores informados na planilha de atendimento à fiscalização, fora do padrão exigido na intimação fiscal, e os valores das exclusões que se acusam em Lalur, projetam dívida sobre a abrangência da planilha apresentada.

8.1.11. As diferenças são grandes, e as exclusões sempre tem valores maiores, nesta situação, se a planilha apresentada representava o universo total dos eventos os lançamentos a crédito em conta de resultados nas reversões de resultados seriam da mesma grandeza das exclusões, o que não se observa nos lançamentos contábeis, se o universo da planilha é parcial nada se pode afirmar pois faltaram dados.

8.1.12. Deve-se agravar, relativo ao quadro acima, que a empresa promoveu e se beneficiou de exclusões relacionadas a RT - Conta 2251101 até novembro, sendo que em dezembro, sem outros registros que justificassem, indicou no Lalur de dezembro que as exclusões acumuladas relacionadas eram menores que as acumuladas até novembro; O acumulado das exclusões até novembro não teria como ser inferior ao acumulado até dezembro, situação que é indicadora de inconsistência nos registros do Lalur.

57. E demonstra os valores do lançamento fiscal:

Provisão para reclamação trab - Conta 2251101 / 2210701003001

| Auto de Infração | Exclusões no LALUR , págs. 148/256 R\$ (valores acumulados) | Lançamentos c/conta 2210701003001(D) e Resultados(C) (isto é, valores da Provisão, revertidos e adicionados ao resultado, contabilmente) págs. 674/678 | Glosas de Exclusões (para as quais não localizou a reversão correspondente da Provisão - valores acumulados) |
|------------------|---|--|---|
| jan/09 | 2.440.244,20 | | 2.440.244,20 |
| fev/09 | 4.243.682,40 | | 4.243.682,40 |
| mar/09 | 6.695.180,05 | 539.075,75 | 6.156.104,30 |
| abr/09 | 11.351.237,77 | 448.011,55 | 10.903.226,22 |
| mai/09 | 14.687.674,64 | 417.543,23 | 14.270.131,41 |
| jun/09 | 20.545.148,97 | 333.900,53 | 20.211.248,44 |
| jul/09 | 24.768.660,31 | 497.508,63 | 24.271.151,68 |
| ago/09 | 29.778.107,78 | 370.847,39 | 29.407.260,39 |
| set/09 | 33.547.470,10 | 447.322,53 | 33.100.147,57 |
| out/09 | 38.749.234,41 | 416.126,87 | 38.333.107,54 |
| nov/09 | 44.213.293,46 | 396.487,88 | 43.816.805,58 |
| dez/09 | 37.378.969,13 | 406.160,17 | 36.972.808,96 |

4.1.1 Erro de cálculo:

58. Verifica-se que o Autuante deveria acatar as Exclusões que correspondiam à soma da despesa efetivamente desembolsada, mais as reversões da Provisão não realizadas, porque ambos já haviam sido oferecidos à tributação (ou assim foram aceitos pelo Autuante); quanto aos valores da Provisão que haviam sido objetos de Adições quando da constituição em 12/2006, porém, cuja reversão não foi contabilizada em 2009, não podem ser excluídos em 2009, porque, ao não ser contabilizada a reversão, não foram adicionados ao resultado em 2009, não se justificando a Exclusão.

59. Também se observa na tabela supra que os valores acumulados dos Lançamentos na conta 2210701003001 - D(ébito) e Resultados - C(rédito) deixaram de considerar as provisões dos meses anteriores.

60. Dessa forma, as Exclusões a serem glosadas são:

| Voto | Exclusões no LALUR R\$ (valores acumulados) | Lançamentos c/conta 2210701003001(D) e Resultados(C) (isto é, valores provisionados cuja reversão foi contabilizada, portanto, adicionados ao resultado de 2009) Valores acumulados no ano | Condenações/Acordos + Encargos/Custos | | Glosas de Exclusões - Valores Acumulados no ano |
|--------|---|--|---|-----------------------------|---|
| | | | (despesas de Reclamatórias Trabalhistas realizadas) Valores mensais | - Valores acumulados no ano | |
| jan/09 | 2.440.244,20 | | 1.544.772,73 | 1.544.772,73 | 895.471,47 |
| fev/09 | 4.243.682,40 | | 1.434.516,87 | 2.979.289,60 | 1.264.392,80 |
| mar/09 | 6.695.180,05 | 539.075,75 | 1.293.830,37 | 4.273.119,97 | 1.882.984,33 |
| abr/09 | 11.351.237,77 | 987.087,30 | 3.752.040,85 | 8.025.160,82 | 2.338.989,65 |
| mai/09 | 14.687.674,64 | 1.404.630,53 | 2.008.756,91 | 10.033.917,73 | 3.249.126,38 |
| jun/09 | 20.545.148,97 | 1.738.531,06 | 765.461,11 | 10.799.378,84 | 8.007.239,07 |
| jul/09 | 24.768.660,31 | 2.236.039,69 | 2.230.465,17 | 13.029.844,01 | 9.502.776,61 |
| ago/09 | 29.778.107,78 | 2.606.887,08 | 2.507.523,57 | 15.537.367,58 | 11.633.853,12 |
| set/09 | 33.547.470,10 | 3.054.209,61 | 930.861,68 | 16.468.229,26 | 14.025.031,23 |
| out/09 | 38.749.234,41 | 3.470.336,48 | 2.049.033,52 | 18.517.262,78 | 16.761.635,15 |
| nov/09 | 44.213.293,46 | 3.866.824,36 | 3.196.260,01 | 21.713.522,79 | 18.632.946,31 |
| dez/09 | 37.378.969,13 | 4.272.984,53 | 3.047.740,32 | 24.761.263,11 | 8.344.721,49 |

61. Caso apurados pelos valores mensais, resultariam:

| Voto | Exclusões no LALUR - valores mensais | Reversões contabilizadas - Val mensais | (despesas de Reclamatórias Trabalhistas realizadas) - Val mensais | Exclusões - Val mensais |
|--------|--------------------------------------|--|---|-------------------------|
| jan/09 | 2.440.244,20 | 0,00 | 1.544.772,73 | 895.471,47 |
| fev/09 | 1.803.438,20 | 0,00 | 1.434.516,87 | 368.921,33 |
| mar/09 | 2.451.497,65 | 539.075,75 | 1.293.830,37 | 618.591,53 |

| | | | | |
|--------|---------------|--------------|---------------|----------------|
| abr/09 | 4.656.057,72 | 448.011,55 | 3.752.040,85 | 456.005,32 |
| mai/09 | 3.336.436,87 | 417.543,23 | 2.008.756,91 | 910.136,73 |
| jun/09 | 5.857.474,33 | 333.900,53 | 765.461,11 | 4.758.112,69 |
| jul/09 | 4.223.511,34 | 497.508,63 | 2.230.465,17 | 1.495.537,54 |
| ago/09 | 5.009.447,47 | 370.847,39 | 2.507.523,57 | 2.131.076,51 |
| set/09 | 3.769.362,32 | 447.322,53 | 930.861,68 | 2.391.178,11 |
| out/09 | 5.201.764,31 | 416.126,87 | 2.049.033,52 | 2.736.603,92 |
| nov/09 | 5.464.059,05 | 396.487,88 | 3.196.260,01 | 1.871.311,16 |
| dez/09 | -6.834.324,33 | 406.160,17 | 3.047.740,32 | -10.288.224,82 |
| Total | 37.378.969,13 | 4.272.984,53 | 24.761.263,11 | 8.344.721,49 |

4.2 CONTA 2183622 (CONTA CONTÁBIL 2160501999999- OUTRAS PROVISÕES): PROVISÃO RESCISÕES TRABALHISTAS

62. O Autuante identificou valores de Exclusões no Lalur, sem suporte em lançamentos contábeis de reversões:

| Conta 2183622 / 2160501999999 | | | | |
|-------------------------------|-------------------------------|----------------------------------|-----------------------------------|--|
| | Estorno de Prov. de Rescisões | Estorno/Reversões acumulados (a) | Exclusões no Lalur acumulados (b) | Exclusões no Lalur sem lançamentos contábeis de reversões (b)-(a) valores acumulados |
| jan/09 | | 0,00 | 95.034,26 | 95.034,26 |
| fev/09 | 95.701,15 | 95.701,15 | 233.593,45 | 137.892,30 |
| mar/09 | 208.101,88 | 303.803,03 | 1.822.184,30 | 1.518.381,27 |
| abr/09 | 435.432,62 | 739.235,65 | 2.340.516,66 | 1.601.281,01 |
| mai/09 | 958.688,80 | 1.697.924,45 | 3.059.533,26 | 1.361.608,81 |
| jun/09 | 585.190,96 | 2.283.115,41 | 3.405.052,02 | 1.121.936,61 |
| jul/09 | 763.536,70 | 3.046.652,11 | 4.813.159,38 | 1.766.507,27 |
| ago/09 | 370.719,97 | 3.417.372,08 | 5.183.879,35 | 1.766.507,27 |
| set/09 | 0,00 | 3.417.372,08 | 5.183.879,35 | 1.766.507,27 |
| out/09 | 1.071.940,65 | 4.489.312,73 | 6.255.820,00 | 1.766.507,27 |
| nov/09 | 1.925.525,00 | 6.414.837,73 | 8.319.720,54 | 1.904.882,81 |
| dez/09 | 699.921,98 | 7.114.759,71 | 20.083.779,36 | 12.969.019,65 |

63. E comparou com os valores das rescisões, constantes da Folha de Pagamento, no ano 2009, que totalizaram R\$399.963,21:

| R\$ | |
|--------|-----------|
| jan/09 | 18.723,28 |
| fev/09 | 96.294,93 |
| mar/09 | 11.209,08 |
| abr/09 | 26.859,43 |
| mai/09 | 18.256,56 |
| jun/09 | 9.883,37 |
| jul/09 | 14.490,45 |
| ago/09 | 12.102,49 |
| set/09 | 1.125,15 |

| | |
|--------|------------|
| out/09 | 20.635,83 |
| nov/09 | 17.720,41 |
| dez/09 | 152.662,23 |

64. Se as Provisões foram objeto de Adição no Lalur, nos anos em que constituídas, o valor realizado e o excedente revertido devem ser objeto de Exclusão em 2009; observa-se das tabelas supra que o total realizado de R\$399.963,21 e o total revertido foi R\$7.114.759,71; a Exclusão deverá se limitar à soma do valor da Provisão realizado, R\$399.963,21, mais o valor da Provisão revertido, R\$7.114.759,71, totalizando R\$7.514.722,92 no ano 2009.

65. Como a empresa registrou Exclusões de R\$20.083.779,36, então excluiu indevidamente R\$(20.083.779,6 (-) 7.514.722,92=) 12.569.056,44, no ano 2009:

| Voto | Conta 2183622 / 2160501999999 | | | | | |
|--------|-------------------------------|--|-------------------------------------|---|---|---------------|
| | Estorno de Prov. de Rescisões | Estorno/Reversões - Valor acumulado no ano | Rescisões efetivadas - valor mensal | Rescisões efetivadas - Valor acumulado no ano | Exclusões no Lalur - Valor acumulado no ano | Exclusão |
| jan/09 | 0,00 | 0,00 | 18.723,28 | 18.723,28 | 95.034,26 | 76.310,98 |
| fev/09 | 95.701,15 | 95.701,15 | 96.294,93 | 115.018,21 | 233.593,45 | 22.874,09 |
| mar/09 | 208.101,88 | 303.803,03 | 11.209,08 | 126.227,29 | 1.822.184,30 | 1.392.153,98 |
| abr/09 | 435.432,62 | 739.235,65 | 26.859,43 | 153.086,72 | 2.340.516,66 | 1.448.194,29 |
| mai/09 | 958.688,80 | 1.697.924,45 | 18.256,56 | 171.343,28 | 3.059.533,26 | 1.190.265,53 |
| jun/09 | 585.190,96 | 2.283.115,41 | 9.883,37 | 181.226,65 | 3.405.052,02 | 940.709,96 |
| jul/09 | 763.536,70 | 3.046.652,11 | 14.490,45 | 195.717,10 | 4.813.159,38 | 1.570.790,17 |
| ago/09 | 370.719,97 | 3.417.372,08 | 12.102,49 | 207.819,59 | 5.183.879,35 | 1.558.687,68 |
| set/09 | 0,00 | 3.417.372,08 | 1.125,15 | 208.944,74 | 5.183.879,35 | 1.557.562,53 |
| out/09 | 1.071.940,65 | 4.489.312,73 | 20.635,83 | 229.580,57 | 6.255.820,00 | 1.536.926,70 |
| nov/09 | 1.925.525,00 | 6.414.837,73 | 17.720,41 | 247.300,98 | 8.319.720,54 | 1.657.581,83 |
| dez/09 | 699.921,98 | 7.114.759,71 | 152.662,23 | 399.963,21 | 20.083.779,36 | 12.569.056,44 |

4.3 CONTA 2183602 (CONTA 2120401999999 - OUTROS SALÁRIOS E REMUNERAÇÕES A PAGAR): PROVISÃO REMUNERAÇÃO VARIÁVEL

66. Às págs. 84/147, foi a Recorrente intimado, entre outros, a explicar:

*Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral
Exclusões 1 - item 40/Reversão dos Saldos das Provisões não Dedutíveis ao valor de R\$ 97.256.020,83*

67. Sua resposta foi:

*Ficha 09 A - Demonstração do Lucro Real - PJ em geral
1 - Item 40/ Reversão dos Saldos de Provisões não Dedutíveis no Valor de R\$ 97.256.020,83:*

| Código da Conta | Descrição | Saldo Final |
|-----------------|---|----------------------|
| 2251101 | Baixa provisão para reclamação traba/ 2251101 | 37.378.969,13 |
| 2133622 | Baixa provisão para rescisões trabalhistas c/218362 | 20.083.779,36 |
| 2183602 | Baixa de remuneração variável 2133602 | 11.894.617,06 |
| (...) | (...) | (...) |

| | |
|-------|---------------|
| Total | 97.256.020,83 |
|-------|---------------|

68. E detalhou:

| Exclusões em 2009 (Lalur) | | | | | Adições no Período | | |
|----------------------------|-------------------------------|------------|---------------|----------------------|--------------------|---------------|--------------------------|
| Mês | Item | Parcela N° | Parcela Total | Total no Mês | Mês/Ano | Parcela Total | Total no Mês (acumulado) |
| jan/09 | 1 | 1 | 0,00 | - | | | |
| fev/09 | Prov. p/ Remuneração Variável | 1 | 4.102.214,79 | 4.102.214,79 | jan/08 | 342.157,35 | 342.157,35 |
| | | | | | fev/08 | 3.906,15 | 346.063,50 |
| | | | | | mar/08 | 300.745,25 | 646.808,75 |
| | | | | | abr/08 | 327.918,92 | 974.727,67 |
| | | | | | mai/08 | 342.157,35 | 1.316.885,02 |
| | | | | | jun/08 | 342.157,35 | 1.659.042,37 |
| | | | | | jul/08 | 342.157,35 | 2.001.199,72 |
| | | | | | ago/08 | 342.157,35 | 2.343.357,07 |
| | | | | | set/08 | 342.157,35 | 2.685.514,42 |
| | | | | | out/08 | 342.157,35 | 3.027.671,77 |
| | | | | | nov/08 | 342.157,35 | 3.369.829,12 |
| | | | | | dez/08 | 342.157,35 | 3.711.986,47 |
| mar/09 | | 1 | 4.451.032,35 | 8.553.247,14 | jan/09 | 390.228,32 | 390.228,32 |
| | | | | | fev/09 | 390.228,32 | 390.228,32 |
| | | | | | mar/09 | 4.060.804,03 | 5.841.260,67 |
| abr/09 | | 1 | | 8.553.247,14 | | | |
| mai/09 | | 1 | | 8.553.247,14 | | | |
| jun/09 | | 1 | | 8.553.247,14 | | | |
| jul/09 | | 1 | | 8.553.247,14 | | | |
| ago/09 | | 1 | | 8.553.247,14 | | | |
| set/09 | | 1 | 3.341.369,92 | 11.894.617,06 | mar/09 | 1.000.000,00 | 5.841.260,67 |
| | | | | | abr/09 | 390.228,32 | 6.231.488,99 |
| | | | | | mai/09 | 390.228,32 | 6.621.717,31 |
| | | | | | jun/09 | 390.228,32 | 7.011.945,63 |
| | | | | | jul/09 | 390.228,32 | 7.402.173,95 |
| | | | | | ago/09 | 390.228,32 | 7.792.402,27 |
| | | | | | set/09 | 390.228,32 | 8.182.630,59 |

Obs: R\$(3.711.986,47 + 8.182.630,59) = **11.894.617,06**; R\$(3.711.986,47+390.228,32= **4.102.214,79**.

69. Às págs. 1.114/1.121, consta a descrição do Programa de Remuneração Variável e do PPR: a empresa deve atingir o resultado de Geração de Caixa - diferença entre o dinheiro que entra e o que sai - orçado para o ano; equivalerá como um 14º salário e o trabalhador deve ter trabalhado até 31/12/2009, o que conduz à conclusão que a remuneração e exclusões ocorridas no ano-calendário 2009, não podem ser referentes a este, cujo pagamento ocorreria em 2010.

4.3.1 A Autuação

70. Em relação à conta 2183602 - Remuneração Variável, que são valores relacionados a Plano de Participação de empregados nos Resultados - PPR, e a conta 212040199999 - Outros salários e remunerações a pagar, relata o Autuante que o contribuinte informou ter pago PPR (copa Diesel, Campeonato, Pagamento e Bônus com encargos) de R\$828.653,31 em 02/2009 e R\$103.478,70, em 03/2009, totalizando R\$932.132,01, confirmados na Folha de

Pagamento, valores que corresponderam à totalidade dessa remuneração realizada a esse título, no ano 2009; depois desses pagamentos, conforme determina a NBC TG 25, já não sendo mais provável que haveria a saída de recursos a esse título, a Provisão deveria ter sido revertida, por não mais ser necessária, e o superávit lançado a crédito na conta de resultados; isto é, após 31/03/2009, valores de provisões a esse título devem ser considerados como novas provisões constituídas, desvinculadas daquelas; o Autuante identificou na contabilidade e Lalur que foram registradas Exclusões, no período de 01/01/2009 a 30/09/2009, no total acumulado de R\$3.341.369,92; a remuneração variável comprovada pela Folha de Pagamento, nos meses 01 e 02/2009, correspondentes aos valores provisionados, totalizou R\$932.132,01, enquanto que foram lançados a crédito na conta 5110101008001, R\$2.004.821,95 (soma de R\$234.136,99 mais R\$1.770.684,96), no mês 09/2009 (referente a nova provisão) - assim, o Autuante apurou a Exclusão a glosar resultante da diferença entre as Exclusões no Lalur para o ano 2009 e este lançamento a crédito relativo a reversão não correspondente à Provisão constituída, apurando a Exclusão indevida de R\$1.336.547,97, consta do TVF:

8.2.2. *Em demonstrativo do contribuinte, para remunerações variáveis, PPR como identificou, foram pagos R\$828.653,31 em fevereiro e R\$103.478,70 em março, perfazendo o total de R\$932.132,01 pagos durante o ano, valor este confirmado nas Folhas de Pagamento de 2009.*

8.2.3. *No demonstrativo da empresa as remunerações variáveis tiveram como composição:*

| Competência | Evento | Valor | |
|--------------|-------------------|-------------------|----------|
| fev/09 | PPR - Copa Diesel | 12.323,57 | Anexo I |
| fev/09 | PPR - Campeonato | 43.968,91 | Anexo I |
| fev/09 | PPR - Pagamento | 308.202,01 | Anexo I |
| fev/09 | Bonus | 339.297,38 | Anexo I |
| fev/09 | Encargos s/ Bonus | 124.861,44 | Anexo I |
| mar/09 | PPR - Campeonato | 2.602,61 | Anexo II |
| mar/09 | PPR - Pagamento | 100.876,09 | Anexo II |
| Total | | 932.132,01 | |

(...)

8.2.7. *Com lançamentos credores e relativo a PPR, encontra-se na conta de despesa 5110101008001 - Remuneração Variável:*

71. Cabe aqui observar que o Autuante destacou que o correto teria sido a Recorrente ter lançado a Crédito de Resultados, mas que o lançamento a Crédito na conta de despesa resulta também em aumento do Resultado,

| Data | Cód.Conta | Conta | D/C | Valor | Saldo | D/C | Histórico |
|------------|---------------|--|-----|--------------|--------------|-----|------------------------------------|
| 28/02/2009 | 2120401999999 | Outros Salários e Remunerações a Pagar | D | 2.202.345,42 | 1.732.389,25 | C | Complemento/ Reversão PPR 2008 60% |
| 28/02/2009 | 5110101008001 | Remuneração Variável | C | 2.202.345,42 | 1.732.389,25 | C | Complemento/ Reversão PPR 2008 60% |

| | | | | | | | |
|------------|---------------|--|---|--------------|--------------|---|------------------------------|
| 31/03/2009 | 2120401999999 | Outros Salários e Remunerações a Pagar | D | 3.951.480,79 | 3.481.464,61 | C | Reversão de PPR |
| 31/03/2009 | 5110101008001 | Remuneração Variável | C | 3.951.480,79 | 3.481.464,61 | C | Reversão de PPR |
| 30/09/2009 | 2120401999999 | Outros Salários e Remunerações a Pagar | D | 234.136,99 | 1.173.986,56 | D | Doc Contábil |
| 30/09/2009 | 5110101008001 | Remuneração Variável | C | 234.136,99 | 1.173.986,56 | D | Doc Contábil |
| 30/09/2009 | 2120401999999 | Outros Salários e Remunerações a Pagar | D | 1.770.684,96 | 596.698,40 | C | Reversão de Provisão PPR 60% |
| 30/09/2009 | 5110101008001 | Remuneração Variável | C | 1.770.684,96 | 596.698,40 | C | Reversão de Provisão PPR 60% |

8.3.8 Em se considerando-se os lançamentos para reversões de provisões para remunerações variáveis, tem-se que em 09/09 aconteceram exclusões sem os necessários suportes escriturais que ajustassem o fato contábil no cálculo do lucro societário, e, para estas, impõe-se a glosa de exclusões indicada abaixo.

Provisão Remuneração Variável - Conta 2183602 / 2120401999999
Conta 2120401999999 - Outros salários e remunerações a pagar

| Período | LALUR (retificado) | | Remuneração Variável em F. Pagamento | | Conta 5110101008001 Remun. Variável Lançamentos a crédito | Exclusões a glosar |
|---------------|--------------------|--------------|--------------------------------------|--------------------|---|--------------------|
| | Adições | Exclusões | no mês | acumulado no ano * | | |
| 01/01 a 30/09 | 2.341.369,92 | 3.341.369,92 | 0,00 | 932.132,01 | 2.004.821,95 | 1.336.547,97 |

* As remunerações variáveis. PPR. aconteceram em 02 e 03/09

72. O valor R\$1.336.547,97 é resultado da Exclusão de R\$3.341.369,92 (-) o lançamento a crédito na conta de despesa de remuneração variável R\$2.004.821,95.

73. A Recorrente alega que a exclusão questionada se refere à Provisão/adição efetuada a partir de 03/2009 para remunerações variáveis, PPR, que previa para o ano de 2009 a distribuição apenas se fosse atingido o resultado de Geração Caixa - diferença entre o que entra e o que sai da empresa - orçado para o ano; mas, a Recorrente apurou prejuízo em 2009, conforme verificado pela própria Fiscalização e, em 09/2009, a Recorrente identificou que não atingiria o Geração Caixa, a fim de efetuar a distribuição do PPR 2009, e efetuou a reversão das provisões efetuadas, conforme Razão Contábil da conta, mencionado pelo parecer técnico; que o PPR 2009 seria pago em 2010 e as Folhas de Pagamento de 2010 evidenciam que não ocorreram pagamentos. O "PPR campeonato" indicado no Resumo de Folha de Pagamento de 02/2010, trata-se de parte do Programa de Remuneração Variável da Recorrente definida como "Campeonato das UPs" do plano; este não está atrelado a resultado a ser atingido pela Recorrente e, portanto, não foi abrangido pelas provisões efetuadas na conta 2183602.

4.3.2 Documentação acostada. Análise

74. Às págs. 205/256, no Lalur do ano-calendário 2008, constam as Adições relativas a Provisão Remuneração Variável - Conta 2183602, nos valores conforme a tabela fornecida pelo fiscalizado já descrita.

75. Quanto à Provisão Remuneração Variável - Conta 2183602 (conta 21204019999999 - Outros salários e remunerações a pagar), o Autuante relatou:

Para que este controle seja possível devem ser conhecidos: 1 - o efetivamente provisionado para cada evento específico, ou expectativa de obrigação, objeto de provisão; 2 - o total do custo/despesa, relacionado a provisão, que efetivamente tornou-se exigível.

5.13. O efetivamente provisionado para cada evento tratado não pode ser substituído pelo conhecimento da totalização que, alegadamente, seria válida para um grupo de eventos, o conhecimento deve ser individualizado, pois o controle deve ser feito provisão a provisão.

5.14. O custo/despesa efetivamente realizado, relacionado com as exclusões, deve ser controlado e conhecido, assim como os eventuais superávits gerados pelas provisões, a inexistência ou não apresentação dos controles relacionados podem encobrir situações com potencial de alterar significativamente os reflexos das exclusões em Lalur, alargando seus efeitos como instrumento de estreitamento da base de cálculo das obrigações fiscais para com o IRPJ e CSLL; Sem os controles relacionados não se pode afirmar a correção dos efeitos fiscais produzidos pelas exclusões fiscais em Lalur.

5.15. Todos os controles e conhecimentos devem ser feitos sempre individualizados para cada evento relacionado as provisões revertidas.

5.16. Controles por evento que se impõe para a apuração das reais bases de cálculo tributária e pelo que se projeta das disposições em norma contábil, pela NBC1 TG2 no 25, emitida pelo CPC3 do CFC4:

(...)

Na situação fática encontrada no sujeito passivo, o registro de provisões apresentada na parte B do Lalur no ano calendário de 2009, e também anteriores, se dá apenas em três linhas para cada tipo de provisão: 1 - Valor Transferido do Livro Anterior; 2 - Valor Lancado nesta data; 3 - Valor Baixado nesta Data.

6.2. O tratamento dispensado as provisões e a de controle próprio para extrato bancário, tudo se passando como se a única grandeza a se controlar era a existência ou não de saldo, sem nenhuma consideração para os impactos em termos de ocorrência de superávit ou insuficiência do provisionado na formação do lucro societário com reflexos no lucro fiscal.

6.3. O constatado indica que no ano calendário de 2009 foram feitas exclusões em Lalur sem os competentes controles para os impactos das reversões de provisões.

6.4. O que se ofereceu ao sujeito passivo neste procedimento fiscal foi a oportunidade para que compusesse demonstrativos,

com possibilidade de comprovação, de que os valores efetivamente excluídos no cálculo do lucro real para cálculo de IRPJ e CSLL tinham como ser comprovados nas magnitudes com que foram informadas em Lalur.

6.5. Foi, portanto, uma oportunidade extra tempore para suprir uma obrigação acessória de informação e controle que não foi cumprida no tempo próprio.

76. Descreve as intimações, especialmente a nº 06 e a 07.

Nesta Intimação (nº 06) procurou-se tão somente saber em que competências passadas aconteceram as adições em Lalur, adições que vieram a gerar as exclusões quando das supostas reversões das provisões, pois na parte B do Lalur de 2009 não há nenhuma anotação que permitisse tal identificação, e muito menos os eventos envolvidos, para que, em consequência, se pudesse mensurar os impactos da realização dos custos/despesas na apuração do lucro societário, com reflexos no lucro fiscal.

6.9. A manifestação da empresa para o TIF no 06 está exposta em Termo de entrega de documentos e em planilhas, em anexo a este relatório, e relativo ao apresentado deve-se destacar que contrariando ao que lhe foi requerido, não abriu os valores das diversas parcelas que compunham as totalizações de cada mês, tratando os meses como pacotes fechados de eventos.

6.10. O TIF no 06 serviu de referência para a emissão do TIF no 07, onde se requereu esclarecimentos que permitissem apurar os impactos no resultado societário das realizações em 2009 dos custos/despesas que geraram as provisões.

6.11. No TIF nº 07, além das intimações, foi apresentada a constatação fiscal quanto a não comprovação da regularidade das exclusões em 2009, e feitas orientações, inclusive com planilhas a serem preenchidas, que se seguidas permitiriam as comprovações, conforme se apresenta abaixo:(...)

Para títulos e valores provisionados que se apontam neste relatório, e após os esclarecimentos requeridos ao sujeito passivo, constatou-se que:

1 - Não ficou demonstrado que as exclusões feitas em Lalur no ano calendário de 2009 foram feitas a partir de controles precisos: 1.1 - as partes B dos livros Lalur não tinham as informações para tanto; 1.2 - não se apresentaram controles complementares aos existentes em Lalur, mesmo tendo sido dada a oportunidade de reconstituição destes controles no procedimento fiscal;

2 - O que ficou evidente é que o único critério para as exclusões em Lalur era a existência de saldos de adições feitas em tempos passados no mesmo título de provisão não dedutível.

7.2. Dos constatados pode-se afirmar:

1 - Não se pode apurar para cada provisão feita, para cada evento em cada título provisionado, qual era o valor do custo/despesa realizado e qual era o superavit, se acontecido, de cada provisão;

2 - Não sendo possível apurar custos/despesas e superavit de cada provisão não se pode admitir que o resultado societário em cada mês de 2009 foi ajustado como deveria ter sido, para que, então, se pudesse admitir que as efetivações das exclusões sobre os lucros societários mensais representaram de fato o justo cálculo dos resultados fiscais mensais.

7.3. O conhecimento de custos/despesas efetivamente incorridos, e de eventuais superavits, no momento que os valores provisionados se tornaram exigíveis, são grandezas indispensáveis para o ajuste do lucro societário no momento das reversões das provisões, ajuste que acontecera por efeito dos lançamentos relacionados as reversões:

(...)

constatado na contabilidade da empresa e que as desonerações acontecidas nas provisões foram registradas por lançamentos a credito em conta de despesas relacionadas ao título de cada provisão revertida, ao invés dos lançamentos a credito em conta de receita, indicado no modelo.

7.5. Deve-se ressaltar que o procedimento tem potencial de gerar despesas com saldo credor, impossibilidade notacional contraria as convenções contábeis, entretanto, por respeito a materialidade dos resultados, foram considerados admitidos como aproveitáveis os lançamentos contrários a regra contábil que não produziam saldo credor, por reconhecimento que, nas situações em que se apresentaram, produziram o mesmo efeito na composição de resultados que o registro de receitas, não tendo, em consequencia, ensejado prejuízo na apuração fiscal para os lançamentos examinados.

77. Verificando-se às págs. 687/746:, Folhas de Pagamento do ano 2009, Empresa 23, constata-se os Proventos:

- a. fevereiro/2009: R\$308.202,01 na rubrica PPR-Pagamento, R\$43.968,91, PPR - Campeonato e R\$12.323,57 de PPR - Diesel, págs. 693/694;
- b. março/2009: R\$100.876,09 na rubrica PPR-Pagamento, R\$2.206,61, PPR - Campeonato, págs. 698/699.;
- c. Total R\$467.577,19.

78. Verificando-se às págs. 1.150/1.196, Folhas de Pagamento do ano 2010, Empresa 23, constata-se:

- a. fevereiro/2010: R\$16.121,00 na rubrica PPR-Campeonato;
- b. maio/2010: R\$1.968,26 na rubrica PPR-Campeonato.;

- c. julho/2010: R\$553,32 na rubrica PPR-Campeonato;
- d. Total R\$18.642,58.
79. O Campeonato de UP's está explicado às págs. 1.122/1.145:

CAMPEONATO DAS UPs

OBJETIVO

O Campeonato das UPs é a principal demonstração de trabalho em equipe, pois é aqui que o resultado de todas as áreas aparecem. O objetivo então é aperfeiçoar **os meios necessários** para que as equipes superem os resultados operacionais e financeiros definidos como metas. Por meio do campeonato, nossos colaboradores tem ferramentas para desenvolver e melhorar cada vez mais o seu trabalho.

PAGAMENTO DAS PREMIAÇÕES

O prêmio será pago em salário junto com o pagamento de fevereiro de 2010. Em caso de dúvidas ou divergências em relação ao pagamento dos prêmios, entre em contato com o Facilitador de Gestão de sua Unidade ou com a Qualidade.

80. Do transcrito supra se conclui que os pagamentos na Folha de 2010 se referem ao PPR- Campeonato do ano 2009, o que integra a Remuneração Variável (a Recorrente alega que não teriam sido objeto da Provisão).

4.3.3 Conclusão sobre a Provisão Remuneração Variável.

81. Em suma, a Recorrente informou que excluiu R\$11.894.617,06, Item 40 - Reversão dos Saldos de Provisões não Dedutíveis, na DIPJ do ano-calendário 2009, contabilizados na conta 2133602, relativos a Baixa de remuneração variável ; informou que o total Exclusões de R\$11.894.617,06 corresponde a valores que foram objeto de Adições: de 01 a 12/2008 - R\$3.711.986,47, e de 01 a 09/2009, R\$8.182.630,59; e que o total de Exclusões de R\$11.894.617,06, correspondem aos meses 01 a 03/2009, R\$8.553.247,14 e no mês 09/2009, R\$3.341.369,92.

82. E a conta contábil que o Autuante apresenta evidencia R\$(2.202.345,42+3.951.480,79+1.770.684,96=) 7.924.511,17 de lançamentos a Crédito da conta 5110101008001 - Remuneração Variável e a Débito da conta 2120401999999 - Outros Salários e Remunerações a Pagar, a título de Reversões de PPR 2008 e PPR; e de R\$234.136,99, a título de Doc Contábil (seriam desembolsos efetivos?), totalizando R\$8.158.648,16, no período de 02 a 09/2009.

83. Isto é, do total de R\$11.894.617,06 de Exclusão em 2009, R\$8.158.648,16 estariam contabilizados como reversões ou como desembolsos, restando R\$3.825.968,90, excluídos, não contabilizados a serem glosados.

84. Neste caso, o valor glosado pelo Autuante de R\$1.336.547,97 é inferior ao valor a glosar apurado conforma o parágrafo anterior, cabendo o lançamento fiscal.

4.4 SÍNTESE DAS EXCLUSÕES A GLOSAR, CONFORME ESTE VOTO.

| Exclusões glosadas - ano 2009 | AI | Voto |
|-------------------------------|---------------|---------------|
| Reclamatórias Trabalhistas | 36.972.808,96 | 8.344.721,49 |
| Rescisões Trabalhistas | 12.969.019,65 | 12.569.056,44 |
| Remuneração Variável | 1.336.547,97 | 1.336.547,97 |
| Total | 51.278.376,58 | 22.250.325,90 |

4.5 PERÍCIA/DILIGÊNCIA

85. Requer que seja deferida a realização de perícia e, às págs. 1.266/1.267, relaciona os quesitos e qualifica os peritos; os quesitos são:

• *Esclareça o Sr. Fiscal se no curso do ano de 2009 foram efetuados recolhimentos no importe de R\$ 1.220.640,02 a título de IRPJ e de R\$ 2.666.616,13 a título de CSLL, por meio da apresentação de DCOMPs.*

i. Avaliação: constam no Termo de Verificação Fiscal pág. 663, quadros demonstrativos das Estimativas Mensais Calculadas de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2009; neles, o Autuante informa os valores que a Autuada declarou como dívida em DCTF:

1. estimativa IRPJ - 09/2009 - R\$1.220.640,02;
2. estimativas CSLL: 06, 07, 09, 10 e 11/2009, que totalizam
R\$(14.331,42+329.064,65+452.824,06+1.417067,00+453.329,00)=2.666.616,13
3. os valores supra foram subtraídos e a autuação foi sobre as diferenças não confessadas em DCTF;
4. por isso, este quesito revela-se desnecessário.

• *Esclareça o Sr. Fiscal se a Recorrente obedeceu as regras tributárias referentes à adição e exclusão dos valores provisionados na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.*

ii. Avaliação: este voto analisou detalhadamente os documentos e informações constantes dos autos e concluiu que, em parte, as exclusões estão em

desacordo com as regras tributárias, o que está detalhadamente explicado; por isso, o pedido de perícia é não pertinente, pois se a recorrente visualiza reparos nas conclusões deste voto, é o caso de interpor recurso especial, se houver causa.

• *Esclareça o Sr. Fiscal se os registros contábeis constantes do Razão Contábil das contas 2251101, 2183602 e 2183622, bem como os demais documentos apresentados pela Recorrente à d. Fiscalização e ora anexados, permitem a identificação da movimentação das provisões efetuadas.*

iii. Avaliação: os quadros e demonstrativos entregues pela recorrente, relativos às provisões não permitem a identificação da movimentação individualizada de cada componente de cada provisão, e que foram requeridos pelo Autuante, porém, não fornecidos pela Recorrente; o Autuante discorre detalhadamente sobre esse não atendimento das intimações pelo contribuinte (relatado no item 41, §§ 50 a 54 deste voto); por isso, também este quesito é sem motivação concreta e deve ser recusado.

86. A avaliação desta Relatora é de que os quesitos postos já foram respondidos neste voto; que a Recorrente tenta submeter à perícia de terceiros, matéria que se subsume à competência de julgamento pelo CARF.

87. Por isso, o pedido de perícia deve ser rejeitado.

4.6 DOLO.

88. O Autuante aplicou multa qualificada

89. TVF, pág. 656:

1 - Um estoque de adições no Lalur para provisão sobre reclamatórias trabalhistas em 12/2006 de R\$310.716.122,39, época que a empresa tinha grandes saldos de prejuízos fiscais, que passou a ser usado em anos posteriores, sem controle dos impactos efetivos sobre os lucros societários que advinham das supostas ou reais condenações judiciais, conforme o relatado neste Termo;

2 - Para remunerações variáveis efetivamente acontecidas de R\$932.132,01 em 03/2009 existiam na mesma competência provisões de R\$8.553.247,14, proporção descabida para o efetivado e para os R\$900.000,00 médios mensais de Folhas de Pagamento; Provisões 918% acima de uma estimativa realista;

3 - Exclusões que durante todo o ano de 2009 alcançou R\$20.083.779,36 para provisões relacionadas a rescisões trabalhistas numa empresa que tem uma Folha de Pagamento de R\$900.000,00 médios mensais, ainda que, como visto, tenha-se

ajustado o lucro societário nas exclusões estas aconteceram produzindo efeitos de retração do lucro fiscal em meses onde se apuraram balancetes de suspensão e redução; Provisões mais de 22 vezes do que seria concebível para a massa salarial das Folhas de Pagamento, isto se se pretendesse demitir todos os funcionários;

90. TVF, pág. 659, o Autuante apresenta comparativo entre os valores no Lalur originais e os que resultaram após as glosas:

| Período | Lalur | Lalur |
|---------------|----------------|---|
| | Lucro Real | Lucro Real |
| | Original | Depois das glosas adotadas na autuação fiscal |
| 01/01 a 31/01 | -9.401.090,03 | -6.865.811,57 |
| 01/01 a 28/02 | -16.479.588,51 | -12.098.013,81 |
| 01/01 a 31/03 | -24.830.774,55 | -17.156.288,98 |
| 01/01 a 30/04 | -37.517.522,59 | -25.013.015,36 |
| 01/01 a 31/05 | -36.993.969,66 | -21.362.229,44 |
| 01/01 a 30/06 | 227.482,90 | 15.092.467,57 |
| 01/01 a 31/07 | 5.450.731,21 | 22.041.873,11 |
| 01/01 a 31/08 | -1.439.149,41 | 20.814.232,78 |
| 01/01 a 30/09 | 12.638.414,77 | 34.189.132,31 |
| 01/01 a 31/10 | 35.131.539,77 | 53.597.391,79 |
| 01/01 a 30/11 | 42.327.240,14 | 62.569.833,55 |
| 01/01 a 31/12 | -14.102.892,07 | 26.022.839,16 |

10.2.16. No quadro resumo fica evidenciado que em meses seguidos no ano calendário de 2009 o lucro fiscal foi deprimido por exclusões indevidas no Lalur, de todo conveniente para abater resultados fiscais que implicariam na adoção de recolhimentos por estimativas mensais entre 06 e 12/2009, sem suspensão ou redução de valores, exclusões que não puderam ser comprovadas nas suas regularidades ou que se originaram de reversões de provisões feitas sem causa definida, ou em proporções desarrazoadas para o que seria admissível aos fatos a que se relacionavam:

10.2.17. Assim, consideradas: 1 - as naturezas das exclusões no Lalur e as magnitudes em quanto afetaram as bases de cálculo dos tributos, as estimativas mensais e o lucro fiscal em 31/12; 2 - falta de comprovações, e/ou de lançamentos contábeis de suporte, e/ou adoção de provisões ou reversões sem causa definida ou em montante desproporcional ou injustificado, próprias de prática de gerenciamento de resultados; Não se pode conceber que a falta de elementos comprobatórias e de indicação de razoabilidade dos fatos relacionados possam ser atribuídos a eventuais desuses involuntários, não desejados, e sem benefícios almejados.

10.2.18. *A conclusão tem efeito quanto a qualificação da multa de ofício que se deverá aplicar nos levantamentos fiscais impostos.*

10.2.19. *Somente se concebe como involuntárias as imprecisões eventuais que não comprometam ou alterem substancialmente as informações prestadas, ou, então, que tenham origem em situações complexas ou controversas para a interpretação da situação tributária, nesta última hipótese podendo até mesmo se impor, casos mais polêmicos, o suporte judicial específico para as interpretações adotadas.*

10.2.20. *O afastamento da admissibilidade da involuntariedade, nas situações que apuraram irregulares para com os recolhimentos das obrigações tributárias, implica em se concluir que as infrações tributárias constatadas somente podem ser concebidas em ações conscientemente*

91. Reproduz-se mais uma vez a conclusão deste voto, quanto às glosas das Exclusões, para evidenciar que, embora tenham diminuído, o valor ainda assim é muito elevado.

| Exclusões glosadas - ano 2009 | AI | Voto |
|-------------------------------|---------------|---------------|
| Reclamatórias Trabalhistas | 36.972.808,96 | 8.344.721,49 |
| Rescisões Trabalhistas | 12.969.019,65 | 12.569.056,44 |
| Remun Variável | 1.336.547,97 | 1.336.547,97 |
| Total | 51.278.376,58 | 22.250.325,90 |

92. A contabilidade possui mecanismos que evitam erros, dado o método das "partidas dobradas".

93. Por isso, se valores deixaram de ser contabilizados corretamente, tais fatos não podem ser atribuídos a lapsos, mas a alterações intencionais pela pessoa jurídica, com intenção de reduzir, neste caso, o valor tributável e o IRPJ e CSLL devidos.

4.7 MULTA QUALIFICADA. 150%

94. Por isso, correta a multa qualificada, que é aplicada quando se evidencia sonegação dolosa, que se verificou neste caso.

4.7.1 Multa Qualificada. Acusação de confisco.

95. Quanto às acusações de inconstitucionalidade e ilegalidade de legislação deve-se esclarecer que, sendo aos Conselheiros do CARF, não compete apreciar a conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal ou mesmo de outras leis, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

4.8 MULTA ISOLADA CONJUNTAMENTE COM A MULTA DE OFÍCIO.

96. Reclama que a multa isolada, por suposta falta de recolhimento das estimativas do período, não poderia ter sido lançada cumulativamente com a multa de ofício, e invoca a Súmula nº 105 do CARF)

97. A multa isolada de 50%, foi lançada de ofício, com base no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

98. A redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 originalmente foi:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998) (Grifou-se.)

99. Posteriormente, a multa isolada que era de 75%, conforme a redação do art. 44 que se transcreveu, foi reduzida a 50%, pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que é a capitulação legal na presente autuação.

100. Portanto, as multas aplicadas, obedecerem à legislação vigente.

101. As multas exigidas, juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. De fato, a multa exigida isoladamente decorre da falta de recolhimento das estimativas mensais devidas ainda que se apure prejuízo fiscal ao fim do período-base. Por sua vez a multa de ofício é exigida sobre o valor do IRPJ ou CSLL anual que deixou de ser recolhido. Tanto são independentes as penalidades que pode haver a imposição de uma sem que haja o nascimento da outra, por exemplo, quando a contribuinte deixa de recolher as estimativas mas tenha apurado prejuízo fiscal ao final do ano-calendário, conforme a alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

102. Em 12/2014, foi editada:

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.

103. Posteriormente à edição da Súmula nº 105, foi proferido o seguinte Acórdão CARF, do qual se transcrevem ementa e parte do voto vencedor:

Data da Sessão: 03/03/2015

Nº Acórdão : 1301-001.787

Data da publicação: 11/05/2015

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas, e, por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO no que diz respeito à tributação do ganho de capital. Vencidos os Conselheiros Carlos Augusto de Andrade Jenier (Relator) e Valmir Sandri. E, pelo voto de qualidade, mantida a multa isolada. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães relativo ao ganho de capital e à multa isolada. (Assinado digitalmente) ADRIANA GOMES REGO - Presidente. (Assinado digitalmente) CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER - Relator. (Assinado digitalmente) WILSON FERNANDES GUIMARÃES - Redator designado. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego (Presidente), Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Paulo Jakson Da Silva Lucas, Edwal Casoni De Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Ementa

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Anual-calendário: (...) MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. No caso de aplicação de multa de ofício sobre os tributos e contribuições lançados de ofício e de multa isolada em virtude da falta ou insuficiência de recolhimento de antecipações obrigatórias (estimativas), não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência, visto que resta evidente que as penalidades, não

obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas. Inexiste, também, fator temporal limitador da aplicação da multa isolada, eis que a lei prevê a sua exigência mesmo na situação em que as bases de cálculo das exações são negativas. CONFISCO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INCONSTITUCIONALIDADES. SÚMULA CARF N. 02. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

(...)

2. Voto Vencedor:

“No que diz respeito à MULTA ISOLADA, merece registro, em primeiro lugar, o fato de inexistir na lei instituidora da sanção a condição explicitada pelo Ilustre Conselheiro Relator, isto é, a lei, ao descrever as situações motivadoras da aplicação da penalidade, não fez menção à circunstância de que, encerrado o período de apuração, a penalidade não poderia ser aplicada. Destaco que a norma impositiva estabelece de forma expressa que, ainda que se tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa, a sanção prevista deve ser aplicada, bastando para tanto que o sujeito passivo tenha incorrido na sua hipótese de incidência, qual seja, deixar de ter efetuado (ou ter efetuado com insuficiência) o recolhimento mensal incidente sobre a base de cálculo estimada.

A conclusão, pois, dirige-se no sentido de que o requisito condicionador da aplicação da penalidade indicado no pronunciamento do Ilustre Conselheiro Relator decorre de exercício de interpretação da norma sancionadora que, na visão do Colegiado, não pode ser recepcionado, sob pena de violação ao disposto no art. 97 do Código Tributário Nacional

Filiou-se também a Turma Julgadora ao entendimento de que inexistente duplicidade de incidência sobre um mesmo fato (concomitância), pois, na situação sob análise, estamos diante de duas infrações distintas, quais sejam: a) falta de recolhimento do imposto e da contribuição sobre o ganho de capital auferido; e b) falta de recolhimento das antecipações obrigatórias (estimativas).

O entendimento é de que a norma legal aplicada, art. 44 da Lei nº 9.430/96, revela obrigações distintas que, uma vez inobservadas, podem ensejar a aplicação da sanção. A primeira, consubstanciada no dever de recolher o imposto e a contribuição com base em estimativa a que se submetem as pessoas jurídicas que, por opção, apuram o resultado tributável anualmente. A segunda, decorrente da opção em questão, surge em consequência da eventual apuração de saldo positivo no resultado tributável anual.

O fato de as infrações terem sido apuradas por meio de um mesmo procedimento revela, apenas, concomitância de verificação das irregularidades, não constituindo, contudo, causa capaz de fazer desaparecer a infração antes cometida.

A variação do aspecto temporal da apuração reflete a evidência de que, no caso, estamos diante de duas infrações absolutamente distintas.

Tome-se, por exemplo, a situação em que, no curso do período-base de incidência, apurou-se receita omitida e, em razão disso, aplicou-se a multa isolada em virtude da insuficiência de recolhimento das estimativas devidas. Noutro momento, restou verificado que a mesma receita, antes omitida, também não foi considerada nas bases de cálculo do tributo e da contribuição devidos. Fica claro que, nessa circunstância, o tributo, assim como a contribuição, serão lançados com a multa de ofício correspondente, não havendo que se falar, nesse caso, em duplicidade de sanção sobre o mesmo fato.

Cabe registrar que a multa isolada em questão teve por fundamento o art. 44, II, b, da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007, de modo que, aqui, não é aplicável a súmula CARF nº 105, recentemente publicada e que abaixo reproduzo:

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. (GRIFEI)

Note-se que o enunciado trata especificamente da multa isolada lançada com fundamento no art 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, isto é, na redação original do dispositivo legal, antes, portanto, das alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007.” (Grifou-se.)

104. Fica evidente, portanto, que a legislação da multa isolada da presente capitulação legal não é a que é objeto da Súmula CARF nº 105.

105. A presente autuação foi com base no art. 44, § 1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, c/c o art. 106, II “c” do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que reduziu o percentual de 75% para 50%, não se lhe aplicando, portanto a citada Súmula CARF nº 105.

106. Cabe manter a multa isolada de 50% pela falta de recolhimento das estimativas mensais, pelas quais optou a Recorrente.

4.9 JUROS SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO

107. A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, estará sujeita à incidência de juros conforme estabelecido no art. 113 do CTN.

108. Esse é também o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa na ementa ao AgRg no REsp 1335688/PR (DJe de 10/12/2012) seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

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

109. A jurisprudência do CARF vem convergindo no sentido de considerar procedente a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, depois de vencido o prazo para pagamento, uma vez que passa a integrar o crédito tributário.

*Acórdão nº 1401001.578 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de abril de 2016
Ementa: (...)*

JUROS SOBRE MULTA

Sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96.

*Acórdão nº 9303003.476 – 3ª Turma
Sessão de 24 de fevereiro de 2016
Ano calendário: 2007*

Ementa: JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. Selic exigida nos termos da lei.

Recurso nº Voluntário

*Acórdão nº 1401001.573– 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de março de 2016*

Matéria IRPJ. Glosa de participação nos lucros e resultados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2006

JUROS SOBRE MULTA. POSSIBILIDADE.

Os juros moratórios são devidos à taxa SELIC e sobre o “crédito tributário”. Este decorre da obrigação principal que, por sua vez, inclui também a penalidade pecuniária.

110. O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, determina:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

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

111. Note-se que no *caput* do art. 61, o texto é “débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições” e não meramente “débitos de tributos e contribuições”. O termo “decorrentes” evidencia que o legislador não quis se referir, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos para todas as situações.

112. Finalmente a Súmula CARF nº 5:

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

113. E o CTN determina:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

114. Assim, o crédito tributário decorre da obrigação principal que, por sua vez, tem por objeto também a penalidade pecuniária. Conseqüentemente, o entendimento sumulado compreende todo o crédito tributário lançado, ou seja, tributos e multas aplicadas.

5 Intimações.

115. Requer que as intimações e notificações relativas às decisões proferidas neste processo sejam encaminhadas a representante legal.

116. A legislação que rege o procedimento administrativo fiscal, Decreto nº 70.235, de 1972, art. 23, e alterações, determina que far-se-á a intimação por via postal, telegráfica, por meio eletrônico ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, não havendo previsão de as intimações serem dirigidas a procuradores.

6 Exigências mantidas.

| IRPJ | 2009 |
|--|---------------------|
| Valor tributável | 22.250.325,90 |
| Prejuízo no período | -14.102.892,07 |
| | 8.147.433,83 |
| Prejuízos Per Anteriores - compensação | -2.444.230,15 |
| Base de Cálculo | 5.703.203,68 |
| IRPJ - 15% | 855.480,55 |
| AIR | 546.320,37 |
| IRPJ a exigir | 1.401.800,92 |

| CSLL | 2009 |
|--|-------------------|
| Valor tributável | 22.250.325,90 |
| Prejuízo no período | -14.102.892,07 |
| | 8.147.433,83 |
| BC negativa Per Anteriores - compensação | -2.444.230,15 |
| Base de cálculo | 5.703.203,68 |
| CSLL a exigir - 9% | 513.288,33 |

6.1 ESTIMATIVAS MENSIS IRPJ, CSLL, NÃO RECOLHIDAS; MULTA ISOLADA

117. O autuante esclareceu no TVF:

13.2. Por não ter se confirmado situação prevista no Art. 230, Caput, do Dec. nº 3.000/99(RIR) em competências mensais de 2009, para a suspensão do pagamento do imposto, através de balanços ou balancetes mensais, conforme o que se concluiu dos exames fiscais que se descrevem neste relatório, impõe-se a aplicação de multa isolada determinada na Lei nº 9.430.

118. As estimativas mensais estão demonstradas à pág. 663, apuração com base na receita; portanto, os valores permanecem inalterados.

119. A demonstração das receitas se encontra à pág. 686 Estimativas Mensais, Base de Cálculo IRPJ e CSLL por estimativa - Débitos 2009.

Conclusão.

Voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, reduzindo as exigências para R\$1.401.800,92 de IRPJ e R\$513.288,33 de CSLL, mantendo a multa de ofício qualificada de 150%, e as multas isoladas sobre estimativas mensais não recolhidas.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los

Voto Vencedor

1. Em que pesem os argumentos apresentados pela Ilustre Colega Relatora, peço vênia, para, respeitosamente, divergir de seu voto por ter se operado a decadência no presente caso.

2. De acordo com a r. decisão recorrida, não se aplicaria o disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (“CTN”) ao caso concreto, pois não teria havido Lucro Real apurado pela Recorrente no ano de 2009, mas prejuízo fiscal indicado em LALUR e saldo negativo indicado na DIPJ 2010.

3. A douta autoridade julgadora considerou que não teria havido, por parte da Recorrente, qualquer antecipação de pagamento que pudesse ser objeto de homologação posterior pelo Fisco.

4. A r. decisão de piso considera que não se pode aplicar o conceito de pagamento às estimativas mensais compensadas ao longo de 2009, porquanto teriam natureza provisória e, por isso, não poderiam ser objeto de homologação.

5. No mais, a r. DRJ afastou a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, pois haveria indícios da ocorrência de fraude nas ações/omissões supostamente cometidas pela Recorrente.

6. Contudo, considero o crédito tributário ora exigido foi atingido pela decadência, nos termos do 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, pelas razões que serão a seguir expostas.

7. Inicialmente, cumpre salientar que tanto a autoridade fiscal como a autoridade julgadora não lograram êxito em comprovar que a Recorrente agiu de forma dolosa com o objetivo de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a fim de configurar a ocorrência de fraude, nos termos do artigo 72, da Lei nº 4.502/64:

Artigo 72. "Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento."

8. A r. decisão recorrida limita-se a fazer menção à suposta ocorrência de intuito doloso, o que, por si só, não é suficiente para os fins do que dispõe o artigo 150, § 4º, do CTN. Tal dispositivo é expresso ao mencionar que o prazo decadencial apenas não será contado da ocorrência do fato gerador “*se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*”

9. Nessa mesma linha, o E. Conselho Administrativo editou as súmulas CARF nº 14, 25 e 72, *verbis*:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da

multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: “A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64”.

Súmula CARF nº 72: “Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.”

10. Portanto, não há dúvidas de que, diante da ausência da comprovação de fraude por parte da Recorrente, deve ser aplicado ao caso concreto o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do CTN. Logo, a homologação do lançamento deve ser efetuada em até 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador.

11. No caso em análise, a d. autoridade fiscal pretendeu a cobrança de débitos de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário 2009. A Recorrente tomou ciência da lavratura dos autos de infração em 16/09/2015.

12. Ocorre que, entre o fato gerador dos tributos aqui exigidos (31/12/2009) e a ciência da lavratura do AIIM (16/09/2016) transcorreu mais de 5 (cinco) anos e, portanto, operou-se a decadência com a consequente extinção dos créditos tributários, nos termos do artigo 156, V, do CTN.

13. Ademais, com relação ao entendimento da r. decisão de piso de que não teria havido recolhimento de IRPJ e CSLL a homologar no ano de 2009, restou comprovado ter a Recorrente apurado IRPJ a recolher no mês de setembro e CSLL nos meses de junho, julho, setembro, outubro e novembro.

14. Os débitos apurados foram extintos por compensação com saldo negativo de IRPJ por meio de DCOMPs, conforme restou demonstrado na tabela de fls. 1259.

| Mês | IRPJ | CSLL | DCOMP nº |
|--------------|---------------------|---------------------|---|
| Jun/09 | | 14.331,42 | 30910.76711.140709.1.3.02-2692 (retificada pela PER/DCOMP nº 04867.99271.241110.1.7.02-8740) |
| Jul/09 | | 329.064,65 | 34259.63477.140809.1.3.02-9581 (retificada pela PER/DCOMP nº 03425.96347.714080.9.1.30-2958) |
| Set/09 | 1.220.640,02 | 452.824,06 | 11997.12430.151009.1.3.02-1570 (retificada pela PER/DCOMP nº 01199.71243.015100.9.1.30-2157) |
| Out/09 | | 1.417.066,88 | 26906.63408.131109.1.3.02-3731 (retificada pela PER/DCOMP nº 11807.71.965.241110.1.7.02.1006) |
| Nov/09 | | 453.329,12 | 39591.81594.290110.1.7.02-1003 |
| Total | 1.220.640,02 | 2.666.616,13 | |

15. Verifica-se que, no curso do ano de 2009 a Recorrente efetuou pagamentos, ainda que de forma indireta, no importe de R\$ 1.220.640,02 a título de IRPJ e de R\$ 2.666.616,13 a título de CSLL, por meio da apresentação de DCOMPs. Para demonstrar a composição em questão, cuidou de apresentar (i) cópia da DIPJ8 de 2009; (ii) cópia das DCTFs dos meses de junho, julho, setembro, outubro e novembro de 2009; (iii) cópia das DCOMPs; e (iv) Parecer

Técnico Crítico de Natureza Contábil elaborado pela “Porto&Reis Arbitragem, Consultoria e Perícia”.

16. Tais pagamento indiretos, portanto, devem ser levados em consideração quando da contagem do prazo decadencial.

17. É certo que, a compensação é meio de pagamento indireto, conforme, inclusive, já reconheceu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, em matéria tributária:

“EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COMPENSAÇÃO. PROVA DA NÃO REPERCUSSÃO. DESNECESSIDADE. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. NÃO INCIDÊNCIA DOS LIMITES FIXADOS PELAS LEIS NS. 9.032 E 9.129/95. (...)

*Em se tratando de compensação, uma vez existente por determinação legal, não é de boa técnica afirmar que, na hipótese de pagamento indevido por inconstitucionalidade, possa ocorrer qualquer tipo de restrição. **A compensação, sabem-nos todos, é pagamento indireto.** Como tal, tendo o contribuinte direito à restituição, é desarrazoado asserir que a ele seja negado usar de tal critério para compensar tributos devidos de uma só vez e de pronto. Afinal, ele, o contribuinte, é credor de uma dívida oriunda de uma obrigação fulminada com o vício de inconstitucionalidade. Esse entendimento prevaleceu no julgamento do EREsp n. 189.052/SP, relator Min. Paulo Medina, julgado em 12 de março de 2003.*

Embargos de divergência rejeitados.”

(EREsp 181.479/SC, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/06/2003, DJ 25/08/2003, p. 257). (destaques nossos)

18. Vejam que, assim como no pagamento direto em dinheiro, no caso da compensação o contribuinte vale-se de um ativo, o seu direito de creditório, para a adimplir sua obrigação.

19. A equivalência entre esses ativos permite que o sujeito passivo escolha como quer extinguir seus créditos tributários. Assim sendo, não pode o contribuinte que opta por quitar seus débitos tributários com dinheiro ter tratamento mais favorável daquele que escolhe pagar o tributo com seu direito de crédito.

20. Em consonância com o princípio da isonomia tributária, previsto nos artigos 5º, caput, e 150, inciso II, da Constituição Federal, se é aplicável o prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º, do CTN para a primeira situação (pagamento em dinheiro), também o é quando o contribuinte escolhe quitar seus débitos tributários por meio da compensação.

21. Com efeito, não procede o argumento das autoridades fiscais segundo o qual para as compensações de débitos tributário não haveria a homologação. É cediço que as duas formas de extinção do crédito tributário dependem de homologação posterior do fisco no prazo de 5 anos, sob pena de a Administração Fiscal se ver impedida de exigir diferenças que entenda cabíveis, em face dos efeitos da decadência.

22. A homologação do pagamento e da compensação pode ser verificada nos artigos 150, § 1º, do Código Tributário Nacional, e no artigo 74, § 2º, da Lei nº 9.430/96, respectivamente:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.”

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.” (destaques nossos)

23. Portanto, da leitura dos trechos acima, tem-se que tanto a compensação quanto o pagamento são formas de extinção do crédito tributário, sob condição resolutória de ulterior homologação.

24. Diante do exposto, tais pagamento indiretos devem necessariamente ser levados em consideração quando da contagem do prazo decadencial.

25. Assim, diante das circunstâncias fático-probatórias e técnicas apresentadas, considero aplicável o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do CTN. Tendo transcorrido mais de 5 anos da ocorrência do fato gerador dos débitos de IRPJ e CSLL em exigência, quando da ciência da autuação fiscal, deve ser reconhecida a ocorrência da decadência, com o consequente cancelamento dos autos de lançamento que deram origem ao presente processo administrativo.

26. Pelo exposto, acolho a preliminar de decadência para DAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, a fim de cancelar integralmente a exigência de IRPJ e CSLL, ano-calendário 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

Processo nº 19515.720944/2015-10
Acórdão n.º **1201-002.146**

S1-C2T1
Fl. 44
