



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721120/2017-29
ACÓRDÃO	1402-007.570 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de novembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	ITAU CORRETORA DE SEGUROS S.A. (ANTIGA MARCEP CORRETAGEM DE SEGUROS S.A) FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ/CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do imposto/contribuição, calculadas com base em estimativa. O não recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada. Exoneram-se os valores lançados que não restaram comprovados nos autos.

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO. CONDIÇÕES.

Considera-se postergada a parcela do imposto relativo a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior. Quando o lançamento é efetuado com o fundamento que houve redução indevida do lucro real causada por postergação de receitas, e a autuada durante o período de fiscalização afirmar que houve o diferimento do reconhecimento das receitas, compete à fiscalização, antes da autuação comprovar que esta informação é inverídica.

LUCRO REAL. REDUÇÃO INDEVIDA. POSTERGAÇÃO DAS RECEITAS. APURAÇÃO DO IMPOSTO.

O lançamento de crédito tributário com fundamento na redução indevida do lucro real em razão da postergação no reconhecimento das receitas, será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da postergação.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013

RECURSO DE OFÍCIO CONHECIMENTO

Somente pode ser conhecido o recurso de ofício quando o valor exonerado no julgamento de primeira instância administrativa for superior a R\$ 15.000.000,00, nos termos do art 34, Inciso I do PAF e Portaria MF nº 02/2023. Quando o julgamento resultar em exoneração abaixo deste montante, o recurso de ofício não deve ser conhecido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) não dar conhecimento ao recurso de ofício; ii) conhecer e dar provimento parcial ao recurso voluntário para ii.i) exonerar os créditos tributários de IRPJ e os seus reflexos, CSLL, PIS e COFINS; ii.ii) manter o valor remanescente das multas isoladas em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada.

Assinado Digitalmente

Alexandre labrudi Catunda – Relator e Presidente substituto

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alexandre labrudi Catunda (Presidente substituto), Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Elias da Silva Filho.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de créditos constituídos pela fiscalização, mediante a lavratura de autos de infrações, para lançamento de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o Pis/Pasep (Pis), no ano-calendário 2013, decorrentes de redução indevida do lucro real causada por postergação de receitas, além de multa por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada. Os valores dos créditos tributários foram lançados com o acréscimo de juros e multa de 75% quando aplicável.

Por bem retratar os fatos copio o Relatório do Acórdão nº 11-61.116 proferido pela 3ª Turma da DRJ/REC:

DO AUTO DE INFRAÇÃO

Contra MARCEP CORRETAGEM DE SEGUROS S.A. foram lavrados, em 14/11/2017, os autos de infração a seguir relacionados, referentes aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2013.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM REAIS

TRIBUTO	Fls.	Imposto/ Contrib.	Juros de Mora	Multa Proporcional	Multa Isolada	TOTAL
IRPJ	558-560	4.624.208,13	2.067.483,45	3.468.156,09	1.977.583,23	12.137.430,90
CSLL	567-569	1.664.714,92	744.294,04	1.248.536,19	1.786.925,02	5.444.470,17
PIS/PASEP	575-576	120.229,41	53.754,56	90.172,05	0,00	264.156,02
COFINS	581-582	554.904,97	248.098,01	416.178,72	0,00	1.219.181,70
TOTAL		6.964.057,43	3.113.630,06	5.223.043,05	3.764.508,25	19.065.238,79

De acordo com a descrição dos fatos (fls. 559-560) e do Termo de Constatação Fiscal - TCF (fls. 546 - 552) e Anexos, foram anotadas as seguintes infrações:

1) REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL - POSTERGAÇÃO DE RECEITAS/INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO (IRPJ/CSLL/PIS/COFINS):

O contribuinte, empresa de corretagem de seguros (CNAE 66.22-3/00 -corretores e agentes de seguros), efetuou indevidamente o diferimento de receitas de comissão pelo tempo de vida da apólice/contratos, totalizando, em 31/12/2013, R\$ 18.496.832,54, implicando, por conseguinte, em redução indevida do Lucro e, conseqüentemente, no recolhimento a menor do IRPJ, sendo que tal procedimento é atinente, apenas, à atividade de uma Seguradora, porquanto fica vinculada ao atendimento do segurado/contratante até o último dia de vigência do contrato, diferentemente da receita de comissão da venda do seguro, que está disponível juridicamente já por ocasião da venda do mesmo (artigo 43 do CTN), independentemente de qualquer evento futuro.

2) MULTA OU JUROS ISOLADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ/CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Caracterizada pela falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos (março/13 a novembro/2013) e balancete de suspensão (dezembro/2013).

IRPJ

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE	
Data de Referência	Multa Devida
31/03/2013	59.831,28
30/04/2013	83.967,61
31/05/2013	112.768,44
30/06/2013	44.196,78
31/07/2013	38.480,88
31/08/2013	317.690,10
30/09/2013	99.357,42
30/11/2013	38.296,21
31/12/2013	1.182.994,51
Total	1.977.583,23

CSLL

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE	
Data de Referência	Multa Devida
31/03/2013	75.185,20
30/04/2013	102.338,56
31/05/2013	134.739,49
30/06/2013	57.596,37
31/07/2013	51.165,99
31/08/2013	365.276,36
30/09/2013	119.652,10
30/11/2013	50.958,23
31/12/2013	830.012,72
Total	1.786.925,02

DA IMPUGNAÇÃO

A contribuinte, cientificada dos autos, apresentou a impugnação de fls. 595 a 606, alegando, em apertada síntese:

i) Que o diferimento de receita de comissão de corretagem, ao contrário do que aduz a autoridade fiscal, pode ser realizado por ela - sociedade corretora de seguros - igualmente como uma seguradora.

ii) Mas, caso esse não seja o entendimento, o que se admite apenas para fins argumentativos, à apuração realizada pela autoridade fiscal, deve ser aplicado o cálculo de postergação das receitas vinculadas às comissões recebidas pela Impugnante, pois elas foram oferecidas à tributação com o discutido diferimento (sobre o oferecimento à tributação das receitas de comissão de forma diferida, a própria autuante não controverte).

iii) Que não se pode acolher a duplicidade de penalidades de ofício sobre uma mesma infração, pois o valor tributado e que supostamente não foi recolhido, tanto fez parte do crédito tributário lançado de ofício e sobre o qual incidiu a multa de 75%, quanto foi utilizado a título de base de cálculo da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa. Cita a doutrina e a jurisprudência administrativa para embasar o seu pleito.

iv) Caso se entenda pela manutenção da multa de ofício isolada no patamar de 50%, que esta merece ser revista, em razão do equívoco cometido pela fiscalização no cálculo de sua respectiva apuração, especificamente à multa pelo não recolhimento de estimativa de CSLL nos períodos de 03/2013 a 09/2013 e 11/2013.

v) Que, de acordo com a Lei 9.430/96, apenas os débitos de tributos e contribuições é que se sujeitam aos juros de mora e não o valor da multa de mora.

DA SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA (Fls. 668 a 672)

Em virtude da legislação relacionada à matéria, em entendimento expressado no Parecer Cosit nº 02, de 28 de agosto de 1996, e na impugnação apresentada, além dos princípios da administração pública (Legalidade, Impessoalidade e Eficiência) e, principalmente, o da Verdade Material, requereu-se, à autoridade autuante

(DEFIS/SP/DIFIS II), com anuência do presidente da 3ª Turma da DRJ/REC, por meio do despacho nº 4.244, de 07 de março de 2018, com base nos documentos contábeis e fiscais da contribuinte:

(i) informar se houve pagamento espontâneo dos tributos diferidos em período-base posterior;

(ii) em caso afirmativo, efetuar os cálculos de diferença de tributos, com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções, pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do tributo adicionado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito;

(iii) acrescentar outras informações e/ou documentos julgados relevantes para a solução da lide e

(iv) cientificar o sujeito passivo, para que, no prazo legal, possa aditar sua defesa, restrita esta à matéria objeto da diligência.

DA DILIGÊNCIA (Fls. 681 a 685)

A DRF/SP, por meio do Termo de Diligência Fiscal de fls. 681 a 685, em atendimento à diligência acima solicitada, respondeu, nos seguintes termos:

Respondendo às solicitações do julgador:

- (1) Do exposto acima, pode-se inferir que não houve a contabilização da realização da Receita Diferida pelo seu montante total de R\$ 18.569.452,60 no período-base seguinte/posterior. Houve a realização de receitas diferidas, conforme último demonstrativo de R\$ 10.018.824,92. Não há como inferir que a receita realizada no período *a posteriori*, seja referente ao período imediatamente anterior, o saldo total da conta do Passivo 5.1.1.10.00-4 - Rendas Antecipadas ou Receita de Exercícios Futuros em 31.12.2014 era de R\$ 187.268.257,14. O contribuinte não paga espontaneamente o que não escritura e/ou declara;
- (2) Sem efeito;
- (3) Todas as informações relevantes estão no presente Termo e documentos anexados ao Processo;
- (4) Mantenho os valores lançados no Processo Administrativo Fiscal sob nº: **19515.721120/2017-29**, face ao já descrito acima.

Considerando as solicitações no Despacho em questão, foi lavrado este Termo de Diligência Fiscal conclusivo para ciência do contribuinte, para que este se manifeste junto à fiscalização, no prazo de 30 dias, da data da ciência do presente Termo.

Cabe ressaltar, que fica ressalvado o direito da Fazenda Nacional em promover novas averiguações no período fiscalizado, não só em relação ao imposto fiscalizado, como também a outros impostos e/ou contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, na mesma pessoa ou em outras, físicas ou jurídicas, relacionadas de alguma forma com os atos ou fatos administrativos praticados pelo contribuinte e que possam conter qualquer interesse tributário, podendo constitui-los no prazo decadencial, na forma da legislação de regência.

Embasando as respostas acima, a autoridade *a quo* teceu, no mesmo termo, as seguintes considerações:

1. O contribuinte, empresa de Corretagem de Seguros (CNAE: 66.22-3/00), conforme Termo de Constatação – IRPJ e Reflexos (fls. 546 a 553) e Anexos, efetuou, indevidamente, o diferimento das Receitas de Comissões *pro rata temporis*, pelo tempo de vida de cada apólice, sob o argumento de que, mesmo após a emissão desta, a prestação de serviços de corretagem não se extingue, persistindo a intermediação;

2. Para fiscalização, após a venda e emissão da apólice, a Corretora não efetua mais prestação de serviços, para com o segurado, sendo que qualquer assistência para com este, após a emissão, ocorre por liberalidade da Corretora, por conta da fidelização do cliente, voltada para anos posteriores. A Seguradora, esta sim, tem a prerrogativa do atendimento ao segurado/cliente no decorrer de todo o período da apólice;

3. O contribuinte manteve o *modus operandi*, nos anos-calendário seguintes, em relação à contabilização das comissões de seguros, como se fosse uma Seguradora;

4. De acordo com a resposta do contribuinte na CRT_UAF_098_2017, o modelo contábil abaixo (fls. 436) demonstra o diferimento das Receitas de Comissões de Seguros. É efetuado um lançamento a crédito do valor total da apólice na conta de Passivo – Receita de Exercícios Futuros 5.1.1.10.00-4, em contrapartida do mesmo valor a débito na conta de Comissão Diferida (Receita de Comercialização Diferida de Seguros) - 7.1.7.99.00-3/0051. Este valor é apropriado mês a mês, a crédito da conta de Receita de Comercialização Diferida de Seguros, durante toda a vida da apólice (*pro rata temporis*).

...

5. Em 31.12.2013, o montante diferido totalizou R\$ 18.496.832,54, o que implicou na Redução Indevida do Lucro e recolhimento a menor do IRPJ e Reflexos. O saldo inicial da conta de passivo 5.1.1.10.00-4 - Rendas Antecipadas em 01.01.2013 era de R\$ 143.729.448,44 e o saldo final de R\$ 162.298.901 (total diferido = 162.298.901 - 143.729.448,44 = 18.496.836,54). No ano-calendário de 2014, este valor só veio a aumentar, em 31.12.2014, o saldo final era de R\$ 187.268.257,14, ou seja, mais um diferimento para o ano seguinte no montante de R\$ 24.969.356,00 (187.268.257,14 - 162.298.901). O saldo final da conta de Passivo, 5.1.1.10.00-4 - Rendas Antecipadas ou Receita de Exercícios Futuros em 31.12.2014 era R\$ 187.268.257,14, sendo que esta conta nem deveria existir na contabilidade do contribuinte, por não ser admitido o diferimento da receita no seu tipo de atividade;

6. De acordo com a resposta do contribuinte CRT_UAF_151_2016, item 18, foi apresentado Demonstrativo de Resultados (opção 1, versão 3), de 08.06.16, (fls. 392 a 423), no qual as contas de resultado: 7307.412.000.000-2, 7307.803.000.000-2 e 7391.641.000.0003-3, correspondem às parcelas da conta 7.1.799.00-3/0051, Variação de Receita de Comercialização Diferida de Seguros (Resultado Diferido, extraído da DRE apresentada, fls 534) esta última faz contrapartida para a conta do Passivo descrita no item 5.

7. A partir dos SPED-ECD apresentados pelo contribuinte, relativos aos anos-calendário de 2013/2014 e das contas citadas no item 6, esta fiscalização elaborou os modelos abaixo, respectivamente, para os anos-calendário de 2013 e 2014, com a Movimentação Mensal entre as Receitas Diferidas e as Receitas Realizadas mensais:

DA IMPUGNAÇÃO

A interessada apresentou impugnação (fls. 686 a 691), alegando, em síntese:

1- Que, diferentemente do afirmado pela autoridade fiscal, a contabilização do valor da comissão, no momento da efetiva venda do seguro, não se dá somente pela contrapartida do lançamento a crédito no passivo de receita de exercícios futuros com o débito na conta de resultado (comissão diferida, subconta de receita de comercialização de seguros). Referido lançamento contábil é apenas uma parte da contabilização das comissões, sendo que, conforme já informado na resposta ao termo de intimação (Doc.03) e planilha acostada (Doc.04), além da contabilização acima descrita, é também efetuada, no mesmo momento, lançamento do valor da comissão a débito em Contas a Receber em contrapartida a crédito em conta de Receita de Comissão de Seguros (conta de resultado):

Na efetivação da venda de seguro:

D - Contas a Receber

C - Receitas de Comissão de Seguros

D - Receitas de Comissões de Seguros diferida

C - Resultado de Exercícios Futuros

No reconhecimento mensal da receita diferida:

D - Resultado de Exercícios Futuros

C - Receitas de Comissões de Seguros diferida

Dessa forma, no momento da efetivação da venda do seguro, o valor da comissão é lançada tanto no Ativo como no Passivo da Impugnante e o reconhecimento do referido valor em conta de resultado, durante o prazo do contrato, se caracteriza como receita realizada e compõe a base de cálculo de todos os tributos lançados.

2 - Assim, forçosa se torna a análise de todos os registros contábeis e não apenas parte deles, e se chegará à conclusão diversa do Relatório de Diligência.

3- Se o diferimento das receitas não for admitido para corretoras, deve ser aplicado o cálculo de postergação das receitas vinculadas às comissões auferidas pela impugnante, pois elas foram oferecidas à tributação.

4- Que a conclusão do Relatório de Diligência de que não houve a contabilização da realização de receita diferida em período posterior se baseou exclusivamente no aumento do valor registrado na conta passiva de receita de exercícios futuros, enquanto tal aumento decorreu simplesmente de novas contratações no ano de 2014 e não porque deixou de registrar em sua conta de resultado as receitas diferidas como receitas realizadas.

5- Que houve o reconhecimento contábil (conta de resultado), como receita contabilizada, do valor diferido em 2013 na conta passiva de receita de exercícios futuros.

6- Que o relatório de diligência não analisou toda a cadeia contábil e não comprova, em nenhum momento, a suposta ausência de contabilização da realização da receita diferida.

7- Que, para comprovar a devida contabilização, requer dilação de prazo para que demonstre, em até 45 dias, de modo analítico e claro, a contabilização das receitas diferidas em 2013 como receitas realizadas em conta de resultado nos exercícios seguintes, visto que até o presente momento a fiscalização não havia questionado o oferecimento à tributação das receitas reconhecidas de forma diferida, sendo que a autuação se baseou exclusivamente no fato de que o diferimento de receitas só pode ser realizado por Seguradoras e não por Corretoras de Seguros.

É o que importa relatar.

A 3ª Turma da DRJ/REC julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada prolatando as seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ/CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do imposto/contribuição, calculadas com base em estimativa. O não recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada. Exoneram-se os valores lançados que não restaram comprovados nos autos

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL.CONCOMITÂNCIA.

É cabível a aplicação da multa exigida em face do não recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente ao IRPJ devido e não pago ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO. CONDIÇÕES.

Considera-se postergada a parcela do imposto relativo a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior. A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto em período base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto correspondente, com os devidos acréscimos legais. Ajuste que deve ser comprovado e não apenas alegado

LANÇAMENTOS REFLEXOS (CSLL, PIS e COFINS)

Aplica-se às exigências ditas reflexas, o decidido em relação à exigência matriz devido a íntima relação de causa e efeito entre elas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA

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

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2013 JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais necessárias e suficientes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2013 JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

O contribuinte foi cientificado por meio eletrônico através de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 26/12/2018 (fl 767) e apresentou recurso voluntário (fls. 770/786) em 24/01/2019, conforme "TERMO DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA", fl 768, alegando em síntese que:

- Houve legalidade da apuração realizada com o diferimento das Receitas
- Houve postergação do pagamento do imposto.
- Impossibilidade de cobrança da Multa Isolada lançada concomitantemente com a Multa de Ofício

VOTO

Conselheiro **Alexandre Iabrudi Catunda**, Relator

Tempestividade e admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e, por preencher todos os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Do recurso de ofício

Em virtude da exoneração parcial do crédito tributário de CSLL lançado no valor de R\$ 2.537.584,05 foi interposto pelo Presidente da 3ª Turma da DRJ/REC recurso de ofício nos termos do art 34, Inciso I, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, Decreto do Processo Administrativo Fiscal (PAF):

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Portaria MF nº 02/2023, atualmente vigente, estabelece que o Recurso de Ofício será impetrado quando a decisão de primeira instância exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

De acordo com a Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

O montante total exonerado pela decisão de primeira instância soma R\$ 2.013.007,23, correspondente ao somatório dos valores exonerados relativos ao lançamento da multa isolada do IRPJ e da CSLL de dezembro de 2013, de R\$ 1.182.994,51 e R\$ 830.012,72, respectivamente, conforme trecho do Acórdão recorrido, abaixo destacado:

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, por maioria de votos, considerar procedente em parte a impugnação, para:

a) Exonerar R\$ 1.182.994,51 (um milhão, cento e oitenta e dois mil, novecentos e noventa e quatro reais e cinquenta e um centavos), relativos ao lançamento de multa isolada do IRPJ (dez/2013), e R\$ 830.012,72 (oitocentos e trinta mil, doze reais e setenta e dois centavos), relativos ao lançamento de multa isolada do CSLL (dez/2013);

Ocorre que, de acordo com a atual norma vigente para apreciação do recurso de ofício é a Portaria MF nº 02/2023, estabelecendo o valor de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) para interposição de recurso de ofício. Ocorre que total exonerado foi em valor inferior, como é demonstrado acima.

Desta maneira, não deve ser conhecido o recurso de ofício interposto pelo Presidente da 3ª Turma da DRJ/REC, por esse motivo deixo de apreciá-lo.

Do mérito

O auto de infração foi lavrado em razão de a fiscalização ter entendido que o procedimento de diferimento das receitas relativas a comissões sobre corretagem de seguros adotado pela recorrente para a apuração do lucro real estaria infringindo as leis tributárias.

Abaixo destaco trecho do TVF em que é destacado o procedimento contábil adotado pela recorrente com relação às receitas relativas a comissões na intermediação nas vendas de seguro e a discordância da autoridade fiscal com o seu diferimento contábil no período de duração do contrato do seguro:

Em resposta de 28.03.2017, através da CRT UAF 098/2017, a Marcep esclarece que:

“No tocante às receitas de comissão e corretagem contidas na linha de prestações de serviços-mercado interno (atividade principal da Marcep), realiza o registro contábil com base no item 13 do apêndice A- comissões de agentes de seguros e nos artigos 20 e 21 do CPC 30, que determinam que a receita deve ser reconhecida nos períodos contábeis em que os serviços são prestados.

Diante disso, a receita da Marcep é reconhecida considerando a vigência dos contratos/apólices e, assim, parte da receita é diferida para apropriação por competência, isto é, em linha com a prestação de serviços da Marcep que atua

até o final da operação contratada. Assim, considerando que parte da receita contabilizada no período é diferida, os lançamentos são efetuados na conta do passivo (Receita de Exercícios Futuros) para posterior apropriação ao longo da prestação do serviço”.

Portanto, a contribuinte difere seus resultados de comissão, sob argumentação de que após o momento da emissão da apólice, a atividade de corretagem não se extingue, persistindo a intermediação, o que implica no lançamento contábil das comissões recebidas (conta 7.1.7.99.00-3/0051) na conta de Resultado de Exercícios Futuros com apropriação em conta de resultado pro rata tempore.

Ocorre que tal procedimento, no entanto, se refere à atividade de uma Seguradora, a qual firma contrato e fica vinculada ao atendimento deste (caso de sinistro), até o último dia de vigência do mesmo, isto é, as receitas, ainda que recebidas antecipadamente, ficam vinculadas ao contrato por prazo determinado. Assim, o reconhecimento destas no resultado do exercício é feito pro rata tempore. Isto, porque a Seguradora ficará sujeita ao desembolso do valor segurado na ocorrência de evento futuro.

Porém, isto não ocorre com a Corretora de Seguros, visto que sua comissão independe de qualquer evento futuro, ou seja, no momento da venda do seguro, ela já tem direito à sua comissão, pois a prestação de serviços refere-se unicamente à venda do seguro. A receita de comissão está disponível juridicamente por ocasião da venda (artigo 43 do CTN). O corretor de seguros pode, por sua liberalidade, para fins de fidelidade do cliente, eventualmente, prestar alguma assistência durante o período da apólice, após a venda, como o encaminhamento de documentos, contratação de consertos em oficinas, mas todos os encargos do contrato correm por conta da Seguradora, que deve manter o procedimento contábil de reconhecimento de receitas pro rata tempore.

O agente autorizado de seguros atua no mercado representando o Segurador, e “presumem-se seus representantes para todos os atos relativos aos contratos que agenciarem (artigo 775 do Código Civil)”. Por outro lado, o corretor de seguros, sem perder a característica de intermediário, atua no mercado como representante do segurado, comprando seguro para este, entre as diversas seguradoras (artigos 722 a 727 do Código Civil).

Pelo texto acima destacado, o entendimento da autoridade fiscal que lavrou o auto de infração é que o procedimento do diferimento das receitas durante a vigência do seguro contratado é permitido são aquelas relativas às auferidas pela própria empresa seguradora. Complementa ainda que o serviço de intermediação na venda de seguros para o segurado se extingue no momento da realização da venda e que eventuais serviços prestados em momento posterior são realizados por mera liberalidade da empresa. Desta forma não seriam serviços atrelados aos contratos de seguro.

Por sua vez, a recorrente alega, repisando em linhas gerais os mesmos argumentos trazidos na impugnação, que a corretagem de seguros é uma atividade regulada pela

Superintendência de Seguros Privados — SUSEP, nos termos do Decreto-Lei nº 73/1966. Acrescenta que em virtude do estabelecido no art. 122¹, deste decreto, além do art 1º da Circular SUSEP nº 429/2012², “ a corretagem de seguros diz respeito à prestação de serviço realizado por pessoa física ou jurídica que atuam como intermediadores legalmente autorizados a angariar e promover contratos de seguros entre as sociedades seguradoras e público consumidor em geral, ficando à disposição do segurado durante a vigência do contrato de seguro celebrado”. Assim, conclui que “, é certo que receita com a comissão de seguros paga ao corretor estará, obviamente, atrelada à vigência do contrato perante a sociedade seguradora”.

Ressalta também que a Circular SUSEP nº 2/1991, alterou o plano contábil aplicável às sociedades corretoras de seguros, passando a prever expressamente que as receitas provenientes da comissão sobre os contratos de seguros serão contabilizadas, pelo seu valor total, quando da emissão da apólice de seguro, e reconhecidas pró-rata temporis, nos resultados, em função do prazo de vigência dos contratos de seguros

Cita adicionalmente o Pronunciamento Técnico CPC nº 30 (CPC 30), que permitiria o diferimento no reconhecimento das receitas de comissão aos agentes de seguro.

Sobre esta matéria assim decidiu a DRJ/REC:

A impugnante alega, sem discordar sobre o contexto da autuação, que ao contrário do que aduz a autoridade fiscal, o diferimento das receitas de comissão de corretagem pode ser realizado por ela (sociedade corretora de seguros), igualmente como uma seguradora.

Acrescenta que, pelo seu objeto social, sujeita-se às regras da Superintendência de Seguros Privados - SUSEP, consoante disciplinamento do Decreto-Lei nº 73/1966, e, nos termos do art. 122 do referido Decreto-Lei e do art. 1º da Circular SUSEP nº 429/2012, a corretagem de seguros diz respeito à prestação de serviço realizado por pessoa física ou jurídica que atuam como intermediadores legalmente autorizados a angariar e promover contratos de seguros entre as sociedades seguradoras e público consumidor em geral, ficando à disposição do segurado durante a vigência do contrato de seguro celebrado, e por este único motivo, é certo que receita com a comissão de seguros paga ao corretor estará, obviamente, atrelada à vigência do contrato perante a sociedade seguradora.

Não há como acolher a pretensão da interessada.

Primeiramente, mesmo sem possuir qualquer valor para fim de interpretação da legislação tributária, contrariamente ao que a impugnante alega, não há em todo

¹ Art 122. O corretor de seguros, pessoa física ou jurídica, é o intermediário legalmente autorizado a angariar e promover contratos de seguro entre as Sociedades Seguradoras e as pessoas físicas ou jurídicas de Direito Privado.

² Art. 1º O registro e as atividades de corretagem de seguros realizadas no país ficam subordinadas às disposições desta Circular.

Parágrafo único. O corretor de seguros e a sociedade corretora de seguros são os intermediários legalmente autorizados a angariar e promover contratos de seguro entre as sociedades seguradoras e o público consumidor em geral e seu registro obedecerá às instruções estabelecidas na presente Circular.

Decreto-Lei nº 73/1966 e na Circular SUSEP nº 429/2012 dispositivo que a obrigue a ficar à disposição do segurado durante a vigência do contrato de seguro celebrado entre a seguradora e o segurado, tratando-se, portanto, a sua disponibilidade perante o segurado, de simples deliberação por interesse próprio.

Quanto à citada Circular SUSEP nº 2/1991, como bem ressaltou a impugnante, independentemente da análise de sua aplicação às empresas corretoras de seguros e de sua validade na esfera tributária, foi revogada pela Circular SUSEP nº 141, de 09 de outubro de 2000.

Necessário ainda fazê-la lembrar que as regras por ela citadas dizem respeito às Sociedades Seguradoras, as quais não se confundem com as Sociedades Corretoras de Seguros, que se enquadram como Agentes Autônomos de Seguros, "intermediadoras de negócios", como bem salienta o art. 122 do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, como também o item 40 do Boletim Central Extraordinário nº 21 (BCE 21/93), emitido em 25 de fevereiro de 1993, pela Coordenação do Sistema de Tributação (COSIT) da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Ainda mais, por se tratar de uma exceção à regra geral, no caso, para reconhecimento de receita, a legislação tributária exige a discriminação da pessoa jurídica que se sujeita à exceção prevista em legislação específica, o que apenas ocorreu para as Sociedades Seguradoras sem incluir as Sociedades Corretoras de Seguros.

Como se pode observar pelo texto acima destacado, a instância julgadora de primeiro grau não deu razão a interessada, sobre este ponto, em razão de que não havia qualquer dispositivo, em todo o texto do Decreto-Lei 73/66 e da Circular SUSEP nº 429/2012 que obrigue às empresas corretoras de seguros a prestar serviços aos segurados durante a vigência do contrato, principal linha de argumentação adotada pela recorrente.

Além disso, outra norma citada pela recorrente, a Circular SUSEP nº 2/1991, não merece maiores considerações, pois já se encontrava revogada a época do fato gerador, conforme a própria recorrente afirma:

18. Nesse passo, assevera o acórdão que "[...] quanto à citada Circular SUSEP nº 2/1991, [...] independente da análise de sua aplicação às empresas corretoras de seguros e de sua validade na esfera tributária, foi revogada pela Circular SUSEP nº 141, de 09 de outubro de 2000 [...]".

19. Todavia, a Recorrente, desde sua impugnação, reconhece a revogação da norma acima.

20. Contudo, em que pese a revogação da norma expedida pela Superintendência de Seguros Privados, a inteligência normativa para o procedimento contábil em questão (diferimento de receitas com comissão de corretagem de seguros) permanece inclusive por conta do previsto no artigo 19 da Circular SUSEP nº 429/2012.

Por fim, o CPC 30, que não foi mencionado na impugnação, mas utilizado como linha argumentativa no recurso voluntário, embora regule como deve ser feito o reconhecimento das receitas de comissão para agentes de seguro, não serve como fundamento para o procedimento adotado pelo recorrente, como será demonstrado a seguir.

O objetivo do CPC 30 é *“estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos”*.

Esclarece, ainda, que *“para fins de divulgação na demonstração do resultado, a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades”*.

Sobre as comissões de agentes de seguro, regulou da seguinte maneira:

13. Comissões de agentes de seguros.

Comissões recebidas ou a receber que não requeiram que o agente preste serviços adicionais à venda devem ser reconhecidas como receita pelo agente na data do efetivo início ou renovação das respectivas apólices. No entanto, se for provável que o agente venha a ser obrigado a prestar serviços adicionais durante o período de vigência da apólice, a comissão, ou parte dela, deve ser diferida e reconhecida como receita durante o período em que a apólice estiver em vigor.

Pelo dispositivo acima é admitido o diferimento no reconhecimento das receitas recebidas pelo agente as comissões na venda de seguros, durante a vigência da apólice.

No caso em questão temos que a recorrente afirma que, após a venda das apólices, presta serviços de apoio aos segurados (pessoas físicas ou jurídicas adquirentes), desta forma entende como correto o reconhecimento das receitas das comissões nas vendas de seguros enquanto durar a vigência das apólices.

Ocorre que, como já destacado, somente pode ser diferida aquela receita decorrente das atividades operacionais da empresa.

Neste sentido, temos que, de acordo com as informações trazidas pela recorrente, a empresa, após a realização da venda das apólices de seguro *“fica à disposição do segurado durante a vigência do contrato de seguro celebrado”*. Assevera que este apoio ao segurado estaria atrelado a obrigações exigidas por normas infralegais, fato este já afastado pela decisão recorrida, pois as normas citadas pela recorrente não preveem esta obrigação.

Também não há em seu estatuto social, como uma de suas atividades, a prestação de serviços ao segurado no pós-venda.

CAPÍTULO II – OBJETO SOCIAL

Art. 2º - A Companhia tem por objeto a intermediação, angariação, administração e corretagem de seguros de danos e de pessoas, de planos previdenciários, de saúde, odontológicos e de títulos de capitalização, bem como a oferta de produtos e serviços relativos à assistência técnica e a manutenção de relacionamento com sociedades autorizadas a fornecer tais produtos e serviços. Além disso, poderá intermediar, gerir e assessorar negócios no país ou exterior, incluindo serviços de suporte relacionados à corretagem de seguros e estabelecimento de parcerias com empresas para indicação de clientes.

Além disso, os valores recebidos a título de comissão não são pagos pelo segurado, mas pela seguradora, portanto, a prestação de serviços durante a vigência da apólice a que alude o item 13 do CPC 30 como passível de diferimento da receita, refere-se aquele prestado à seguradora, não ao segurado, pois deste último não recebe qualquer valor. Isto porque, os valores pagos pelo segurado são feitos à seguradora que remunera o agente de seguro pela sua intermediação na venda por meio das comissões.

Não há, por parte do segurado, qualquer obrigação financeira em relação ao agente de seguro que gere receita, sua remuneração é exclusivamente oriunda da prestação de serviços executados à seguradora.

Conforme já explanado o CPC 30 dispõe sobre o momento do reconhecimento daquelas receitas relacionadas às atividades operacionais da empresa.

Neste sentido, as atividades de apoio ao segurado não são operacionais da recorrente, uma vez que não constam em seu Estatuto Social. Ainda que constassem, não há receitas vinculadas a essas atividades, pois não são remuneradas pelos seus beneficiários.

Somente pode ser admitido o diferimento no reconhecimento das receitas de comissionamento durante a vigência das apólices de seguro, se nesse período, houvesse, comprovadamente, a prestação de serviços à empresa seguradora, fonte pagadora dos recursos remetidos a empresa de corretagem. No entanto, não há qualquer tentativa de comprovação neste sentido.

Sendo assim, correta a fiscalização em não admitir o procedimento adotado pela recorrente no diferimento do reconhecimento das receitas de comissionamento na venda de seguros.

Outro aspecto apontado pela recorrente é o cancelamento do auto de infração em razão que não foi comprovado a postergação indevida, fundamento dos lançamentos efetuados. Embora este tema não tenha sido trazido pela recorrente em sua impugnação, esta matéria foi levantada pelo Relator do Voto vencido do Acórdão recorrido:

DA REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL - POSTERGAÇÃO DE RECEITAS/INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO (IRPJ & REFLEXOS)

Contra o contribuinte em questão pesa lançamento por "INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO - INFRAÇÃO: REDUÇÃO DO LUCRO REAL CAUSADA POR POSTERGAÇÃO DE RECEITAS ", resultando no recolhimento a menor de IRPJ, em 31/12/2013, no montante de R\$ 4.624.208,13.

Enquadramento Legal: Art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 273 e 274 do RIR/99.

A premissa para a consideração da postergação do IRPJ, assim como dos demais tributos lançados, foi o diferimento de receitas de comissão pelo tempo de vida da apólice/contratos, fato "defendido" pela própria contribuinte em sua impugnação.

Não é por demais ressaltar que a ação fiscal e o conseqüente lançamento visa à comprovação da ocorrência de determinado fato real que materializaria uma determinada hipótese tributária definida em norma. Nesse contexto, deve a fiscalização, de forma clara e consente com a legislação de regência, montar os limites da autuação em todos os seus aspectos e demonstrar de forma inequívoca a subsunção de tal fato à norma aplicável. É um exercício técnico e intelectual, que se volta para a ocorrência do fato gerador, delineando este em todos os seus contornos, em franca homenagem ao princípio da legalidade, ex vi do art. 142, CTN, o que não ocorreu no presente caso.

Assim dispõe a legislação específica atinente ao lançamento:

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

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

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

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

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

Essa mesma matéria já foi objeto de atos normativos da Secretaria da Receita Federal, estabelecendo procedimentos a serem observados na determinação do imposto devido.

Nesse sentido, o Parecer Normativo CST nº 57, publicado no DOU nº 200, de 18 de outubro de 1979, firma procedimentos relativamente aos efeitos fiscais em face de lançamentos contábeis efetivados em período-base diverso daquele a que competem os respectivos fatos, em consonância com o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977. Desse Parecer, cabe transcrever o seguinte trecho:

“5.2 – Assim, na hipótese de inobservância na escrituração do regime de competência (pré-requisito), a correção do lucro real do exercício da contabilização implica, de modo obrigatório, retificação do lucro real do período competente (comando), a fim de que o regime prescrito na lei seja observado em ambos os exercícios (finalidade). O comando inserido no parágrafo visa, em última análise, impedir que o regime de competência seja parcialmente aplicado, com prejuízo para o Fisco (§ 5º) ou para o contribuinte (§ 6º). Operada a retificação do lucro real (e, pois, do imposto) num exercício, impõe-se, de modo obrigatório, a correção no outro, tanto da base quanto do imposto.

5.3 – O destinatário da disposição é a própria Administração Tributária. Com efeito, a correção do lucro real, objeto do parágrafo, não constitui um fim em si.

Ela se impõe por seus efeitos tributários, o imposto e acréscimos, de que se ocupam os parágrafos subseqüentes. Ora a retificação de bases de cálculo e as conseqüentes correções de créditos tributários são atos que, integrados, configuram lançamento, atividade privativa da Administração Tributária (art. 142 da Lei nº 5.172, de 25/10/66 – CTN). Em suma, o parágrafo 4º está a dizer que se a administração mediante fiscalização, direta ou indireta, ou mesmo por denúncia espontânea, apurar inexatidão, quanto ao período de competência, num determinado exercício, não poderá restringir a este a correção. Ela deverá se estender também ao outro.”(grifou-se)O Parecer Normativo COSIT nº 02, de 28 de agosto de 1996, complementando o Parecer Normativo CST nº 57, de 1979, e igualmente se referindo ao artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, prescreve:

“5.2 - O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.

5.3 - Chama-se à atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2. Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar

postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postergado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em que houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência;

b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;

c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o período-base de término da postergação;

e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;

f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;

g) apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.” Com fulcro na legislação acima transcrita, foi solicitado à (DEFIS/SP/DIFIS II), por meio do despacho nº 4.244, de 07 de março de 2018, informar se houve pagamento espontâneo dos tributos diferidos em período-base posterior e, em caso, afirmativo, efetuar os cálculo de diferença de tributos, com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções, pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do tributo adicionado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito.

Cabe aqui salientar que a contribuinte contabilizou lucro líquido em 2014 de R\$ 288.687.993,96 (registro L300 da ECF/2015 (AC 2014), lucro Real em 2014 de R\$ 303.560.107,54 (registro M300), tanto é que apurou IRPJ (Imposto + adicional) na ordem de R\$ 75.866.026,88, consoante Registro N630, telas anexadas a seguir:

(Telas dos registros mencionados acima)

Em função de tais fatos, da legislação citada e demais princípios que regem a atividade da Administração Pública, a autoridade fiscal lançadora foi convocada a informar o fato que caracterizaria a postergação dos tributos (data de pagamento espontâneo dos tributos diferidos) e, em consequência, a diferença de tributos, com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções, pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do tributo adicionado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito, tendo a mesma respondido que "Não há como inferir que a receita realizada no período a posteriori, seja referente ao período imediatamente anterior,..." e, ainda que "O contribuinte não paga espontaneamente o que não escritura e/ou declara" (sic!).

Assim, não se tratando os autos de omissão de receitas e sim, consoante descrito e fundamentado legalmente nos autos pela autoridade fiscal lançadora de postergação de receitas e, principalmente, consoante estabelece toda a legislação em referência, não evidenciada a postergação dos tributos e o cálculo da diferença de tributos "recolhida", considerando-se o período-base de competência e o do efetivo recolhimento, caracteriza o uso indevido de hipótese legal-tributária que não a especialmente destinada ao fato tido como infracional (inobservância do regime de competência).

Voto, portanto, no sentido de considerar improcedente o lançamento de IRPJ relativo à Inobservância do regime de escrituração - Postergação.

Saliente-se que igual sorte sofrem as exigências relativas aos lançamentos decorrentes (CSLL, PIS e COFINS), pois, por dizerem respeito a tributos constituídos com base no mesmo fato, devem acompanhar o que ficou decidido quanto ao IRPJ.

Pelo exposto pelo voto vencido do Acórdão recorrido, em razão de a fiscalização ter lavrado o auto de infração com fundamento na redução do lucro real causada pela postergação de receitas e em vista disso deveria ter apurado o imposto devido em observância dos ditames do art 273 do RIR/99, vigente a época do fato gerador.

De acordo com o indigitado artigo, no primeiro parágrafo, o lançamento decorrente da inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito.

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

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

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

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

Vale dizer que a postergação de receitas foi o fundamento utilizado para lavratura do auto de infração:

**INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO
INFRAÇÃO: REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL CAUSADA POR POSTERGAÇÃO DE RECEITAS**

O contribuinte reduziu indevidamente o Lucro Real em virtude de postergação no reconhecimento de receitas tributáveis, resultando no recolhimento a menor do IRPJ, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2013	18.496.832,54	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 273 e 274 do RIR/99

Neste sentido, é de se concluir que a autoridade fiscal, com os elementos contantes nos autos, obtidos durante o procedimento de fiscalização, chegou à conclusão de que as receitas que deveriam ser reconhecidas no ano calendário fiscalizado o foram em outro período de apuração em razão da postergação do reconhecimento das receitas.

Desta forma, teria como obrigação deduzir do valor lançado o imposto pago em decorrência desta postergação.

Verificando a ausência deste procedimento de cálculo a DRJ/REC determinou a realização de diligência para apuração do correto valor a ser lançado, nos seguintes termos:

Assim, em virtude dos princípios da administração pública (Legalidade, Impessoalidade e Eficiência) e, principalmente, o da Verdade Material, recomendo baixar o processo em diligência para que a DEFIS/SP/DIFIS II, com base nos livros e documentos contábeis e fiscais da contribuinte:

(i) Informe se houve pagamento espontâneo dos tributos diferidos em período-base posterior;

(ii) Em caso afirmativo, efetue os cálculo de diferença de tributos, com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções, pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do tributo adicionado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito;

(iii)- Acrescente outras informações e/ou documentos julgados relevantes para a solução da lide e

(iv) Cientifique o sujeito passivo, para que, no prazo legal, possa aditar sua defesa, restrita esta à matéria objeto da diligência.

As conclusões da diligência foram consubstanciadas no Termo de Diligência de fls 681/685 e apresentou as seguintes respostas aos quesitos acima apontados:

Respondendo às solicitações do julgador:

- (1) Do exposto acima, pode-se inferir que não houve a contabilização da realização da Receita Diferida pelo seu montante total de R\$ 18.569.452,60 no período-base seguinte/posterior. Houve a realização de receitas diferidas, conforme último demonstrativo de R\$ 10.018.824,92. Não há como inferir que a receita realizada no período *a posteriori*, seja referente ao período imediatamente anterior, o saldo total da conta do Passivo 5.1.1.10.00-4 - Rendas Antecipadas ou Receita de Exercícios Futuros em 31.12.2014 era de R\$ 187.268.257,14. O contribuinte não paga espontaneamente o que não escritura e/ou declara;
- (2) Sem efeito;
- (3) Todas as informações relevantes estão no presente Termo e documentos anexados ao Processo;
- (4) Mantenho os valores lançados no Processo Administrativo Fiscal sob nº: **19515.721120/2017-29**, face ao já descrito acima.

Observa-se, pelas respostas acima, que a fiscalização não conseguiu demonstrar se houve a citada postergação, tampouco não consegue afirmar categoricamente que ela não ocorreu. Limita-se a prestar a seguinte informação: *“Não há como inferir que a receita realizada no período a posteriori, seja referente ao período imediatamente anterior,...”*. Observa-se que esta afirmação é absolutamente contraditória com o que foi lavrado no auto de infração, em que existe a afirmação que a postergação teria ocorrido.

Como bem detalhou o voto vencido do Acórdão recorrido, não se está discutindo uma omissão de receitas, o que não acarretaria necessariamente a identificação se houve o reconhecimento da receita em outro período. Por outro lado, a infração tributária lançada foi a redução do lucro real em razão do reconhecimento da receita em outro período de apuração.

Observa-se que em diversos momentos a autoridade fiscal responsável pelo procedimento fiscalizatório afirma que a recorrente difere indevidamente as receitas de corretagem de seguros, como podemos observar nos trechos extraídos do “TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL– IRPJ E REFLEXOS”, copiados abaixo:

Portanto, a contribuinte difere seus resultados de comissão, sob argumentação de que após o momento da emissão da apólice, a atividade de corretagem não se extingue, persistindo a intermediação, o que implica no lançamento contábil das comissões recebidas (conta 7.1.7.99.00-3/0051) na conta de Resultado de Exercícios Futuros com apropriação em conta de resultado pro rata tempore.

(...)

IV.1 REDUÇÃO INDEVIDA DE RECEITA BRUTA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, ATRAVÉS DO DIFERIMENTO DESTA, PELO TEMPO DE VIDA DA APÓLICE:

O contribuinte, indevidamente, efetuou o diferimento de receitas de prestação de serviços, conforme Demonstração de Resultados Mensal apresentada, Conta: 7.1.799.00-3/0051- Variação de Receitas de Comercialização de Seguros Diferidas que faz contrapartida com a conta de Passivo- Rendas Antecipadas

Portanto, ao contrário das conclusões da diligência, a autoridade que realizou a fiscalização afirmou que a recorrente efetuou o diferimento das receitas de corretagem. Assim, esse tema não estava em discussão, o litígio travado foi somente se a recorrente teria o direito a

realizar o diferimento. Este direito foi rechaçado pela autoridade fiscal e pela DRJ/REC, sendo acompanhados por este Relator conforme já explanado alhures.

O resultado da diligência não poderia trazer informação que contradiga esta conclusão da fiscalização, pois foi obtida por meio de respostas da própria autuada em respostas aos esclarecimentos solicitados por meio de intimação. Essas não foram refutadas pela autoridade fiscal a época do lançamento. Não poderia em sede de julgamento de impugnação ou em outras fases recursais obter conclusões diferentes do apurado na fiscalização que prejudiquem a autuada.

Por essa razão não merece prosperar o entendimento exarado pelo voto vencedor do Acórdão recorrido, copiado abaixo:

DA REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL - POSTERGAÇÃO DE RECEITAS/INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO (IRPJ & REFLEXOS)

Contra o contribuinte em questão pesa lançamento por "INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO - INFRAÇÃO: REDUÇÃO DO LUCRO REAL CAUSADA POR POSTERGAÇÃO DE RECEITAS", resultando no recolhimento a menor de IRPJ, em 31/12/2013, no montante de R\$ 4.624.208,1319.

Enquadramento Legal: Art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 273 e 274 do RIR/99.

A premissa para a consideração da postergação do IRPJ, assim como dos demais tributos lançados, foi o diferimento de receitas de comissão pelo tempo de vida da apólice/contratos, fato "defendido" pela própria contribuinte em sua impugnação.

Foi solicitado à (DEFIS/SP/DIFIS II), por meio do despacho nº 4.244, de 07 de março de 2018, informar se houve pagamento espontâneo dos tributos diferidos em período-base posterior e, em caso, afirmativo, efetuar os cálculo de diferença de tributos, com fundamento em inexistência quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções, pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do tributo adicionado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito.

Em resposta ao despacho acima mencionado, a autoridade fiscal informou (Termo de Diligência Fiscal, fls. 681/685) após considerar os SPED-ECD apresentados pelo contribuinte relativamente aos anos calendário de 2013/2014 e das contas citados no item 6 do referido Termo de Diligência, que:

i) em 31/12/2013, o montante diferido totalizou R\$18.496.832,54 (saldo inicial da conta de passivo 5.1.1.10.00-4 - Rendas Antecipadas em 01/01/2013 era de R\$143.729.448,44 e o saldo final era de R\$162.298.901). No ano calendário de 2014 (período subsequente) o valor do saldo final da referida conta atingiu o montante de R\$187.268.257,14, tendo sido acrescido em R\$24.969.356,00 ao longo do ano calendário subsequente àquele objeto do lançamento em lide, e ii) não houve a contabilização da realização da Receita Diferida pelo seu montante

total de R\$18.569.452,60 no período-base seguinte/posterior, tendo havido a realização de receitas diferidas no montante de R\$10.018.824,92 mas que não havia como se determinar que tal valor seria relativo ao período imediatamente anterior e que o saldo total da conta do Passivo 5.1.1.10.00-4 - Rendas Antecipadas ou Receitas de Exercícios Futuros em 31/12/2014 era de R\$187.268.257,14.

Cientificado do mencionado Termo de Diligência, o contribuinte apresentou contestação às fls. 692/696, afirmando ter havido o reconhecimento contábil (conta de resultado) como receita realizada, do valor diferido em 2013 na conta passiva de exercícios futuros, requerendo dilação de prazo para que pudesse demonstrar "de modo analítico e claro, a contabilização das receitas diferidas em 2013 como receitas realizadas em conta de resultado nos exercícios seguintes." No entanto, a alegação apresentada não veio acompanhada da respectiva e necessária prova. Não foi provada a adição de tais valores na apuração do lucro real e da base de cálculo dos tributos relativos aos períodos posteriores a 2013.

Para fazer a necessária comprovação de tal fato, o contribuinte deveria apresentar elementos de sua escrituração contábil e fiscal, obrigatórios aos contribuintes optantes pela forma de tributação pelo Lucro Real.

E mais, caberia ao contribuinte apresentar os lançamentos através dos quais teria realizado as receitas indevidamente diferidas. No entanto, o contribuinte não comprova se tais valores foram oferecidos à tributação nos períodos de apuração subsequentes.

Não restando, dessa forma, demonstrado que, efetivamente, tal montante havia sido adicionado ao lucro líquido na apuração do lucro real bem como da base de cálculo da CSLL dos anos calendários subsequentes, conforme alegado em sua impugnação. Tal adição, se tivesse sido efetuada deveria estar registrada no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) conforme estabelece o artigo 262 do RIR/99, o qual dispõe que a pessoa jurídica deverá lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração bem como demonstrar a apuração do lucro real no LALUR.

No entanto, o contribuinte se restringiu a apresentar meras alegações, as quais não são suficientes para comprovar a postergação alegada.

Ao contrário, em contestação à diligência, solicitou dilação de prazo para demonstrar que havia realizado as receitas relativas ao ano calendário de 2013 e indevidamente diferidas.

Tendo em conta que o contribuinte não demonstra se tais valores foram oferecidos à tributação nos anos-calendário seguintes, de maneira a possibilitar, se fosse o caso, o tratamento de postergação, deve ser mantido o lançamento como formalizado pela autoridade fiscal.

Ademais, assim se expressa o Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28 de agosto de 1996 (grifos acrescentados):

“(…)6.1 - Considera-se postergada a parcela do imposto ou contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.

(…)

6.3 – A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha a ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeitos no próprio lançamento.

(…)À luz do Parecer Normativo acima transcrito, o tratamento da postergação somente é aplicável aos casos em que estão presentes, simultaneamente, as circunstâncias de que o contribuinte não observa o regime de escrituração a que está obrigado porém efetua, de forma efetiva e espontânea, o pagamento do tributo em período-base posterior. No presente caso, tratam-se de valores referentes a receitas diferidas as quais não preenchiam os requisitos legais de diferimento de sua tributação.

Portanto, por se tratar de redução indevida do lucro tributável de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto em período-base posterior, não há que se falar em postergação de pagamento de imposto, que acontece quando uma parcela do tributo, que deveria ser paga num determinado período-base, é efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior, o que não ocorreu no presente caso.

O Decreto nº 70.235/1972 e alterações posteriores, que regulamento o Processo Administrativo Fiscal dispõe em seu art. 16, III, que devem ser apresentados na impugnação os documentos e provas que a impugnante possuir, que possam influir na solução do litígio. Não tendo sido apresentadas provas hábeis e idôneas, não se altera o lançamento feito.

A respeito desse assunto, transcreve-se abaixo acórdãos do Conselho de Contribuintes (atual Carf):

COMPROVAÇÃO DA POSTERGAÇÃO – A ocorrência de postergação no pagamento do imposto de renda deve ser demonstrada e não simplesmente alegada (Ac. 1º CC 101-83.483/92 – DO 08/03/95).

POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO - Considera-se ocorrida a figura da postergação no recolhimento do imposto de renda ou da contribuição social relativo a determinado período-base, apenas quando ocorre o recolhimento espontâneo do mesmo em período-base posterior. Para o acolhimento da ocorrência de postergação é imprescindível a sua comprovação.

1º CC. / 1ª Câmara / ACÓRDÃO 101-94.101 em 26/02/2003. Publicado no DOU em: 07.05.2003.

Ante o exposto, voto no sentido de considerar ausentes os pressupostos para aplicação do tratamento da postergação, constituindo a referida infração em redução indevida do lucro tributável. postergação, constituindo a referida infração em redução indevida do lucro tributável.

Pela leitura do trecho destacado verifica-se que a Relatora do voto vencedor entendeu que o ônus da comprovação da postergação seria da autuada. No entanto, conforme já relatado o diferimento da receita já foi admitido pela fiscalização no momento da lavratura do auto de infração. Portanto, cumpriria a própria autoridade fiscal demonstrar como chegou a tal conclusão, fato esse que não foi possível após a realização da diligência.

Destaco aqui, novamente, trecho do voto vencedor, em que afirma que a fiscalização é que deveria demonstrar o fato que caracterizaria a postergação dos tributos.

Em função de tais fatos, da legislação citada e demais princípios que regem a atividade da Administração Pública, a autoridade fiscal lançadora foi convocada a informar o fato que caracterizaria a postergação dos tributos (data de pagamento espontâneo dos tributos diferidos) (...)

Desta forma deve ser aplicado o comando do § 1º do art 273 do RIR/99 em que do imposto apurado em razão da redução do lucro real deverá ser diminuído o que foi apurado a maior em razão da postergação.

Em razão de a diligência não ter apurado quando ela foi reconhecida, nem em que montante, a única conclusão possível é o seu reconhecimento integral até o início do procedimento fiscal. Convém esclarecer que a diligência efetuada se limitou a verificar as receitas declaradas em ECF no ano imediatamente posterior ao ano fiscalizado, sem fazer análise das apólices de seguro que podem prever um período maior de vigência.

Tendo em vista que a diligência realizada em sede de julgamento em primeira instância não apurou a postergação, deve ser respeitado o entendimento da autoridade fiscal que realizou a fiscalização que houve o diferimento integral das receitas de comissionamento.

Assim, em razão do previsto no § 1º do art 273 do RIR/99, do imposto apurado deve ser descontado o que foi pago em razão do diferimento no reconhecimento das receitas. Tendo em vista que o diferimento foi considerado integral pela autoridade fiscal que realizou a fiscalização e que não efetuou os abatimentos determinados pela citada legislação.

Portanto, considerando que houve o reconhecimento integral do diferimento das receitas, o imposto apurado deve ser completamente compensado em razão da postergação das receitas.

Este mesmo entendimento deve prevalecer nos lançamentos reflexos de CSLL, PIS e COFINS.

Com relação às multas isoladas em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada, estas devem ser mantidas, uma vez que a redução indevida no lucro real acarretou apuração das estimativas em valor menor do que o devido. Não houve alegações a respeito dos cálculos efetuadas pela autoridade fiscal, sendo assim deve ser mantido os montantes mantidos pela DRJ/REC.

Deixo de apreciar as alegações de concomitância das multas isoladas e de ofício, em razão da exoneração da multa de ofício como consequência da exoneração do principal. Desta forma não há mais falar em concomitância dessas duas multas, haja vista que apenas uma delas restou mantida.

Sendo assim, por todo o exposto, voto por i) não dar conhecimento ao recurso de ofício; ii) conhecer e dar provimento parcial ao recurso voluntário para ii.i) exonerar os créditos tributários de IRPJ e os seus reflexos, CSLL, PIS e COFINS; ii.ii) manter o valor remanescente das multas isoladas em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada.

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda