



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.722335/2013-33
ACÓRDÃO	1401-007.016 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de junho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL CTC – CENTRO DE TECNOLOGIA CANAVIEIRA S/A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

EXCLUSÃO DE CUSTOS E DESPESAS DO RESULTADO APURADO PELA PESSOA JURÍDICA. CUSTOS E DESPESAS JÁ CONSIDERADAS NA APURAÇÃO DO RESULTADO CONTÁBIL. DUPLICIDADE DA DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A Fiscalização, ao adotar o resultado do exercício apurado pela própria Recorrente no cômputo do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, considerou as despesas com o pagamento de PPR, razão pela qual carece de fundamento a arguição de que tais valores deveriam ser excluídos dos cálculos dos tributos lançados. Se fosse acatado o proceder pretendido pela Recorrente, tais despesas seriam consideradas em duplicidade, como bem pontuado na decisão recorrida.

CUSTOS E DESPESAS NÃO ESCRITURADAS. DEVER DA FISCALIZAÇÃO DE REFAZER OU AJUSTAR A ESCRITURAÇÃO. DESCABIMENTO.

Totalmente descabida a pretensão da Recorrente em exigir da Fiscalização que proceda a ajustes na escrituração contábil e fiscal, obrigação essa a cargo da pessoa jurídica, e não à Autoridade Fiscal. No caso em apreço, absolutamente correto o procedimento fiscal ao apurar o lucro real a partir dos resultados calculados pela própria Contribuinte.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício, conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte em que conhecido, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado), Andressa Paula Senna Lísias e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de julgamento de recurso voluntário (v. e-fls. 1.459/1.533) e de recurso de ofício interpostos em face do acórdão nº 10-54.881 - 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre – DRJ/POA (v. e-fls. 1.417/1.432), que julgou parcialmente procedente a impugnação da Recorrente (v. e-fls. 167/243). Por bem refletir os fatos que envolvem o presente processo, reproduzo abaixo o Relatório da decisão recorrida:

Trata o processo de autos de infração de IRPJ (fls. 131/147) e de CSLL (fls. 148/161), exigindo um crédito tributário total de R\$ 9.015.328,55, decorrente da falta de recolhimentos dos tributos em face da suspensão da isenção tributária e multa isolada por falta de recolhimentos do IRPJ e CSLL calculados sobre a base de cálculo estimada. Os lançamentos referem-se aos anos-calendário de 2008 a 2010.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal (fls. 121/130), a partir da constatação da prática de fatos que configuraram a hipótese de suspensão do benefício fiscal, a Delegacia Especial da RFB de Fiscalização em São Paulo declarou suspensa a isenção tributária da Entidade nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, por inobservância ao disposto no artigo 15, caput e § 3º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, suspensão foi efetivada mediante o Ato Declaratório Executivo nº 212, de 28 de agosto de 2013, em razão dos seguinte fatos:

a) foram constatadas reiteradas despesas com participação nos resultados (conta 3.2.1.03.0013), no total de R\$ 4.016.645,03, em junho de 2008; de R\$ 4.468.275,88,

em junho de 2009 e R\$ 5.056.167,58, em maio de 2010, conforme escrituração contábil, informações em DIRF e arquivos de folhas de pagamento;

b) as folhas de pagamento demonstram que a participação nos resultados foi efetuada no âmbito de toda a empresa (empregados e diretores);

c) houve transformação da associação civil em sociedade anônima, conforme deliberações em ata da reunião de 12/01/2011 e, em consequência, o capital social passou a ser de R\$ 33.271.288,15, valor correspondente ao superávit acumulado no balanço social levantado em 31/12/2010, com a divisão em 27.583 ações ordinárias, todas nominativas e sem valor nominal;

d) a Entidade fez uso de sua isenção de impostos e contribuições como associação civil sem fins lucrativos, para acumular o que seriam receitas próprias de uma associação civil (contribuições associativas) em sucessivos superávits acumulados, fazendo o aporte deste na integralização do capital de uma Sociedade Anônima, contrariando o artigo 12, § 2º, alínea “b” e § 3º e 15 da Lei nº 9.532/97.

A 2ª Turma da DRJ Porto Alegre, na sessão de 15 de agosto de 2014, Acórdão 10-51.311, julgou improcedente a impugnação ao referido ato de exclusão, cópia do referido acórdão em anexo (fls. 1417//1432). A referida decisão foi objeto de recurso voluntário à Câmara Superior de Recursos Fiscais, encontrando-se, atualmente, pendente de julgamento.

O assunto foi tratado no processo nº 19515.721810/2012-73.

O atuante informa que em 04/09/2013, juntamente com a ciência do ADE de suspensão da isenção, intimou o contribuinte para que efetuasse a retificação das DIPJs dos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, considerando a inclusão das receitas das contribuições associativas e contraprestacionais na receita bruta, caso optasse pelo lucro real que retificasse as DACONs dos períodos em questão (fls. 85/86).

Nessa ocasião, o contribuinte também foi intimado a apresentar demonstrativos das bases de cálculos do PIS e Cofins e a escrituração contábil e fiscal (Diário contendo toda a movimentação financeira, Razão e LALUR, se pelo lucro real) associada ao regime fiscal escolhido.

Em 23/09/2013 (fls. 91/120), o contribuinte apresentou alguns dos elementos solicitados, destacando-se Demonstrativos de Resultados (fls. 117/120) e Demonstrativos de cálculos do PIS e Cofins. Não apresentou as DIPJs, LALUR e DACONs.

O atuante relata que depois da suspensão da isenção, apurou as receitas brutas considerando as contribuições associativas, conforme a escrituração contábil e demonstrativos apresentados pelo contribuinte, sendo (i) R\$ 50.145.792,26, AC 2008; (ii) R\$ 57.045.059,42, AC 2009 e (iii) R\$ 61.430.769,95, AC 2010.

Na folha 128 o atuante demonstra o lucro real não declarado de cada ano calendário, partindo dos resultados antes do IRPJ e CSLL, obtido das demonstrações

de resultados do contribuinte, ao qual adicionou as despesas desnecessárias e provisões indedutíveis ou excluiu as reversões de provisões indedutíveis, valores obtidos das contas 322010001 – Provisão Devedores Duvidosos; 322010002 – Perdas com Duplicatas Incobráveis e 321030009 – Gratificação por liberalidade.

O atuante afirma que o contribuinte, ao deixar de declarar o lucro real, sem a apuração de sua base de cálculo, tanto para fins do IRPJ por estimativa, como da CSLL por estimativa, deixou de recolher os valores dessas estimativas, sujeitando-se, dessa forma, à multa isolada prevista no art. 44, inc. II, da Lei nº 9.430, de 1996. A apuração da multa isolada foi efetuada da seguinte forma:

(...)

O contribuinte apresentou a impugnação de folhas 167 a 243, alegando a nulidade dos autos de infração em decorrência da apuração incorreta do IRPJ e da CSLL supostamente devidos, pois a autoridade administrativa não abateu da base de cálculo desses tributos inúmeras despesas consideradas dedutíveis pela legislação federal, o que seria fácil de perceber na planilha elaborada pela autoridade fiscal.

Alega que, apesar do lançamento gozar de presunção de legitimidade, cabendo ao contribuinte demonstrar os seus vícios, tal presunção impõe às autoridades fazendárias demonstrar, de forma absolutamente minuciosa, que a legislação tributária foi ofendida e, simultaneamente, quantificar os débitos fiscais dali decorrentes. Além de requisito para validade do lançamento, é corolário do princípio da ampla defesa, na medida que é indispensável ao contribuinte o pleno conhecimento da conduta ofensora para que dela possa se defender.

A título exemplificativo, cita o ano calendário de 2009, no qual diz ter auferido receitas passíveis de tributação via IRPJ e CSLL no montante de R\$ 1.483.014,32, que, depois as adições de R\$ 6.415.053,35, transformou-se na base de cálculo de R\$ 7.898.067,67. No entanto, a base de cálculo que deveria ter sido utilizada corresponde a R\$ 1.498,247,84, conforme comprova a planilha anexa (Doc. 17 – fls. 1321/1366), pois haveria a possibilidade de exclusão dos valores pagos a título de PPR; IRRF sobre o PPR e compensação de prejuízos fiscais, limitados a 30%.

No mérito, alega que a Secretaria Nacional de Justiça, responsável por analisar anualmente o cumprimento das suas condições como entidade constituída sob a forma de OSCIP, nunca apontou o pagamento de salário e PPR aos seus empregados como infração as normas que regem as entidades sem fins lucrativos, aprovando em todas as oportunidades os planos de contas apresentados, balanços patrimoniais e a demonstração da origem e destino dos recursos (Docs. 06 a 10 – fls. 399/587), o que atesta o cumprimento dos requisitos, principalmente no que toca à origem e à destinação dos seus recursos, inclusive para fins de pagamento de seus empregados.

Alega inexistir vedação ao pagamento de valores aos empregados, inclusive seus dirigentes que compõem o seu corpo de empregados celetistas, a título de participação no resultado, conforme assegura a Constituição Federal em seu art.

7º, inc. XI. A folha de pagamentos, bem como o resumo de pagamento do PPR atesta a condição de empregados de todos os beneficiários (Docs. 14 e 15 – fls. 621/754).

Alega que não se poderia aventar em alegar que o § 3º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, teria vedado a participação de entidades sem fins lucrativos no programa de participação nos lucros ou resultados, pois a exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.276, de 1996, deixa claro que o objetivo da alteração do referido dispositivo foi afastar a obrigatoriedade de conceder a participação aos empregados nos lucros ou resultados as pessoas físicas e, ainda, as genuínas entidades sem fins lucrativos, que ficaram com a faculdade de pagar a participação nos lucros ou resultados.

Alega que, tanto a legislação que trata a matéria, como a análise dos doutrinadores, não há qualquer vedação ao pagamento de valores a título de participação do resultado de entidades sem fins lucrativos, constituindo-se em um direito constitucional preservado pela Lei nº 10.101, de 2000, e calcado em resultados de metas desvinculada da aferição de lucros, o que nada mais é do que verter os recursos da entidade ao seu objeto social.

Alega que o valor pago a título de participação nos lucros ou resultados é considerado como despesa operacional, ou seja, necessária à consecução da atividade da empresa, e portanto dedutível do imposto de renda no caso das sociedades que almejam lucro, conforme previsto no art. 3º, § 1º, da Lei nº 10.101, de 2002. Observe que a própria lei reconhece que é despesa dedutível, porquanto necessária às atividades de qualquer pessoa jurídica, nos termos do item 4.1 do Parecer Normativo CST nº 58, de 1977.

Alega que o próprio parág. único do art. 13 da Lei nº 9.532, de 1997, citado como pretenso fundamento à autuação, corrobora com o que se alega, ao informar que somente é infração à lei a distribuição de valores indedutíveis.

Alega que o art. 12, § 2º, da Lei nº 0532, de 1997, buscou inibir a distribuição disfarçada de resultados da empresa, de forma não justificada, de maneira discricionária, sem critérios e para benefício exclusivo de poucos, o que não se apresenta no presente caso, tendo em vista que os critérios foram acordados em Programa de Participação em Resultado junto ao sindicato da categoria (Doc. 14 – fls. 621/737), de modo que os pagamentos são vinculados ao acordo; beneficiam a todos os empregados e de forma exclusiva a esses e inexistente discricionariedade no seu pagamento, conforme cláusulas 5ª, 6ª, 8ª e 9ª, do referido acordo.

Alega que o previsto na letra “a”, do § 2º, do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, proíbe a remuneração aos dirigentes estatutários, mas não aos dirigentes empregados, tendo em vista a necessidade lógica destes serem remunerados pelo seu trabalho, o que representa custos e não infirma os requisitos conducentes do reconhecimento da imunidade tributária. Esse entendimento se encontra inclusive na IN RF nº 113, de 1998, § 2º do art. 4º, citada inclusive pelo autuante em seu relatório.

Alega que, apesar do § 5º do art. 32, da Lei nº 9.430, de 1996, ser categórico ao prescrever que os efeitos decorrentes da suspensão da imunidade tributária e/ou isenção serão irradiados desde a prática do ato infracional, mister se faz reconhecer que o mesmo não pode ser interpretado de forma literal, mas de maneira sistemática, levando-se em consideração a multiplicidade de comandos normativos que dão sentido de existência ao direito positivo brasileiro, e não de maneira literal e restritiva, tal qual feito pela autoridade administrativa.

Qualquer ato administrativo ou norma jurídica, em cumprimento ao primado da segurança jurídica, deve sempre se voltar para o futuro, para o porvir e nunca para fatos pretéritos. Assim, o Ato Declaratório Executivo nº 212/2013 não poderia abarcar períodos anteriores à ciência da suspensão da isenção de IRPJ e CSLL, sob pena de infração às regras de Direito existentes em nosso ordenamento jurídico que tratam da irretroatividade.

Alega que a retroação dos efeitos decorrentes da emissão do Ato Declaratório Executivo nº 212/2013, como a exigência do IRPJ e CSLL dos anos de 2008 a 2010, não deve prosperar, sob pena de infringir o princípio da segurança jurídica, na medida em que nunca teve conhecimento de que estaria a infringir as regras que tratam as OSCIPs.

Alega que o Poder Judiciário reconhece que na hipótese de o contribuinte não ter dado causa à suspensão de suas atividades, tal suspensão produzirá efeitos ex nunc, o mesmo entendimento deve ser aplicado ao presente caso, na medida em que sempre agiu com boa-fé, porquanto sempre teve o respaldo do Ministério da Justiça, que sempre fiscalizou sua contabilidade e nunca questionou os pagamentos feitos aos empregados a título de remuneração e de PLR.

Alega que, ao aplicar a multa isolada de 50% em conjunto com a multa de ofício prevista no inc. I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, o autuante não observou a melhor técnica de aplicação do direito e promoveu nítido bis in idem e violação ao princípio do não confisco, haja vista que o valor exigido a título de multa (125%) supera inclusive o suposto tributo não pago.

Alega que, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, o autuante deixou de considerar inúmeras despesas dedutíveis, como as verbas de PPR, IR s/PPR e prejuízos fiscais, conforme demonstrado no Doc. 17 – Apuração do IRPJ e da CSLL pela Impugnante na hipótese em que a entidade apurasse o IRPJ e a CSLL sob o lucro real no período de 2008 a 2010 (fls. 1321/1366).

Alega que pagou a seus empregados participação nos resultados, figura essa instituída e regulamentada pela Lei nº 10.101, de 2000. Essa mesma norma em sentido estrito, estabeleceu em seu art. 3º, § 1º, a dedutibilidade de tais parcelas para fins de imposto de renda, haja vista o seu caráter de despesa operacional, ou seja, necessária à consecução de suas atividades. Tais despesas, nos valores de R\$ 3.070.544,34, em 2008; R\$ 3.425.869,79, em 2009 e R\$ 3.865.674,50, em 2010, não foram deduzidas pelo autuante.

Alega que o mesmo se daria em relação ao imposto de renda incidente sobre os pagamentos feitos a título de PPR a seus empregados, a teor do art. 229 do RIR/99, por se tratar de antecipação do recolhimento do tributo a ser apurado em 31 de dezembro de cada ano.

Alega que o autuante deixou de abater da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os montantes apurados a título de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL em relação aos anos anteriores, conforme previsto no art. 250 do RIR/99 e no art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995.

Alega que, se não forem desconsiderados de plano os valores apurados pela autoridade fiscal, requer que seja determinada a realização de diligência visando a apuração dos reais e corretos valores supostamente devidos.

Por fim, requer que seja julgada procedente a sua impugnação.

O processo foi remetido, em diligência, à DRF de origem para que a autuante (i) esclarecesse os critérios adotados para considerar indedutíveis as provisões para devedores duvidosos, perdas com duplicatas incobráveis e as gratificações por liberalidade, indicando, também, de forma específica a fundamentação legal que deu ensejo às referidas glosas e (ii) cientificasse o contribuinte dos termos da informação fiscal e reabrisse o prazo de trinta dias para que o contribuinte se pronuncie exclusivamente a respeito dos elementos novos trazidos aos autos, fruto da diligência.

Retornaram os autos com o Relatório de Diligência Fiscal de folhas 1394 a 1396, dando conta que, em face à suspensão da isenção tributária, o contribuinte foi intimado (i) a retificar as DIPJ a fim de incluir as receitas das contribuições associativas e contraprestacionais na receita bruta, além de retificar a ECD-SPED, referentes aos períodos em questão e (ii) apresentar a escrituração contábil e fiscal associada ao regime de tributação escolhido, inclusive o LALUR, caso a opção fosse pelo lucro real. Conforme resposta do contribuinte (fls. 91/92) ele optou por não retificar as DIPJ, por entender ter direito à isenção. O LALUR não foi apresentado nessa oportunidade.

Esclarece que foi utilizada como base de cálculo para o IRPJ e CSLL, os demonstrativos de resultados assinados pelo representante legal da empresa.

Esclarece que, como as despesas consideradas indedutíveis, no caso das provisões e pelo caráter de liberalidade, no caso das gratificações, foram lançadas contabilmente pelo contribuinte nos seus demonstrativos de resultado, houve a necessidade de adição destes valores, que usualmente deveriam constar na parte A do LALUR, com controle simultâneo na parte B, no cálculo do lucro real e CSLL. Cita o art. 299 e 335 do RIR/99.

Cientificado do resultado da diligência o contribuinte apresentou a manifestação de folhas 1400 a 1410, alegando que em nenhum momento de sua defesa administrativa contestou a inclusão das rubricas Provisões para Devedores Duvidosos, Perdas com Duplicatas Incobráveis e Gratificação por Liberalidade na

apuração do lucro real. O que pleiteou foi a nulidade do auto de infração, ou a necessidade de recálculo dos tributos supostamente devidos, em razão de a autoridade autuante não ter considerado as despesas legalmente dedutíveis, requerendo a abertura de diligência para tal verificação.

Alega que não contesta as referidas adições, mas sim o fato de que a autoridade não teve a probidade de considerar inúmeras despesas dedutíveis, o que, certamente, acabou por impactar no montante final a ser recolhido a título de IRPJ e CSLL. Tais despesas estão expressamente dispostas no doc 17 anexado à defesa administrativa.

Requer, caso não sejam desconsiderados os valores apurados pela autuante, que seja determinada nova diligência visando a apuração dos reais e corretos valores supostamente devidos, tendo em foco a verificação das despesas dedutíveis e que não foram consideradas na apuração dos critérios tributários contestados. Caso não seja determinada a nova diligência, que lhe seja concedido prazo, não inferior a sessenta dias, para que possa demonstrar que todas as despesas descritas no documento nº 17 possuem natureza de despesas operacionais, as quais são, de fato, passíveis de dedução das bases de cálculos dos tributos exigidos nos autos.

A impugnação ao auto de infração foi apreciada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) – DRJ/POA, que editou o acórdão nº 10-54.881 – 1ª Turma, cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

IRPJ/CSLL - NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO.

As irregularidades, as incorreções e as omissões não relacionadas à competência do autuante, forma, objeto, finalidade e motivação, não importam em nulidade do auto de infração e devem ser sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

IRPJ/CSLL. DILIGÊNCIA.

A realização de diligência é ato discricionário do julgador, que a determinará ou a indeferirá segundo o seu entendimento a respeito da prescindibilidade das informações para o julgamento, e destina-se a esclarecer dúvidas surgidas em face da impugnação do sujeito passivo. Não se presta a produzir provas que o impugnante deveria ter apresentado na impugnação. Quando solicitada pelo impugnante, deve ser elaborada com os motivos que a justifique e com a formulação de quesitos referentes aos exames que deseja que sejam efetuados.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

IRPJ/CSLL. EXCLUSÃO DE CUSTOS E DESPESAS DO RESULTADO APURADO PELA PESSOA JURÍDICA.

Sendo a escrituração contábil e fiscal encargo da pessoa jurídica, não cabe à fiscalização proceder exames para verificar se todas as despesas ou custos foram devidamente

contabilizadas, notadamente quando ela adotou os resultados apurados pelo próprio contribuinte, sobre os quais adicionou os valores indedutíveis não impugnados.

IRPJ/CSLL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. FATO GERADOR. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO FATO GERADOR E DATA DE SUA OCORRÊNCIA.

O erro na identificação do fato gerador da obrigação tributária e da data de sua ocorrência é vício insanável que implica no cancelamento das importâncias lançadas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Exonerado

A DRJ/POA deu parcial provimento à impugnação, cancelando o lançamento tão somente em relação à multa isolada sobre estimativas não recolhidas.

Os fundamentos adotados pela decisão recorrida para dar parcial provimento à impugnação foram postos nos seguintes termos:

(...)

1 – DA SUSPENSÃO DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

A suspensão da isenção tributária, anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, foi efetivada por meio do Ato Declaratório Executivo nº 212, de 28 de agosto de 2013, assunto este tratado no processo nº 19515.721810/2012-73, onde o contribuinte exerceu seu direito de defesa e que culminou com o acórdão nº 10-51.311, de 15 de agosto de 2014, da 2ª Turma desta Delegacia de Julgamento (fls. 1417/1432), julgando improcedente a impugnação, conforme abaixo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

Ementa:

Isenção. Condições.

Para gozo da isenção de imposto e contribuição social, as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis devem atender a todos os requisitos legais exigidos para tanto. É vedada a remuneração, a qualquer título, dos seus dirigentes.

Suspensão de isenção.

Os procedimentos para suspensão de benefício fiscal, em virtude da falta de observância de requisitos legais, estão especificados em lei. É legítima a suspensão da isenção, quando não observados os requisitos mínimos fixados na legislação tributária para o seu gozo.

Não há nenhuma ilegalidade no ato declaratório de suspensão quando o Fisco obedece a todos esses requisitos legais.

A suspensão da isenção terá como termo inicial a data da prática da infração.

Dessa forma, as questões relativas à suspensão da isenção e sobre a data do seu início estão definidos em face dessa decisão, somente passíveis de alteração por julgamento em instância superior, o que ainda não ocorreu.

Assim, por se tratarem de processos independentes, toda a argumentação relativa ao direito ao gozo da isenção tributária e sobre a data do início da suspensão tributária não diz respeito aos autos e não será objeto de análise no presente julgado.

2 – DA NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Não se vislumbra nenhum motivo de nulidade dos autos de infração.

O auto de infração, como ato administrativo, possui elementos básicos na sua estruturação, como a competência do agente, forma, objeto, finalidade e o motivo. Qualquer vício nesses elementos estruturais faz com que o ato não reúna condições para irradiar efeitos jurídicos que lhe são próprios, ensejando a sua nulidade.

Ocorre que não há nenhum vício nos elementos acima apontados. Observe-se: (1) competência do agente: o auto de infração foi lavrado por auditor-fiscal da Receita Federal, que é quem detém competência legal para constituir o crédito tributário da União, conforme art. 6º, I, a, da Lei nº 10.593, de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007; (2) forma, o auto de infração obedeceu aos requisitos formais do art. 142 do Código Tributário Nacional e dos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972; (3) objeto, constituição do crédito tributário. Nesse elemento, em particular, não houve nenhuma ilegalidade. O procedimento fiscal, como atividade investigatória desenvolvida pelo Estado que visa identificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, permite ao agente fiscal ampla liberdade investigatória e probatória, inerente à função estatal, fundamentalmente no poder de polícia que ao Estado compete exercer com discricionariedade, auto-executoriedade e coercitibilidade. E é o que foi feito; (4) finalidade, o interesse público, e (5) motivo, infração à legislação tributária.

A fase procedimental não é marcada pelo contraditório, razão pelo qual não há em que se falar em cerceamento do direito de defesa nessa fase.

Como ato processual, conforme o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, o auto de infração somente pode ser declarado nulo se tiver sido lavrado por pessoa incompetente, que, como já visto, não é o caso.

Caso o auto de infração não se apresenta suficientemente claro na descrição dos fatos ocorridos, das provas obtidas e a relação lógica entre eles, de forma a permitir que o contribuinte identifique o que está sendo objeto do lançamento, ele conterà apenas irregularidades, incorreções ou omissões passíveis de saneamento, conforme prevê o art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Somente a decisão que for proferida desconsiderando esses aspectos é passível de ser declarada nula (art. 59, II, do Decreto 70.235, de 1972).

No caso dos autos, o autuante apurou as bases de cálculos do IRPJ e da CSLL partindo dos resultados apurados pelo próprio contribuinte, simplesmente acrescentando a eles as despesas e provisões que entendeu indedutíveis. Essas adições, em contraponto ao relatório da diligência, o contribuinte afirma que não

contesta, mas o fato de a autoridade administrativa não ter considerados inúmeras despesas dedutíveis, que impactaram no montante a ser recolhido de IRPJ e CSLL.

Ora, esses aspectos são questões de mérito que não determinam a nulidade dos autos de infração, mas a procedência ou não do lançamento.

O mesmo diga-se em relação as alegações de que das bases de cálculo apuradas pelo autuante seriam passíveis de exclusão os valores pagos a título de PPR, IRRF sobre o PPR e compensação de prejuízos fiscais.

Portanto, não são nulos os autos de infração.

3 – MÉRITO

3.1 – EXCLUSÃO DE CUSTOS E DESPESAS DO RESULTADO APURADO PELO CONTRIBUINTE.

A fiscalização apurou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a partir das demonstrações de resultados apresentadas pelo contribuinte, apresentados em atendimento a intimação de 04/09/2013 (fls. 117/120), adicionando apenas as despesas já deduzidas, referentes a provisão para devedores duvidosos – conta 322010001 - perdas com duplicatas incobráveis – conta 322010002 e gratificação por liberalidade – conta 321030009, que entendeu não serem dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O contribuinte alega que em nenhum momento de sua defesa contestou a adição das rubricas *Provisões para Devedores Duvidosos, Perdas com Duplicatas Incobráveis e Gratificação por Liberalidade* na apuração do lucro real. O que pleiteou foi a nulidade do auto de infração, ou a necessidade de recálculo dos tributos supostamente devidos, em razão de a autoridade autuante não ter considerado inúmeras despesas legalmente dedutíveis, como as verbas de PPR, o IRRF incidente sobre o PPR e prejuízos fiscais.

Como se observa, o contribuinte concordou com o entendimento fiscal sobre a indedutibilidade das referidas rubricas, o que ele demonstra não ter entendido é que, no resultado evidenciado nas demonstrações de resultados de folhas 117 a 120, já estavam deduzidos os valores relativos à participação nos resultados – conta 321030013, nos montantes de R\$ 4.225,715,89, R\$ 4.511.816,95 e R\$ 6.094.494,47, respectivamente aos anos de 2008, 2009 e 2010. Assim, caso a fiscalização excluísse tais valores do resultado, estaria deduzindo-os em duplicidade.

Os pagamentos das participações nos resultados aos empregados e diretores serviu apenas como critério para a determinação da suspensão da isenção tributária, sem que alterassem os resultados finais de cada ano-calendário.

No que se refere ao IRRF incidente sobre o PPR, cabe registrar que este tributo não é encargo do contribuinte, pois é descontado da pessoa que recebe o rendimento, que é quem efetivamente arca com o ônus tributário. O encargo atribuído à fonte pagadora é efetuar a retenção e o recolhimento aos cofres públicos do valor retido. Não sendo encargo seu, não é passível de dedução dos resultados.

Quanto à compensação de prejuízos, não há o que compensar. Nos anos-calendário objeto dos autos de infração não houve apuração de prejuízos. Em relação aos anos-calendário anteriores à 2008, o contribuinte utilizou de isenção tributária como associação civil sem fins lucrativos acumulando superávits que foram utilizados como aporte na integralização de capital quando da transformação da entidade em sociedade anônima.

Além disso, não caberia a fiscalização reexaminar a escrituração contábil do contribuinte para verificar se todas as despesas foram devidamente contabilizadas, pois escrituração contábil e fiscal é dever do contribuinte, conforme os seguintes dispositivos do RIR/99, abaixo transcritos:

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo Único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

A obrigação da fiscalização é identificar as infrações à legislação tributária. A fiscalização fez a sua parte, identificou as infrações e adicionou os valores correspondentes aos resultados apurados pelo próprio contribuinte, conforme demonstrativos de resultados anexados às folhas 115 a 120, apresentadas em atendimento a intimação de 04/09/2013.

A prova dos lançamentos contábeis, repete-se, é encargo do próprio contribuinte que os efetuou e não da fiscalização. A esta cabe apenas a identificação dos fatos e analisá-los à luz dos documentos que os lastreiam. Lançamento que gera vantagem tributária sem documento que lhe dê suporte é lançamento inexistente.

Nesse sentido, Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, 298), afirma:

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se frequentemente: 'a quem alega alguma coisa, compete prová-la'. (...)

*Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as **afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte...** (grifamos)*

Esse entendimento é reforçado pelo art. 226 do Código Civil ao dispor que *os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem,*

e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Para fazer prova contra o empresário ou contra a sociedade empresária não importa se a escrituração atende às disposições legais, técnicas ou doutrinárias, isto porque é de sua própria autoria. Basta que o fato esteja escriturado para que seja usado em favor da parte contrária.

Assim, diante da concordância expressa do contribuinte com as adições procedidas pela fiscalização (Provisões para Devedores Duvidosos, Perdas com Duplicatas Incobráveis e Gratificação por Liberalidade) aos resultados por ele apurado e, pelos fatos de que o IRRF não ser encargo da fonte pagadora e não haver prejuízo fiscal passível de compensação, não há nenhum custo ou despesas a ser excluída das bases de cálculo apuradas pela fiscalização.

3.2 - DILIGÊNCIA

Como visto acima, a escrituração é obrigação do contribuinte, a qual faz prova em seu favor, quando efetuada sem vício extrínseco ou intrínseco e for confirmada por documentos hábeis para comprovar a operação, caso contrário provam contra as pessoas a que pertencem. Não cabe ao fisco efetuar a sua conferência para apurar valores que porventura venham à favor daquele que tinha a obrigação de escriturar.

A alegação de forma genérica de que várias despesas deixaram de ser consideradas pela fiscalização não justifica a realização de diligência, pois esta, à exemplo da perícia, não se presta para produzir provas para o contribuinte, mas para esclarecer dúvidas surgidas em face da impugnação.

A prova é encargo de quem alega e, no caso do contribuinte, deveria ter sido apresentada junto com a impugnação (inc. III, art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972).

A realização de diligência ou perícia é ato discricionário do julgador, que as determinará ou a indeferirá segundo o seu entendimento a respeito da prescindibilidade das informações para o julgamento. Depende da exposição dos motivos que a justificam, da formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, a indicação do perito, seu endereço e sua qualificação, conforme previsto no inc. IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

No seu pedido, o contribuinte refere que inúmeras despesas dedutíveis não foram consideradas pela autuante, sem individualizá-las e esquecendo-se de que ele próprio apurou os resultados utilizados pela fiscalização.

O pedido de diligência não está de acordo com o referido inc. IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Além disso, o processo está devidamente instruído e trata de questões técnicas das quais os membros desta turma de julgamento possuem conhecimentos suficientes para formar suas próprias convicções.

Portanto, deve ser considerado não formulado o pedido de diligência.

(...)

4 – CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto para que seja julgada procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo para manter o lançamento do IRPJ e CSLL e para cancelar os lançamentos das multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas do IRPJ e da CSLL, nos seguintes valores: (i) R\$ 1.276.889,78, relativo ao IRPJ, e (ii) R\$ 470.840,32, relativo à CSLL.

Ainda irresignada com a decisão proferida pela DRJ/POA, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário (vide e-fls. 1.459/1.533), através do qual repete grande parte dos termos da Impugnação, além do seguinte:

Recurso Voluntário

Com efeito, não obstante o acórdão recorrido ter se negado a apreciar os fundamentos que atestam a legalidade de se distribuir valores a título de PPR, haja vista tal matéria ser objeto do processo 19515.721810/2012-73, em razão do efeito devolutivo das matérias aventadas em Recursos Voluntários, bem como para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário mantido, a Recorrente reiterará os argumentos que atestam a correição dos valores pagos a seus empregados.

Outrossim, o v. acórdão merece reforma ao manter o efeito ex tunc do Ato Declaratório que suspendeu a isenção da ora Recorrente, merecendo ser reanalisada a exigência de tributo com fulcro em ato normativo posterior aos respectivos fatos geradores.

Em relação ao cálculo do IRPJ e da CSLL devidos, a apuração merece pronta reforma, tendo em vista que a autoridade julgadora olvidou-se de realizar as deduções legais na apuração da base de cálculo, o que ensejou a exigência aviltante dos valores impugnados.

Com efeito, partindo-se do Demonstrativo de Resultado apresentado pela Recorrente, a autoridade administrativa simplesmente realizou as adições (o que não se contesta) SEM NO ENTANTO EMPREENDER AS DEDUÇÕES PERMITIDAS POR LEI, conforme cálculo elaborado pela Recorrente e ora anexado ao presente recurso (Doc. 02).

Pela análise das tabelas ora anexadas, facilmente se verifica o erro incorrido pela autoridade autuante e mantido pela autoridade julgadora, o que atesta a **nulidade do Auto de Infração**, tendo em vista a ausência de qualquer diligência na correta apuração dos impostos.

Nesse tocante, importante destacar que é lógico que a Recorrente não possuía o LALUR, tendo em vista que no período de 2008/2010 se constituía na forma de OSCIP, isenta portanto da referida obrigação acessória.

Dessa forma, o fato de a Recorrente não ter a referida escrituração não habilita a autoridade autuante arbitrar o valor da base de cálculo, devendo, no exercício da sua função, refazer o cálculo do imposto que supostamente seria devido na hipótese em que a Recorrente de fato não preenchesse os requisitos como OSCIP.

Em face das razões sucintamente expostas, as quais serão esposadas no direito que reveste o presente recurso, requer-se o seu provimento, com o consequente cancelamento de parte ou da integralidade da exigência fiscal.

No mérito, são as seguintes as alegações da parte:

- 1) Ausência de questionamento acerca da destinação dada aos seus recursos financeiros (a exemplo do PPR devido aos empregados) por parte da Secretaria Nacional de Justiça, órgão responsável por analisar anualmente o cumprimento das condições da Recorrente como entidade constituída sob a forma de OSCIP;
- 2) **Da inexistência de vedação ao pagamento de valores a título de participação no resultado** – o pagamento da PPR, além de estar garantido constitucionalmente e não vedado em lei, fora vertido a todos os empregados na busca dos objetivos sociais da entidade, de acordo com os critérios objetivos do acordo de participação nos resultados celebrado entre os empregados da Recorrente e o Sindicato;
- 3) **Da possibilidade de remuneração dos dirigente-empregados** – citando a decisão proferida no processo nº 19515.721810/2012-73 que teria afirmado a possibilidade de remuneração dos dirigentes de entidades sem fins lucrativos somente após a edição da Lei nº 12.868/2013, a Recorrente alega que, ao revés, nunca remunerou seus dirigentes no sentido do termo empregado na Lei nº 9.532/97; ao revés, todos os valores pagos o foram para empregados da Recorrente e nunca a dirigentes-estatutários, que é o se buscava evitar com a vedação da alínea “a”, do § 2º, do art. 12 da referida lei; ademais, a possibilidade de remuneração dos dirigentes-empregados da Recorrente, enquanto OSCIP, estava salvaguardada pela Lei nº 10.637/2002, vigente à época dos fatos, de modo que descabe inclusive analisar os efeitos da Lei nº 12.868/2013, do art. 12 da referida lei; em resumo, seja pelo fato dos dirigentes da Recorrente que receberam pagamento não serem estatutários, seja pela permissão concedida pela Lei nº 10.637/2002, resta nítido que o pagamento de salário aos dirigentes empregados não justifica a suspensão da condição de isenta da Recorrente;
- 4) **Da impossibilidade de a suspensão da isenção concedida à Recorrente produzir efeitos retroativos** – Argui que o Ato Declaratório Executivo nº 212/2013 não poderia abarcar períodos anteriores à ciência do Contribuinte acerca da suspensão da isenção de IRPJ e CSLL, sob pena de infração às regras de Direito existentes no nosso ordenamento jurídico que tratam da irretroatividade; sendo assim, pleiteia que se reconheça a impossibilidade de os efeitos decorrentes da emissão do ADE nº 212/2013 retroagirem para o ano de 2008 e, consequentemente, que se

determine que a suspensão da isenção do IRPJ e da CSLL surta efeitos somente a partir do dia 04 de setembro de 2013, data em que teve ciência de tal ato administrativo;

5) Da correta apuração do IRPJ e da CSLL

a. Da exclusão de determinadas despesas do resultado apurado pela Recorrente

– Inicialmente, alega que os Demonstrativos de Resultado de e-fls. 115/120, que teriam sido utilizados pela Autoridade Fiscal para realizar o lançamento, estariam equivocados, incompletos. Alega ter realizado nova apuração após a prolação da decisão recorrida, verificando que tais demonstrativos (e-fls. 115/120) refletiriam apenas parte de sua realidade no que concerne aos anos de 2008/2010, uma vez que tais planilhas estariam corretas até a linha “Resultado antes do IRPJ/CSLL”. Junta uma nova planilha (Doc. 02) que, ao seu ver, reproduziria exatamente o valor que seria devido caso mantida a revogação da isenção da Recorrente, arguindo o princípio da verdade material para que o referido documento seja considerado no presente julgamento.

Reforça, neste ponto, a legalidade da dedução da provisão para o pagamento da PPR a ser paga aos empregados, na apuração do lucro líquido, fundamentando o seu entendimento na Lei nº 6.404/76 e na Lei nº 11.941/2009 e sua adição na apuração do Lucro Real, segundo o disposto no art. 249 do RIR/99. Procedendo dessa forma, a Recorrente teria anulado o efeito decorrente da dedução da provisão do PPR na determinação do lucro líquido nos Demonstrativos de Resultado. Continua o seu raciocínio com vistas à apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL arguindo que teria promovido a exclusão dos valores efetivamente pagos a seus empregados a título de PPR, fundamentando tal procedimento no disposto na Lei nº 10.101/2000. Aduz que, tendo trilhado o correto caminho para os fins de apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL, saltaria aos olhos a ausência de fundamentação na alegação da autoridade administrativa de primeiro grau ao afirmar que a exclusão dos valores pagos pela Recorrente a título de PPR das respectivas bases de cálculo seria uma dedução em duplicidade.

Consoante se infere pela simples leitura do trecho acima, verifica-se ser juridicamente possível que os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados sejam deduzidos da

base de cálculo do Imposto de Renda, face à sua natureza de despesa operacional.

Ao confrontarmos a regra acima transcrita e o Auto de Infração lavrado pela autoridade fiscal competente, verifica-se que os valores pagos pela Impugnante aos seus empregados ao longo dos anos de 2008, 2009 e 2010 a título de PPR **NÃO** foram deduzidos da base de cálculo dos tributos objeto do presente questionamento administrativo.

Continuando em seu recurso, a Contribuinte reitera o seu entendimento pela legalidade da possibilidade de abatimento do PPR pago aos seus empregados à luz do disposto na Lei nº 10.101/2000, reforçando a necessidade de que os valores apurados nas planilhas constantes do próprio recurso voluntário sejam aceitos por esta instância julgadora. Assim, e considerando os valores pagos a título de PPR nos anos de 2008 (R\$4.008.949,17), 2009 (R\$4.582.454,27) e 2010 (R\$7.639.175,01), entende a Recorrente que tais montantes deveriam ser considerados para fins de nova apuração dos débitos supostamente devidos a título de IRPJ e CSLL.

Também aduz que, “afora a comprovação do direito da Recorrente de excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores pagos a seus empregados a título de PPR, ela possui o direito de excluir as parcelas a título de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), IRRF sobre aplicações financeiras, as Contribuições ao PIS, COFINS e CSLL, assim como a provisão para crédito de liquidação duvidosa (PCLD), o que não foi realizada pela autoridade autuante e completamente desconsiderado pela autoridade julgadora.

Ao final apontou os valores que entendem ser devidos:

ANO	IRPJ		CSLL	
	Fiscalização	Recorrente	Fiscalização	Recorrente
2008	167.781,01	(1.561.901,83)	68.321,16	(373.592,23)
2009	1.950.516,92	356.411,69	710.826,09	144.771,06
2010	435.481,61	(1.101.271,60)	162.533,38	(427.741,28)

- b. **Do argumento de que não haveria a necessidade de realização de diligência, já que ao Fisco compete somente identificar as infrações à legislação tributária** – tal alegação padeceria de fundamentação legal, pois seria notório que, em qualquer lançamento tributário, para que seja válido, é obrigatório que esteja respaldado em provas que confirmem a suposta infração cometida, bem como os valores dos créditos exigidos, citando o art. 142 do CTN.

Argui que “salta aos olhos a infundada alegação de que ‘não caberia à fiscalização reexaminar a escrituração contábil do contribuinte para verificar se todas as despesas foram devidamente contabilizadas’”.

Destaca que a Administração não poderia furtar-se à observância do princípio da verdade material, cabendo-lhe diligenciar e obter informações que permitam afirmar com clareza a verdade dos fatos, seja quanto à ocorrência do fato gerador do tributo, seja quanto a eventuais circunstâncias que ensejem a aplicação de penalidades ou imposição de ônus ao administrado. Reforça, com base nesses argumentos, a necessidade de realização de diligências visando à apuração dos reais e corretos valores devidos pela Recorrente a título desses tributos.

Após, vieram os autos a este Conselheiro para relato e voto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos, inclusive em relação ao recurso de ofício.

O Recurso de Ofício deveu-se à exoneração de crédito tributário em montante superior a R\$1.000.000,00, nos termos da Portaria MF de nº 3, de 03/01/2008, vigente à época do julgamento proferido pela DRJ/POA, conforme destacado no acórdão da decisão de piso (v. e-fls. 1.418).

Entretanto, tal limite foi objeto de alteração pela Portaria MF nº 02/2023, que o fixou em R\$15.000.000,00 (principal + multa de ofício).

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

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Considerando, portanto, o atual limite, o recurso de ofício não pode ser conhecido, nos termos do que consta na Súmula nº 103 deste Conselho:

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.

Por todo o exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício.

Já em relação ao recurso voluntário, vimos no Relatório que o presente processo trata de autos de infração de IRPJ (v. e-fls. 131/147) e de CSLL (v. e-fls. 148/161), através dos quais se está a exigir um crédito tributário decorrente da falta de recolhimentos dos respectivos tributos em face da suspensão da isenção tributária (a multa isolada por falta de recolhimentos do IRPJ e CSLL calculados sobre a base de cálculo estimada foi cancelada pela decisão recorrida). Os lançamentos referem-se aos anos-calendário de 2008 a 2010.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal (v. e-fls. 121/130), a partir da constatação da prática de fatos que configuraram a hipótese de suspensão do benefício fiscal, a

Delegacia Especial da RFB de Fiscalização em São Paulo declarou suspensão a isenção tributária da Entidade nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, por inobservância ao disposto no artigo 15, caput e § 3º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, suspensão que foi efetivada mediante o Ato Declaratório Executivo nº 212, de 28 de agosto de 2013 (v. e-fls. 603), em razão dos seguintes fatos apontados pela Fiscalização:

- a) foram verificados os pagamentos de despesas com participação nos resultados (conta contábil nº 3.2.1.03.0013), nos importes de R\$ 4.016.645,03, em junho de 2008; de R\$ 4.468.275,88, em junho de 2009 e R\$ 5.056.167,58, em maio de 2010, tudo de acordo com a escrituração contábil, informações em DIRF e arquivos de folhas de pagamento;
- b) as folhas de pagamento demonstram que a participação nos resultados foi paga no âmbito de toda a empresa (empregados e diretores);
- c) teria havido a transformação da associação civil em sociedade anônima, conforme deliberação constante de ata da reunião realizada em 12/01/2011 e, em consequência, o capital social passou a ser de R\$ 33.271.288,15, valor correspondente ao superávit acumulado no balanço social levantado em 31/12/2010, com a divisão em 27.583 ações ordinárias, todas nominativas e sem valor nominal;
- d) a Entidade teria feito uso de sua isenção de impostos e contribuições como associação civil sem fins lucrativos, para acumular o que seriam receitas próprias de uma associação civil (contribuições associativas) em sucessivos superávits acumulados, fazendo o aporte destes na integralização do capital de uma Sociedade Anônima, contrariando o artigo 12, § 2º, alínea “b” e § 3º e 15 da Lei nº 9.532/97.

O processo que trata da suspensão da isenção foi formalizado nos autos de nº 19515.721810/2012-73. Referido processo tramitou independentemente dos presentes autos, estando, no momento em que rascunho este voto, praticamente encerrado, aguardando tão somente a ciência da Contribuinte em relação a decisão terminativa proferida pelo CARF, conforme consulta realizada no e-processo.

Faço essa digressão ao processo nº 19515.721810/2012-73 pois o recurso voluntário traz em seu bojo uma série de argumentos que se referem tão somente às questões debatidas no âmbito da suspensão da isenção. Assim, tudo aquilo que se referir à suspensão da isenção e já estiver solucionado no respectivo processo não será objeto de apreciação por este voto, como especificaremos mais adiante.

O processo de suspensão da isenção foi apreciado em primeira instância pela DRJ/POA, oportunidade em que a Turma de Julgamento negou provimento à impugnação ao Ato Declaratório Executivo nº 212/2013, editado pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo. Cópia do referido acórdão foi juntado às e-fls. 1.433/1.448.

Irresignada, a Recorrente apresentou recurso voluntário ao CARF, que analisou a matéria e editou o Acórdão nº 1301-003.899 – 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Referido acórdão, da lavra do Ilustre Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, também negou provimento ao recurso, por unanimidade de votos.

Ato contínuo, a Recorrente Interpôs recurso especial, que não foi conhecido pela CSRF, vide o acórdão nº 9101-005.858, da lavra da Ilustre Conselheira Andréa Duek Simantob. Contra tal decisão foi ainda intentado embargos de declaração, igualmente inadmitidos.

Assim, do julgamento do recurso voluntário do processo de suspensão da isenção, extraí os seguintes trechos que serão fundamentais para a resolução de alguns pontos constantes do presente recurso:

Trata os presentes autos de suspensão de isenção tributária prevista no art. 15, da Lei nº 9.532/97, nos termos do Ato Declaratório Executivo 212/2013.

Pois bem, tratando-se de legislação tributária que dispõe sobre isenção, a teor do que dispõe o inciso II do art. 111 do CTN, essa deve ser interpretada literalmente.

A notificação fiscal, o Parecer em que se baseia o ato declaratório de suspensão de isenção e a decisão recorrida citam os seguintes fatos e documentos que comprovariam que a Recorrente remunerou seus dirigentes por meio de participação nos resultados:

- documentos de fls. 1126/1127, 1131/11133, 1248/1250, 1255/1257, 1373, 1394, 1496, 1519, 1528, 1620 comprovariam de forma inequívoca que a Entidade distribuiu, nos anos de 2008 a 2010, seus resultados aos funcionários e aos diretores, Srs. Nilson Zaramella Boeta, Osmar Figueiredo Filho e Tadeu Luiz Colucci de Andrade; diretores esses que inclusive permaneceram na diretoria quando da sua transformação em sociedade por ações, conforme Ata da Reunião do Conselho de Administração de fls. 848/849.

- tais documentos também indicariam desproporcionalidade entre os valores pagos e o que poder-se-ia considerar como participação nos resultados. Nos três anos auditados foram pagos aos referidos diretores somas expressivas de dinheiro a título de participação nos resultados, situação que permite a inferência de que a Entidade estaria dando aos seus recursos destinação diversa daquela prevista em lei – manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais sob a o disfarce de participação nos resultados.

Pois bem, compulsando tais documentos, resta evidente que a Recorrente destinou parcela de seus resultados a seus funcionários e também remunerou seus dirigentes. A citada desproporção citada em tais documentos indica não só os pagamentos realizados se deram em montante distinto para funcionários e dirigentes, mas também de forma variável, indicando não se tratar, por exemplo, de pagamentos de salários a funcionários e dirigentes (sendo ou não estatutários).

Os argumentos de ordem constitucional da Recorrente no sentido de que a participação nos resultados seria um direito constitucional do trabalhador e de que a edição da Lei nº 10.101/2000 teria deixado claro que a participação também se daria com base nos resultados (art. 1º) e não somente lucro, em realidade, depõem contra ela própria.

Como já bem apontado no Parecer exarado pela unidade de origem, a previsão de direito aos trabalhadores de participação nos lucros, ou resultados, é uma norma constitucional de eficácia limitada, necessitando de lei para que pudesse surtir efeitos, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) nos autos dos Mandados de Injunção 102, 288 e 426, e nos Recursos Extraordinários 477.595 e 380.636.

Com o advento da Lei nº 10.101/2000, os trabalhadores passaram a fazer jus à participação nos lucros, contudo, convém destacar alguns de seus aspectos:

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

[...]

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I – a pessoa física;

II – a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;

c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

Conforme se observa, em que pese o art. 1º dessa norma possibilitar que haja participação dos trabalhos nos resultados da empresa, o § 3º do art. 2º dessa mesma norma consigna que não será equiparada a empresa, para fins dessa lei, a entidade sem fins lucrativos que, entre outros aspectos, não distribuir resultados a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes e administradores e que aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional.

Veja-se que a própria Lei 10.101/01 não equipara à empresa a entidade sem fins lucrativos que não distribui resultados a dirigentes e que aplique integralmente seus recursos em sua atividade institucional a fim de não colidir com o regramento trazido pelos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532/97 que determinam a suspensão de

isenção de IRPJ e de CSLL às entidades que remunerarem seus dirigentes, **por qualquer forma**, ou não aplicarem integralmente seus recursos em suas atividades institucionais. Ou seja, os trabalhadores de entidades nessas condições não poderiam reivindicar o direito à participação nos resultados da entidade, justamente para que essas não descumprissem as normais tributárias que condicionavam o direito à isenção de IRPJ e de CSLL a não remuneração de dirigentes e a aplicação integral de seus recursos em suas atividades institucionais.

Nessa mesma linha de raciocínio, decidiu o Tribunal Superior do Trabalho no Recurso Ordinário em dissídio Coletivo RO 201210059.2009.5.02.0000, (publicado em 23/11/2012) que as entidades sem fins lucrativos estão excluídas da medida que trata da participação nos lucros e resultados. Veja-se:

(...)

A respeito da distinção entre remuneração e participação nos resultados, embora se reconheça que, do ponto de vista societário, trabalhista e tributário em relação aos beneficiários dos beneficiários possuam conceitos distintos e tratamentos diversos, para os fins do disposto no art. 12 da Lei nº 9.532/97 são tratados como sinônimos, uma vez que a alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97 é clara a incluir como condição para o gozo da suspensão (conforme § 3º do seu art. 15) não remunerar, **por qualquer forma**, seus dirigentes pelos serviços prestados. A utilização da expressão “por qualquer forma” pelo legislador, deixa claro que a suspensão do gozo da isenção se dará constatando-se qualquer forma de entrega de recursos a seus dirigentes, não importando a que título o dirigente venha a perceber da entidade, não se referindo à remuneração como mero sinônimo de salário ou retribuição direta do trabalho. Em suma, relativamente à expressão “*remuneração, por qualquer forma*” contida na alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97, vale o velho brocardo de que onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir.

A respeito do novo regramento trazido pela Lei nº 12.868/2013, que introduziu dispositivos no art. 12 da Lei 9.532/1997, possibilitando a remuneração a dirigentes não estatutários e a possibilidade de remuneração a dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal (§ 4º), além de não ter efeitos retroativos, pois a vigência dessa norma lei se deu a partir de sua publicação, ainda que assim não fosse não beneficiária a Recorrente. Explico: os seus diretores, entre eles o Diretor Superintendente, recebeu, ao longo do ano de 2008, por exemplo, rendimentos variáveis mensais entre pouco mais de R\$ 26.000,00 a mais de R\$ 40.000,00, chegando a receber, no mês de junho, valores entre R\$ 177.000,00 a R\$ 279.000,00, conforme documentos de fls. 1124-1127 (padrão de rendimentos que foram ainda mais elevados nos anos de 2009 e 2010, chegando o Diretor Superintendente a perceber anualmente nesses períodos, respectivamente, R\$ 760.310,95 e R\$ 822.870,73 – fls. 1131 e 1133).

Conforme se observa, esses rendimentos, de longe superam, e muito, o teto de remuneração dos servidores Públicos do Poder Executivo Federal naquele período. Ademais, os argumentos do contribuinte de que não possuía dirigentes não estatutários, embora irrelevante porque à época dos fatos geradores a lei vedada a remuneração, por qualquer forma, dos dirigentes, sem diferenciar entre estatutários ou não estatutários – carece de comprovação, ou seja, trata-se de meros argumentos.

Nesse contexto, impende concluir que competia ao contribuinte provar a veracidade do que afirmou, nos termos da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (texto legal que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal), art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No mesmo sentido dispõe os art. 373 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (CPC/2015, em consonância com o art. 333 do CPC 1973):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Corroborando tal tese, convém transcrever jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

(...)

Ademais, o argumento do contribuinte de que o § 2º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 113/98 (que trata das obrigações de natureza tributária das instituições de educação, o que não é o caso da Recorrente) de que “não se considera dirigente a pessoa física que exerça função ou cargo de gerência ou de chefia interna na pessoa jurídica” também não lhe socorre uma vez que restou comprovado que todos os beneficiários identificados pela Fiscalização tratava-se de dirigentes que exerciam cargos de gerência ou de chefia interna.

Nesse sentido, como bem argumentou a decisão recorrida:

Dirigente é aquele que tem poder de decisão e, ao que no processo consta, esse poder pertencia às pessoas elencadas a fls. 1126/1127, 1131/11133, 1248/1250, 1255/1257, 1373, 1394, 1496, 1519, 1528, 1620, beneficiárias das distribuições de resultados.

É importante ressaltar que, conforme já demonstrado alhures, é inconteste que o Diretor Superintendente da entidade, que jamais poderia ser taxado de mero dirigente interno, recebeu vultosa remuneração durante todo o período.

Por fim, não se desconhece que a alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97 recebeu nova redação dada pelas Leis nº 13.151/2015 e nº 13.204/2015, assim vazada:

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)

Contudo, a alteração na redação desse dispositivo possui apenas efeito prospectivo, uma vez que não seria possível, de modo retroativo, o cumprimento desses requisitos, sem contar que ao menos a remuneração paga ao Diretor Superintendente chegou a superar R\$ 800.000,00 anuais, o que indica embora não se possa precisar a média dos valores pagos pelo mercado naquela área de atuação (prova que, nessa fase processual e por se tratar de matéria superveniente, caberia ao contribuinte) que nem nessa hipótese os argumentos da Recorrente a socorreriam.

Correlaciona a essa nova redação do art. 12 da Lei nº 9.532/97, a Recorrente arguiu que teria cumprido os requisitos exigidos pela legislação por ser uma Organização de Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).

Sobre esse tema, perfeitas as considerações da decisão recorrida, as quais adoto como razões de decidir, transcrevendo-as a seguir:

Quanto à alegada possibilidade de remuneração de dirigentes, por ser uma Organização de Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), cumpre informar que a questão fática reside em distribuição de resultados e não em remuneração, em decorrência de vínculo empregatício; mormente quando se verifica a distribuição de resultados em valores exorbitantes e desproporcionais, como acima relatado. De qualquer forma, mesmo como OSCIP, também haveria de ser questionada a observância à legislação específica dessas organizações, merecendo transcrever os seguintes excerto da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999:

Art. 1º Podem qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos por esta Lei.

§ 1º Para os efeitos desta Lei, considera-se sem fins lucrativos a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social.

(...)

Por fim, no que diz respeito aos efeitos retroativos do ato declaratório e do pedido de aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN, novamente me valho dos fundamentos da decisão de primeira instância por concordar integralmente com seus argumentos:

Quanto aos efeitos retroativos do ADE:

O Impugnante contestou, ainda, a retroatividade do Ato Declaratório Executivo nº 212, de 2013, alegando que esse somente poderia produzir efeitos a partir da data de cientificação. Entende que o art. 32 da lei 9.430/1996 não pode ser interpretado de maneira literal-restritiva, mas sim de maneira sistemática, gerando efeitos somente a partir dia 4 de setembro de 2013, quando teve ciência do ato administrativo. Ainda neste aspecto, requer o cancelamento dos juros e das multas impostos em atenção ao § único do art. 100 do CTN, haja vista as reiteradas manifestações da Secretaria Nacional de Justiça quanto à correção das contas da Impugnante.

Todavia, não prosperam tais alegações, pois o ato formal da autoridade administrativa competente que suspendeu a isenção do Contribuinte é, juridicamente, como o próprio nome diz, declaratório de direito, e não constitutivo. A noção de ato constitutivo se avizinha ao conceito de ato jurídico, qual seja, “todo ato lícito que tem por fim imediato adquirir, modificar ou extinguir direito”. Ou seja, tal ato tem força de constituir, desconstituir ou alterar direitos. Portanto, o direito em questão só nasce ou morre a partir da existência do ato constitutivo.

Por sua vez, o ato declaratório não cria, não extingue nem altera direito. Mas o reconhece, afirma ou nega a sua existência. Desse modo, o direito é pré-existente ao ato que tem apenas o condão de declará-lo.

Nesse sentido, preceitua o § 5º, do art. 32, da Lei nº 9.430, de 1996, que “a suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração”.

O contribuinte cita, na defesa, acórdãos do Conselho de Contribuinte e excertos de jurisprudência. No entanto, os acórdãos do Conselho de Contribuintes não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo. (Parecer Normativo CST nº. 390, publicado no DOU de 04 de agosto de 1971).

Quanto às decisões judiciais, essas são vinculantes para a Administração Tributária Federal somente nas hipóteses especificadas pelo Decreto nº. 2.346, de 10 de outubro de 1997. O que não é o caso das jurisprudências citadas nos autos, as quais, dessa forma, também não possuem força no sentido de vincular a autoridade julgadora administrativa.

Por oportuno, vale mais uma vez lembrar, no que se refere à doutrina e à jurisprudência mencionadas na peça de defesa, que a Administração Pública somente pode fazer o que a lei autoriza. Os agentes públicos, portanto, não podem aplicar entendimentos doutrinários contrários às orientações estabelecidas na legislação tributária de regência da matéria, uma vez que a atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 37 da Constituição Federal e art. 142 do Código Tributário Nacional).

Acresce-se ainda o fato de que as conclusões eventualmente formalizadas em processos submetidos a exame das citadas autoridades julgadoras não podem ser transpostas diretamente para o caso vertente, ante a multiplicidade de situações retratadas em relação a diferentes contribuintes, que nem sempre guardam consonância com as infrações ora em exame.

Não socorre a Impugnante a invocação feita ao § único do art. 100 do CTN uma vez que existe disposição literal em lei com relação aos efeitos temporários da suspensão da isenção, sendo que a multa de ofício imposta pela Fiscalização nos lançamentos tributários é mera decorrência do dever legal, não podendo aqui ser oposta a questão da boa fé e da observância às normas para fins de eximir-se de multa e juros, até mesmo porque, conforme verificou-se, foi justamente em função da desobediência à norma isentiva que se deu a expedição do ADE combatido.

Além do mais, o fato de que tenha havido manifestações da Secretaria Nacional de Justiça quanto à correção das contas da Entidade diz respeito apenas ao controle legal exercido por aquele órgão governamental, não interferindo em nada no exame e na suspensão da condição isentiva por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que é o órgão competente em matéria de tributos federais para verificar as condições da isenção. Destaco ainda que, justamente em função da competência estanque de cada órgão governamental, não podendo ser alegada a mudança de critério jurídico por parte da Administração Pública.

Portanto, as infrações praticadas é que constituem o direito de o Fisco suspender a isenção do sujeito passivo. Assim, no caso vertente, considerando o período auditado, o Ato Declaratório Executivo, formalmente prolatado em 28/08/2013, com obediência ao rito legal previsto para tanto, pode sim suspender a isenção do Impugnante para os períodos anteriores, quais sejam, compreendidos entre 1º de janeiro de 2008 a 31 de dezembro de 2010.

4 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Vamos, portanto, dar início à análise do recurso voluntário da Recorrente neste processo. Como vimos no Relatório, as alegações são as seguintes, repetidas abaixo em apertadíssima síntese:

- 1) Ausência de qualquer questionamento por parte da Secretaria Nacional de Justiça, órgão responsável por analisar anualmente o cumprimento das condições da Recorrente como entidade constituída sob a forma de OSCIP;
- 2) Da inexistência de vedação ao pagamento de valores a título de participação no resultado;
- 3) Da possibilidade de remuneração dos dirigente-empregados;
- 4) Da impossibilidade de a suspensão da isenção concedida à Recorrente produzir efeitos retroativos;
- 5) Da correta apuração do IRPJ e da CSLL.

Os quatro primeiros pontos não serão abordados por este voto, a exemplo do que fez o acórdão recorrido. Resta claro da leitura das razões do recurso que a Recorrente intenta rediscutir matéria que é própria do processo que tratou especificamente da suspensão da isenção. Por isso fizemos questão de reproduzir alhures excertos do acórdão de recurso voluntário proferido nos autos do processo nº 19515.721810/2012-73; resta bem claro que todos os pontos, enumerados acima de 1 a 4, já foram devidamente respondidos pelo referido acórdão, não havendo mais nada a ser discutido no âmbito destes autos em particular.

Assim, restou-nos o item 5, que trata da apuração do IRPJ e da CSLL objeto da exigência fiscal. Neste ponto, duas questões são deduzidas no recurso.

A primeira refere-se à exclusão de determinadas despesas do resultado apurado pela Recorrente. Juntou ao recurso uma nova planilha, vide e-fls. 1.558/1.569, que representaria, ao seu juízo, de maneira mais fidedigna, o valor que seria devido caso mantida a revogação da isenção. Com base neste demonstrativo, além de refutar a decisão recorrida no ponto em que esta teria concluído que a exclusão dos valores pagos pela Recorrente a título de PPR das respectivas bases de cálculo seria uma dedução em duplicidade, também propugna pela exclusão da base de cálculo dos valores relativos ao IRRF incidente sobre aplicações financeiras, das contribuições ao PIS, COFINS e CSLL, bem assim da provisão para crédito de liquidação duvidosa.

Por fim, e considerando os valores pagos a título de PPR nos anos de 2008 (R\$4.008.949,17), 2009 (R\$4.582.454,27) e 2010 (R\$7.639.175,01), entende a Recorrente que tais montantes deveriam ser considerados para fins de nova apuração dos débitos supostamente devidos a título de IRPJ e CSLL.

De pronto, já adianto que os “novos cálculos” empreendidos pela Recorrente não podem ser aceitos. Primeiramente porque reclamam a dedução de valores que sequer foram aventados quando da impugnação; me refiro aos valores relativos ao IRRF incidente sobre aplicações financeiras e das contribuições ao PIS, COFINS e CSLL. E se não foram contestados quando da impugnação, não devem ser conhecidos no recurso voluntário por força da preclusão. Já a provisão para créditos de liquidação duvidosa (PCLD) foi objeto de consideração pela própria Fiscalização quando do lançamento; basta a verificação das planilhas de e-fls. 115/120 e o seu cotejo com o Termo de Constatação Fiscal às e-fls. 128.

Aliás, apenas para lembrar, e considerando os cálculos demonstrados às e-fls. 128, os únicos ajustes realizados pela Fiscalização se deram em relação à provisão para créditos de liquidação duvidosa, às perdas com duplicatas incobráveis e às gratificações por liberalidade. Por isso, a conclusão a que chegou o acórdão recorrido em relação à pretensão da Recorrente em ver excluída da apuração das bases de cálculo dos tributos os valores relativos à participação nos lucros dos empregados – PPR; a Autoridade Julgadora chegou à acertada conclusão de que a Recorrente pretendia excluir tais valores em duplicidade.

Ora, “salta aos olhos”, parafraseando a Recorrente, que os valores relativos à PPR não foram objeto de glosa por parte da Fiscalização quando da apuração das bases de cálculo dos tributos, portanto, completamente desarrazoada a insurgência da Recorrente neste ponto.

Em segundo lugar, a reboque do exposto acima, também resta absolutamente improcedente a alegação de que os montantes relativos à PPR, nos importes de R\$4.008.949,17 (2008), R\$4.582.454,27 (2009) e R\$7.639.175,01 (2010), deveriam ser considerados para fins de nova apuração dos débitos supostamente devidos a título de IRPJ e CSLL. Sem querer ser repetitivo, mas já sendo, os valores relativos à PPR foram considerados pela Fiscalização nos exatos valores em que informados pela própria Recorrente nas demonstrações de resultado entregues mediante intimação e que constam das e-fls. 95/106. Outrossim, verifico uma certa “confusão” por parte da Recorrente, que me parece não se entender em relação a tais valores, pois na impugnação apresenta outra informação relativamente a essas despesas, vide e-fls. 237:

Dessa forma, no que concerne aos valores pagos pela Impugnante a título de PPR nos anos de 2008 (R\$ 3.070.544,34), 2009 (R\$ 3.425.869,79) e 2010 (R\$ 3.865.674,50), entende a Impugnante que tais montantes deverão ser considerados para fins de nova apuração dos débitos supostamente devidos pela Impugnante a título de IRPJ e de CSLL.

Já no recurso voluntário, o mesmo parágrafo foi escrito da seguinte forma (v. e-fls. 1.521):

Dessa forma, no que concerne aos valores pagos pela Recorrente a título de PPR nos anos de 2008 (R\$ 4.008.949,17), 2009 (R\$ 4.582.454,27) e 2010 (R\$ 7.639.175,01), entende a Recorrente que tais montantes deverão ser considerados para fins de nova apuração dos débitos supostamente devidos pela Recorrente a título de IRPJ e de CSLL.

Portanto, absolutamente inconsistentes, além de insubsistentes, as alegações da Recorrente no ponto.

Já a segunda alegação refere-se à negativa, por parte do acórdão recorrido, acerca da desnecessidade de realização de novas diligências. Aduz que tal proceder padeceria de fundamentação legal, pois, ao seu ver, seria notório que, em qualquer lançamento tributário, para que seja válido, é obrigatório que esteja respaldado em provas que confirmem a suposta infração cometida, bem como os valores dos créditos exigidos, citando o art. 142 do CTN.

Argui que “salta aos olhos a infundada alegação de que ‘não caberia à fiscalização reexaminar a escrituração contábil do contribuinte para verificar se todas as despesas foram devidamente contabilizadas’”.

Destaca que a Administração não poderia se furtar à observância do princípio da verdade material, cabendo-lhe diligenciar e obter informações que permitam afirmar com clareza a verdade dos fatos, seja quanto à ocorrência do fato gerador do tributo, seja quanto a eventuais circunstâncias que ensejem a aplicação de penalidades ou imposição de ônus ao administrado. Reforça, com base nesses argumentos, a necessidade de realização de diligências visando à apuração dos reais e corretos valores devidos pela Recorrente a título desses tributos.

Em relação a este ponto, o acórdão recorrido foi explícito e claro em suas razões para a negativa do pedido de diligências, razão pela qual adoto como minhas razões de decidir os mesmos fundamentos que reproduzo abaixo:

Além disso, não caberia a fiscalização reexaminar a escrituração contábil do contribuinte para verificar se todas as despesas foram devidamente contabilizadas, pois escrituração contábil e fiscal é dever do contribuinte, conforme os seguintes dispositivos do RIR/99, abaixo transcritos:

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo Único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

A obrigação da fiscalização é identificar as infrações à legislação tributária. A fiscalização fez a sua parte, identificou as infrações e adicionou os valores correspondentes aos resultados apurados pelo próprio contribuinte, conforme demonstrativos de resultados anexados às folhas 115 a 120, apresentadas em atendimento a intimação de 04/09/2013.

A prova dos lançamentos contábeis, repete-se, é encargo do próprio contribuinte que os efetuou e não da fiscalização. A esta cabe apenas a identificação dos fatos e analisá-los à luz dos documentos que os lastreiam. Lançamento que gera vantagem tributária sem documento que lhe dê suporte é lançamento inexistente.

(...)

3.2 - DILIGÊNCIA

Como visto acima, a escrituração é obrigação do contribuinte, a qual faz prova em seu favor, quando efetuada sem vício extrínseco ou intrínseco e for confirmada por documentos hábeis para comprovar a operação, caso contrário provam contra as pessoas a que pertencem. Não cabe ao fisco efetuar a sua conferência para apurar valores que porventura venham à favor daquele que tinha a obrigação de escriturar.

A alegação de forma genérica de que várias despesas deixaram de ser consideradas pela fiscalização não justifica a realização de diligência, pois esta, à exemplo da perícia, não se presta para produzir provas para o contribuinte, mas para esclarecer dúvidas surgidas em face da impugnação.

A prova é encargo de quem alega e, no caso do contribuinte, deveria ter sido apresentada junto com a impugnação (inc. III, art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972).

A realização de diligência ou perícia é ato discricionário do julgador, que as determinará ou a indeferirá segundo o seu entendimento a respeito da prescindibilidade das informações para o julgamento. Depende da exposição dos motivos que a justificam, da formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, a indicação do perito, seu endereço e sua qualificação, conforme previsto no inc. IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

No seu pedido, o contribuinte refere que inúmeras despesas dedutíveis não foram consideradas pela autuante, sem individualizá-las e esquecendo-se de que ele próprio apurou os resultados utilizados pela fiscalização.

O pedido de diligência não está de acordo com o referido inc. IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Além disso, o processo está devidamente instruído e trata de questões técnicas das quais os membros desta turma de julgamento possuem conhecimentos suficientes para formar suas próprias convicções.

Portanto, deve ser considerado não formulado o pedido de diligência.

O acórdão recorrido foi muito bem neste ponto, discorrendo sobre as alegações da parte, principalmente, em relação àquelas que apontavam que a Fiscalização teria desconsiderado diversas despesas legalmente dedutíveis, a exemplo das verbas de PPR, o IRRF incidente sobre o PPR e os prejuízos fiscais. No recurso voluntário, outras despesas ainda foram adicionadas pela Recorrente, e que não teriam sido objeto de dedução por parte da Fiscalização, a exemplo do IRRF sobre aplicações financeiras e das contribuições ao PIS, COFINS e CSLL.

À par da preclusão da análise do cabimento de tais alegações, reafirmamos o fato de que a Fiscalização glosou tão somente as despesas relativas à provisão para créditos de liquidação duvidosa, as perdas com duplicatas incobráveis e as gratificações por liberalidade.

Todas as demais despesas, que seriam dedutíveis no cômputo do lucro líquido e na apuração do lucro real constaram, ou pelo menos deveriam ter sido escrituradas, no demonstrativo de apuração do resultado entregue pela própria Contribuinte à Fiscalização e que foi adotada por esta na apuração dos tributos devidos.

No meu entender, a Fiscalização efetivamente fez o seu “dever de casa”, ao contrário do alegado pela Recorrente; esta, na verdade, deveria estudar um pouco mais a legislação tributária antes de criticar a atuação de profissionais experientes e muito bem formados, conhecedores profundos das normas fiscais e contábeis. Neste caso em particular nem precisaria muito estudo, haja vista que a situação posta é de muito fácil entendimento e resolução.

Assim, nego provimento às alegações da Recorrente, também neste ponto.

Por todo o exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício, conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte em que conhecido, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves