



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

Processo n° 10120.010157/2009-87
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1201-000.919 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de novembro de 2013
Matéria IRPJ
Recorrentes COMPANHIA THERMAS DO RIO QUENTE
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

IRPJ. CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. DEDUTIBILIDADE.

As quantias apropriadas à conta de custos ou despesas operacionais, para efeito de determinação do lucro real, devem satisfazer às condições de necessidade, normalidade e usual idade, bem como ter comprovado o efetivo fornecimento dos bens ou serviços contratados.

A eventual prova do desembolso dos recursos, por si só, não é bastante para tornar dedutível o gasto suportado.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Decorrendo a exigência da CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve-lhe ser adotado, no mérito, o mesmo tratamento da decisão proferida para o imposto de renda, em função da sua indissociável conexão.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria dos votos, em **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso de ofício, vencidos os Conselheiros Marcelo Cuba Netto e Roberto Caparroz de Almeida, que lhe davam provimento. Pelo voto de qualidade, **NEGARAM PROVIMENTO** ao recurso voluntário, vencidos o Relator e os Conselheiros Luis Fabiano Alves Penteadó e João Carlos de Lima Junior, que lhe davam provimento parcial para excluir a

incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Cuba Netto.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente.

(assinado digitalmente)

André Almeida Blanco - Relator.

(assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente à época do julgamento), Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, João Carlos de Lima Junior e André Almeida Blanco.

Relatório

O presente Processo Administrativo é decorrente de Auto de Infração lavrado para a exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fl. 672/683), referentes aos anos-calendário 2004 e 2005, cujo crédito tributário perfaz o montante de R\$ 4.760.356,62.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 684/691:

2. O fato específico a que se deve a lavratura deste auto de infração é a verificação da escorreta apuração das receitas e despesas dos anos de 2004 e 2005 vinculadas aos contratos de "Cessão de Direito de Uso de Unidade Hoteleira, por Sistema de Tempo Compartilhado" ou, simplesmente, "Rio Quente Vacation Club" (RQVC), cujos contratos tipos (três) estão às fls. 85 a 115.

3. Rezam tais contratos que, em caso de rescisão pelo cessionário, acedente, que é a empresa em epígrafe, terá o direito de reter 35% do valor do contrato a título de compensação pelos custos administrativos, comerciais, de marketing e outros incorridos para a celebração do contrato, conforme cláusula 13ª dos contratos modelos I e II (fls. 88 e 99) e cláusula 10.2 do contrato modelo III (fls. 110, verso).

4. Nestes contratos, o consumidor adquire uma certa quantidade de pontos por determinado preço. Estes pontos são conversíveis por períodos de hospedagem nas instalações da CTRQ ou transferidos para outra empresa para fins de utilização em outros estabelecimentos hoteleiros (para mais detalhes, ver Deliberação Normativa nº 378/97 da Embratur).

5. Dentre outros documentos (fls. 07 a 119), tais contratos foram apresentados, juntamente com o modelo de contabilização dos mesmos, em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal de 13/11/2008, recebido pela CTRQ em 20/11/2008 (fls. 02 a 06).

6. No modelo de contabilização apresentado pela companhia (fls. 118), não há contabilização de receitas na celebração do contrato, sendo que 35% (trinta e cinco por cento) do valor é creditado em conta de Resultado de Exercícios Futuros (REF) e o restante em outras contas do passivo. Não obstante, tal contabilização é feita de forma global, com inobservância do disposto no art. 258 e 259, § 1º, do RIR/99, conforme detalhado pelo contribuinte nos itens 'A' e 'B' do documento datado de 21/08/2009 (fls. 381 e 382) e apresentado na mesma data em resposta ao Termo de Intimação Fiscal datado de 12/08/2009 (fls. 378 a 380).

7. Tal contabilização encontraria respaldo em parecer elaborado por advogado (fls. 407 a 419), o qual entendeu, com

fulcro no art. 181 da Lei nº 6.404/1976, que "os valores integrantes da receita, não passíveis de restituição, poderão ser contabilizados como receita de exercício futuro e transferidos para resultado do exercício na medida em que os serviços forem sendo executados, ou quando ocorrer a perda de fruição, pelo não exercício no prazo acordado, por parte dos adquirentes" (fls. 419).

8. Tal parecer e algumas considerações por parte da CTRQ foram apresentados em resposta ao Termo de Intimação de 19/06/2007, MPF nº 2006.01397 (fls. 399). Nestas considerações (fls.402 a 404), a companhia explica detalhadamente os critérios de contabilização dos contratos (fls. 404), nos mesmos moldes do modelo alhures citado.

9. A companhia também apresentou, em resposta ao Termo de Intimação de 22/06/2007, MPF nº 2006.01397, alguns esclarecimentos (fls. 393 a 398), dos quais se destaca a afirmativa de que as despesas de comercialização dos contratos RQVC foram estimadas em 35% do valor de cada contrato, levando em conta despesas como pagamento de comissão de vendas, marketing, propaganda, custos administrativos de gerenciamento de cadastros e emissão de contratos, custos com stands de vendas, e outros mais relacionados exclusivamente com a fase de venda desse produto (fls. 396, final, e 397).

10. Importante fixar que a multa de 35% do valor do contrato, contabilizada em REF, foi assim estabelecida para fazer frente, então, às despesas de comercialização e correlatas, conforme informado pela empresa e consoante constam dos modelos de contrato já mencionados.

11. Registre-se que tais despesas de comercialização foram apropriadas em contas de resultado no momento de sua disponibilização econômica ou jurídica para o titular do respectivo rendimento, conforme orientado pelo parecer mencionado (fls. 410) e verificado na contabilidade do contribuinte (arquivos digitais e microfichas).

12. Tal informação é corroborada pela planilha (fls. 40 a 42) apresentada pelo contribuinte (fls. 38 e 39) em atendimento ao item 8 do Termo de Início do Procedimento Fiscal de 13/11/2008, a qual demonstra detalhadamente a contabilização das despesas decorrentes da comercialização dos contratos RQVC em 2004 e em 2005, inclusive informando a descrição sucinta de cada despesa ou grupo de despesas e respectivas contas contábeis utilizadas.

13. Em suma, a empresa apropria no resultado do exercício corrente as despesas de comercialização dos contratos e difere, mediante apropriação no passivo (exigível a curto e longo prazo e REF), o preço recebido ou a receber destes mesmos contratos para o momento da fruição dos serviços ou, no caso apenas do REF, para o momento em que o consumidor incorrer na cláusula penal.

14. Em relação ao diferimento do preço, não se vislumbra nenhuma incorreção, já que houve apenas um faturamento de serviços a serem futuramente fornecidos.

15. Ressalte-se que a cláusula penal, totalmente apropriada em REF, deverá, no curso normal do contrato, ser futuramente realizada (transformada em receita), já que o consumidor irá utilizar os pontos adquiridos, correspondentes a 100% do preço do contrato, e obter a prestação de serviços da CTRQ ou de outra empresa conveniada.

16. Nota-se, então, que a empresa compatibilizou suas despesas e comercialização, do ponto de vista financeiro, com suas receitas, mas criou um abismo contábil, com reflexos tributários, ao diferir a contabilização, no resultado, dos 35% apropriados em REF, sem fazer o mesmo com as despesas correspondente, quais sejam, as despesas de comercialização, conforme demonstrado acima.

17. Note-se que o art. 181 da Lei nº 6.404/76 (redação vigente em 2004 e 2005), fundamento do diferimento dos 35% do valor de cada contrato, estabelece que "serão classificadas como resultado de exercício futuro as receitas de exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes" (grifou-se).

18. É cristalino o mandamento da lei, que determina que, na composição do resultado de exercícios futuros, devem ser deduzidos das receitas as correspondentes despesas e custos, caso em tela dos custos e despesas de comercialização em relação aos 35% do valor do contrato (receita futura).

19. Apesar de, em relação a tais contratos, o contribuinte vir a auferir as receitas somente em momento posterior, no momento da celebração do contrato o mesmo incorre em despesas e custos necessários à produção daquela, estimados em 35% do valor do contrato, os quais devem acompanhar, conforme determina o art. 181 da Lei nº 6.404/76, a receita. Isto nada mais é do que a aplicação do princípio da confrontação das receitas e despesas.

Intimado da lavratura do Auto de Infração, o contribuinte apresentou sua Impugnação às fl. 736/752, sustentando, em síntese, que:

- a fiscalização teria deixado de considerar que as despesas, submetidas a glosa fiscal, tornaram-se devidas no momento em que ocorreu a efetiva intermediação das vendas pelos vendedores, não cabendo o estorno da comissão de rescisão posterior do contrato;
- o lançamento contábil dos contratos em conta do passivo, inclusive na sub-conta "resultado de exercícios futuros", em nada modificaria a natureza dos contratos de prestação de serviços de curto e longo prazos, sendo que a empresa sequer estava obrigada a registrar os contratos celebrados para prestação de serviços futuros antes da efetiva prestação de serviços;

- nos termos do art. 407 e 408 do RIR/99, na apuração do resultado de contratos de longo prazo serão computados, em cada período de apuração, o custo incorrido e a receita relativa à parte do contrato já executada; e, nos de curto prazo, os custos e receitas devem ser reconhecidos na medida da execução;
- pelo princípio da especialidade, deveria ter sido aplicada, para fins de tributação, o que prescreve a legislação tributária (Regulamento do Imposto de Renda) e não a comercial (Lei das S/A);
- diferentemente dos custos que guardam simetria cronológica com a respectiva receita, para as despesas exige-se apenas que tenham sido incorridas e sejam necessárias percepção dos rendimentos ou a manutenção da fonte produtora;
- os gastos inerentes às despesas de representação comercial são gastos consumados e, ainda que os serviços contratados a longo prazo não sejam efetivamente prestados, mas se atendidas as condições previstas no contrato de intermediação, os valores devidos aos representantes constituem despesas a partir do momento em que se converter numa obrigação líquida e certa para a fonte pagadora;
- a previsão da penalidade não autoriza a restrição, sem base legal, da dedução de despesas incorridas, especialmente porque não há o direito à sua restituição na hipótese do negócio vir a ser rescindido.
- em caso do lançamento ser mantido, os juros de mora, com base na taxa Selic, não poderia incidir sobre a multa de ofício, pela inexistência de comando legal para tanto;

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília, ao analisar os argumentos da Recorrente, julgou parcialmente procedente a Impugnação, por entender que apenas 35% da despesa deveria seguir o mesmo destino da receita, eis que apenas referida proporção foi contabilizada no REF, não devendo ser tratado o diferimento do percentual restante de 65% das receitas registrado em conta do passível exigível.

Assim sendo, considerou indevida a glosa de 65% das despesas deduzidas de imediato efetuada pela autoridade fiscal. Com relação ao restante, manteve a autuação em seus exatos termos. Vejamos trecho esclarecedor da decisão proferida:

15. Ressalte-se que a cláusula penal, totalmente apropriada em REF, deverá, no curso normal do contrato, ser futuramente realizada (transformada em receita), já que o consumidor irá utilizar os pontos adquiridos, correspondentes a 100% do preço do contrato, e obter a prestação de serviços da CTRQ ou de outra empresa conveniada.

16. Nota-se, então, que a empresa compatibilizou suas despesas de comercialização, do ponto de vista financeiro, com suas receitas, mas criou um abismo contábil, com reflexos tributários, ao diferir a contabilização, no resultado, dos 35% apropriados em REF, sem fazer o mesmo com as despesas correspondentes, quais sejam, as despesas de comercialização, conforme demonstrado acima.

17. Note-se que o art. 181 da Lei nº 6.404/76 (redação vigente em 2004 e 2005), fundamento do diferimento dos 35% do valor de cada contrato, estabelece que "serão classificados como resultado do exercício futuro as receitas de exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes" (grifou-se)

18. É cristalino o mandamento da lei, que determina que, na composição do resultado de exercícios futuros, devem ser deduzidos das receitas as correspondentes despesas e custos, caso em tela dos custos e despesas de comercialização em relação aos 35% do valor do contrato (receita futura).

19. Apesar de, em relação a tais contratos, o contribuinte vir a auferir as receitas somente em momento posterior, no momento da celebração do contrato o mesmo incorre em despesas e custos necessários a produção daquela, estimados em 35% do valor do contrato, os quais devem acompanhar, conforme determina o art. 181 da Lei nº 6.404/76, a receita. Isto nada mais é do que a aplicação do princípio da confrontação das receitas e despesas.

21. Ora, como o contribuinte não diminuiu, das receitas de exercícios futuros (REF dos anos de 2004 e 2005), as despesas e custos correspondentes, isto implicou em uma redução indevida do lucro líquido dos mesmos exercícios, já que este deve ser apurado, conforme mandamento do art. 274, § 1º, do RIR/99, com observância das disposições da Lei nº 6.404/76, o que acarretou, obviamente, uma redução também indevida do lucro real dos anos de 2004 e 2005, já que tais valores não foram adicionados ao lucro líquido, conforme cópias dos Livros de Apuração do Lucro Real dos anos de 2004 e 2005 (Fls. 438 a 454) e respectivas DIPJs Ns. 475 a 575).

Segundo reconhecido pelo próprio sujeito passivo, o montante as despesas realizadas com a venda dos contratos de pacotes de serviços de hotelaria representam, em regra, 35% do montante das receitas a serem auferidas com os contratos firmados. Em função disso, consoante já tratado anteriormente, ele fixou contratualmente a previsão de multa neste percentual para recuperação de tais despesas em caso de rescisão por parte do cessionário.

A parcela da receita correspondente ao percentual da multa foi escriturada em conta do REF, entendendo a autoridade fiscal que toda a despesa deveria também ter sido lançada nesta conta, como redutora, haja vista o disposto no art. 181 da Lei nº 6.404/76, que determina a dedução das despesas correspondentes às receitas (dispositivo vigente à época dos fatos geradores):

Art. 181. Serão classificados como resultados de exercício futuro as receitas de exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes.

Para chegar a tal conclusão, a autoridade fiscal considerou que a parcela da receita correspondente à cláusula penal (de 35%)

visou exclusivamente compatibilizar financeiramente suas despesas de comercialização. Ou seja, entendeu que toda a despesa realizada era recuperada com a parcela da receita contabilizada no REF, sendo, portanto, a ela correspondente.

Ante o exposto, torna-se necessário analisar duas questões:

- a legislação tributária determina que as despesas correspondentes a receitas escrituradas no REF também ai sejam registradas?***
- as despesas aqui tratadas possuem uma relação de correspondência com as receitas escrituradas no REF?***

O art. 274. §1º do RIR/99 estabelece que o lucro líquido seja apurado conforme as regras estabelecidas na Lei nº 6.404/76:

§1º O lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 67, inciso XI, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 5º).

Portanto, ao aplicar o disposto no art. 181 da Lei nº 6.404/76, a autoridade fiscal não está utilizando norma geral em detrimento de norma específica tributária. Como visto, a própria legislação tributária determina que o lucro líquido deverá ser obtido com observância desta lei.

Se o contribuinte difere a tributação da receita mediante sua escrituração em REF, a norma estabelece que a despesa correspondente deve também ser registrada na mesma conta, o que, por conseguinte, significa dizer que esta despesa não é levada ao resultado do exercício imediato.

Não foi discutido nos autos se os gastos efetuados pelo contribuinte são despesas ou custo. Ao contrário, a autoridade fiscal concordou tratarem-se de despesas. Acontece que a lei exige o registro no REF tanto dos custos quanto das despesas.

Na transcrição anteriormente feita referente à obra da FIPECAFI, consta claramente que as receitas escrituradas no REF devem estar "deduzidas dos custos e despesas correspondentes, incorridas ou a incorrer" (grifei).

Em outro trecho da mesma obra, quando são dados exemplos de operações que são escrituradas no REF, é tratado sobre aluguel recebido antecipadamente com cláusula de não-reembolso, que se encaixa como uma luva no caso presente:

Um exemplo seria o caso do aluguel recebido antecipadamente, mas cujo contrato estabelece que não haverá reembolso, mesmo que o locatário devolva antes o imóvel ou bem. Nesse caso, tal valor deve ser lançado na conta do grupo Receitas de Exercícios Futuros, a ser apropriado aos resultados efetivos medida do transcurso do prazo de locação.

Paralelamente, deverão ser registrados na conta devedora que aparece como redução nesse grupo (intitulada Custos e Despesas Correspondentes as Receitas) todos os gastos incorridos ou a incorrer relativos a geração de tal receita.

Digamos que uma empresa tenha um galpão que não está utilizando e o alugou a terceiros por um período de 3 anos, tendo recebido o valor total de \$ 10.000 no ato do contrato e que não será, em hipótese alguma, reembolsado. Para permitir a locação, efetuou uma pequena reforma no imóvel (que não aumenta sua vida útil), para ter condições de uso, tendo gasto \$ 2.000.

Nesse caso, teríamos:

RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS

Receitas de exercícios futuros 10.000

Menos: Custos e despesas correspondentes às receitas (2.000)

8.000 (grifei)

Considero, pois, respondida a primeira questão posta, no sentido de que as despesas correspondentes às receitas escrituradas no REF devem também ser registradas neste grupo de contas.

Para responder à segunda pergunta, aproveito o exemplo do aluguel recebido antecipadamente sem direito a reembolso. Nele, a reforma foi despesa anteriormente feita, que poderia ter retorno ou não, mas que se foi imprescindível para auferir o aluguel pretendido. A semelhança deste caso, na hipótese aqui tratada a receita somente ocorreu em função das despesas realizadas com as vendas dos contratos; sem estas, não haveria receita.

Então, não resta dúvida de que há uma relação entre a receita decorrente dos contratos e as despesas realizadas para a venda destes contratos.

Todavia, há que se considerar que as despesas realizadas foram necessárias para o auferimento de TODA A RECEITA, e não somente da parcela escriturada em conta do REF (correspondente a 35% do total, em virtude de ser valor não restituível).

Em função disso, permito-me discordar da autoridade autuante, que entendeu que toda a despesa realizada deveria ter sido lançada em conta de REF. Da mesma forma que apenas uma fração da receita foi escriturada no REF, apenas a mesma proporção de despesa deve seguir o mesmo destino, qual seja, 35%.

Uma vez que os lançamentos se referem ao diferimento de 35% das receitas em virtude de sua contabilização no REF, não sendo tratado o diferimento do percentual restante de 65% das receitas registrado em conta do passível exigível, cabe a este julgador considerar indevida a dedução de apenas 35% das despesas no mesmo período da celebração dos contratos, ou, de outra forma, considerar indevida a glosa de 65% das despesas deduzidas de imediato efetuada pela autoridade fiscal.

Por fim, conforme dito, o sujeito passivo contestou a incidência de juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício.

Tal alegação não tem qualquer fundamento nesta fase processual, vez que os juros de mora apurados nos lançamentos não incidiram sobre o montante da multa, mas sim exclusivamente sobre os valores dos tributos lançados, conforme está demonstrado às fl. 677 e 683. (fls. 772/779)

Contra referida decisão apresentou a Recorrente o seu Recurso Voluntário de fls. 799/828), no qual repete os argumentos apresentados em sua Impugnação e acima transcritos, frisando principalmente que:

1 – que o procedimento adotado está em perfeita sintonia com o que dispõe a legislação tributária, em especial com o Parecer Normativo CST nº 07/76;

2 - a empresa não estaria obrigada a registrar os contratos de serviços futuros antes da efetiva prestação, conforme disposto no art. 407 do RIR/99, segundo o qual, na apuração do resultado de contratos de longo prazo serão computados, em cada período, o custo incorrido e a receita relativa à parte do contrato já executada, diferentemente do que ocorre com as despesas incorridas ou consumidas, que são dedutíveis do lucro líquido do período, desde que necessárias para manutenção das atividades;

3 - a dedutibilidade dos dispêndios está condicionada à necessidade da despesa, a qual, nesse caso, seria a realização da venda e a obrigatoriedade de pagar ao representante comercial, consistente no atendimento ao contido art. 32 da Lei nº 4.886/65, sendo, portanto, irrelevante o momento em que a receita será levada à tributação;

4 - os gastos inerentes às despesas de representação comercial seriam gastos consumados e, ainda que os serviços não sejam efetivamente prestados, mas se atendidas as condições previstas na Lei nº 4.886/65, os valores devidos aos representantes constituem despesas definitivas a partir do momento em que se converter numa obrigação líquida e certa para a fonte pagadora;

5 - o fato de o contrato estabelecer incidência de multa por infração às suas disposições não autoriza o fisco tratá-la (a multa) como receita antecipada, antes da ocorrência do respectivo fato gerador;

6 - a previsão de penalidade pela inexecução do contrato, de curto ou longo prazo, não autoriza o fisco restringir, sem embasamento legal, a dedução de despesas incorridas, especialmente porque a empresa não tem o direito à sua restituição na hipótese de o negócio intermediado vir a ser rescindido, ou seja, como dito alhures, o vendedor tem direito a receber a comissão a partir do momento em que o contrato firmado e assinado pela partes;

7 - dada a relação de causa e efeito existente entre o lançamento principal e os decorrentes, deve aplicar-se a estes, no que for cabível, todo o disposto com relação àquele;

8 – seria ilegal a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ANDRÉ ALMEIDA BLANCO

Sendo tempestivo o Recurso Voluntário, passo a sua apreciação.

1 - MÉRITO

A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que tem como objeto social a exploração de atividades turístico-hoteleiras, de agências de viagens e turismo e de comercialização de roupas e acessórios.

No exercício de sua atividade empresarial, firmou diversos contratos de Cessão de Direito de Uso de Unidade Hoteleira, por Sistema de Tempo Compartilhado ou, simplesmente, “Rio Quente Vacation Club” (RQVC), na qualidade de cedente, com prazo de duração de até 30 anos, transmitindo ao cessionário determinada quantidade de pontos, os quais são conversíveis por períodos de hospedagem em suas instalações ou em outros estabelecimentos hoteleiros.

A Recorrente, conforme orientação jurídica acostada às fls. 408/419 dos autos, contabilizou em conta de Resultado de Exercício Futuro (REF) o valor correspondente a 35% do montante total a receber fixado em cada contrato, que equivaleria à multa contratual aplicável em caso de rescisão antecipada do contrato causada pelo cessionário (exceção feita ao consumo da totalidade dos pontos adquiridos).

A parcela relativa aos demais 65% da receita prevista foram escriturados em contas do Passível Exigível a Curto e Longo Prazo.

Conforme informado pela Recorrente, os 35% estabelecidos a título de multa foram estabelecidos a partir de uma estimativa para suportar despesas de comercialização e correlatas na hipótese de quebra do contato por parte do cessionário: pagamento de comissão de vendas, marketing, propaganda, custos administrativos de gerenciamento de cadastros e emissão de contratos, custos com stands de vendas, e outros mais relacionados exclusivamente com a fase de venda desse produto.

A parcela da receita correspondente ao percentual da multa foi escriturada em conta do REF, entendendo a autoridade fiscal que TODA a despesa deveria também ter sido lançada nesta conta, como redutora, conforme o que dispunha o art. 181 da Lei nº 6.404/76:

Art. 181. Serão classificados como resultados de exercício futuro as receitas de exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes.

Contudo, em julgamento realizado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília, restou parcialmente cancelada a autuação, reformulando-se o Auto de Infração por entender o julgador que seria indevida a redução do lucro líquido relativa à falta de contabilização apenas no montante de 35% das despesas incorridas.

Dessa forma, no presente julgamento analisaremos a matéria apenas relativamente a referido percentual.

Sustenta a Recorrente, inicialmente, que o art. 181 da Lei nº 6.404/76 não seria aplicável ao caso concreto e que o procedimento adotado pela mesma estaria de acordo com o Parecer Normativo CST nº 07/76. Ocorre que, contrariamente ao alegado, referido Parecer não é aplicável à situação em análise. Vejamos.

Às fls. 308 do Recurso Voluntário a Recorrente afirma que:

2.10. No caso dos autos, as despesas pagas aos representantes tornaram-se devidas no momento da realização do negócio, independentemente de o contrato intermediado vir ou não a ser rescindido mais adiante, ou seja, em nenhuma hipótese a comissão poderá vir a ser devolvida pelo beneficiário, daí a razão da sua dedutibilidade ocorrer no momento em que o representante adquirir a disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

Com isso, verifica-se claramente que as referidas despesas são devidas quando da realização do negócio, não dependendo de qualquer evento futuro. Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº. 07/76 utilizado pela Recorrente para fundamento de seu Recurso é expresso ao dispor que:

Dúvidas têm sido suscitadas quanto ao correto período de apropriação de despesas relativas a comissões sobre vendas, devidas a representantes e vendedores autônomos, quando sua liberação (pagamento ou crédito) aos beneficiários esteja condicionada à liquidação dos títulos originados da operação comercial.

(...)

6 Tal entendimento tem como suporte a ocorrência de situações comuns nas transações mercantis como devoluções totais ou parciais das mercadorias faturadas, descontos especiais e outros motivos que podem resultar no cancelamento parcial ou total das comissões. O vínculo entre o recebimento do preço e a liberação da comissão compromete todas as situações que dão azo a redução ou cancelamento desta última.

Ou seja, contrariamente ao sustentado pela Recorrente, referido Parecer Normativo não corrobora seu entendimento, principalmente tendo em vista que, como exposto, a própria empresa afirma categoricamente que em nenhuma hipótese a comissão poderá vir a ser devolvida pelo beneficiário. Assim sendo, inaplicável o referido Parecer, o qual foi elaborado para esclarecimento de situação oposta àquela analisada nos presentes autos.

Por sua vez, dispõe o Regulamento do Imposto de Renda que:

Art. 274. Ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

§ 1º O lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976.

§ 2º O balanço ou balancete deverá ser transcrito no Diário ou no LALUR. (g.n.)

Ou seja, a legislação tributária determina a aplicação da legislação comercial para a apuração do lucro líquido do exercício. Assim sendo, vejamos novamente o disposto pelo citado art. 181 da legislação comercial:

*Art. 181. Serão classificadas como resultados de exercício futuro as receitas de exercícios futuros, **diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes.** (g.n.)*

Com isso, correto o entendimento de que os custos e as despesas deveriam ser vinculados às receitas do exercício futuro.

Por outro lado, mesmo que assim não fosse, não restou comprovado nos autos a efetiva ocorrência ou pagamento das despesas ou custos em discussão. A Recorrente resumiu-se a afirmar que o cálculo desses gastos seria estimado em 35%, sem comprovar sua realização.

Ocorre que ao tratar sobre as despesas operacionais, o Regulamento do Imposto de Renda esclarece que as mesmas são aquelas despesas pagas ou incorridas para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Vejamos:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

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

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Por sua vez, este Conselho, ao analisar situações envolvendo a dedutibilidade de custos ou despesas, já se posicionou solidamente que:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ EMENTA

Ano-calendário: 2001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. - DEDUTIBILIDADE.

*As quantias apropriadas à conta de custos ou despesas operacionais, para efeito de determinação do lucro real, devem satisfazer às condições de necessidade, normalidade e usualidade, **bem como ter comprovado o efetivo fornecimento dos bens ou serviços contratados.***

A eventual prova do desembolso dos recursos, por si só, não é bastante para tornar dedutível o gasto suportado.

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001 CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ. (CARF 1a. Seção / 2a. Turma da 4a. Câmara / ACÓRDÃO 1402-00.282 em 08/11/2010)

IRPJ e OUTRO - Ex.: 1999

*ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA
EMENTA ANO-CALENDÁRIO: 1999 IRPJ - GLOSA DE
DESPESAS DE DEPRECIÇÃO E BENS DO ATIVO
PERMANENTE REAVALIADOS.*

Para que seja reconhecido a dedutibilidade das despesas glosadas, os dispêndios precisam ser comprovados, pelo contribuinte, por meio de documentação idônea, que possibilite a verificação da sua regularidade.

Não produzida a prova de que lhe incumbia, procede ao lançamento.

MULTA DE OFÍCIO CONFISCATÓRIA - INCOMPETÊNCIA DO CARF A multa de ofício aplicada pela autoridade lançadora decorre de previsão legal, descabendo ao órgão administrativo, de revisão do lançamento avaliar se o percentual escolhido pelo legislador é exacerbado ou não. Para que se afira a natureza confisca-tória da multa é necessário que se adentre no mérito da constitucionalidade da sua exigência, competência esta que não foi conferida ao CARF.

CSLL - TRIBUTAÇÃO REFLEXA Decorrendo a exigência da CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve-lhe ser adotado, no mérito, o mesmo tratamento da decisão proferida para o imposto de renda, em função da sua indissociável conexão. (CARF 1a. Seção / 3a. Turma Especial / ACÓRDÃO 1803-00.103 em 28/07/2009)

Contudo, no presente Processo Administrativo, em determinados momentos a Recorrente alega que as despesas glosadas eram referentes apenas ao pagamento de comissões a representante comerciais e, em outros, alega que as mesmas seriam referentes ao pagamento de comissão de vendas, marketing, propaganda, custos administrativos de gerenciamento de cadastros e emissão de contratos, custos com stands de vendas, e outros mais relacionados exclusivamente com a fase de venda desse produto.

No entanto, em nenhum momento há a comprovação da ocorrência ou do pagamento efetivo de referidas despesas a darem ensejo à sua dedutibilidade imediata.

Dessa forma, independentemente de serem tratados de custos ou despesas, como diferencia a Recorrente, não restando comprovado documentalmente a sua ocorrência ou o

pagamento efetivo, correta a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília que manteve a glosa das mesmas.

2 – JUROS SOBRE A MULTA

Por fim, alega a Recorrente que:

4.1. Com relação à presente matéria, como o órgão julgador de primeiro grau quanto a ela não se manifestou, a Recorrente pede vênia para devolver a matéria, nos termos constantes da peça impugnatória.

4.2. Pois bem, como é sabido, a Receita Federal do Brasil, após a lavratura do auto de infração, exige, além do principal, dos juros sobre este e da multa de ofício, a atualização monetária dessa mesma multa com base na taxa SELIC.

Contudo, equivocou-se a Recorrente em suas alegações. A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília expressamente se manifestou sobre a questão, afirmando que:

Por fim, conforme dito, o sujeito passivo contestou a incidência de juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício.

Tal alegação não tem qualquer fundamento nesta fase processual, vez que os juros de mora apurados nos lançamentos não incidiram sobre o montante da multa, mas sim exclusivamente sobre os valores dos tributos lançados, conforme está demonstrado às fl. 677 e 683.

Contudo, não obstante a ausência da exigência dos juros de mora sobre a multa quando da lavratura do Auto de Infração, a jurisprudência administrativa já está pacificada no sentido de que devem ser apreciados os questionamentos dirigidos contra a aplicação de juros sobre a multa de ofício.

Dispõe o art. 43 da Lei nº. 9.430/96 que:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Por sua vez, o mencionado § 3º do art. 5º é expresso ao dispor que:

Art. 5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Dessa maneira, contrariamente ao alegado pela Recorrente, há de forma expressa na legislação tributária a previsão para a cobrança dos juros de mora calculados com base na Taxa Selic sobre o valor da multa de ofício vencida e não paga. Este Conselho, inclusive, possui farta jurisprudência sobre a matéria. Vejamos:

Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2007 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - IMPORTAÇÃO - AJUSTES - Os ajustes de preço de transferência na importação devem levar em consideração a análise individual dos bens, serviços e direitos importados. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PRL - PREÇO PRATICADO - INCLUSÃO DE FRETE E SEGURO - Na apuração do preço praticado segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação. JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora conforme a lei. (CARF - Primeira Seção - ACÓRDÃO: 1301-001.232)

(...) JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE OS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRADOS PELA RFB. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (CARF - Segunda Seção - ACÓRDÃO: 2401-002.963)

Assim, deve ser **MANTIDA A EXIGÊNCIA FISCAL**, nos termos da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília.

ANDRÉ ALMEIDA BLANCO - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Redator designado.

Esclareça-se desde logo que presente voto divergente tem como objeto apenas a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Pois bem, com o respeito devido e merecido ao Relator, entendo que, por ser a multa de ofício parte integrante do crédito tributário, sobre ela incidem os juros moratórios, conforme prescrito pelo art. 161 do CTN, *in verbis*:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(...)

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

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

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

2. Agravo regimental não provido.

Embora essa decisão não possua efeito vinculante perante esse Conselho, é importante ressaltar que o STJ vem reiteradamente admitindo a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício em decisões proferidas por ambas as Turmas de sua Primeira Seção.

Da mesma forma, é pacífica a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que é cabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, conforme acórdãos n.ºs 9101-00.539, 9101-001.474, 9101-001.657, 9303-002.399, 9303-002.400 e 9101-001.678.

(assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto

CÓPIA