



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

Processo nº 10480.722652/2010-87
Recurso nº 922.284 Voluntário
Acórdão nº 1301-00.977 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de julho de 2012
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente Bompreço Supermercado do Nordeste Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008

Ementa:

DESPESAS RATEADAS. DEDUTIBILIDADE.

Para que despesas rateadas entre um grupo de empresas sejam dedutíveis, não basta comprovar que elas foram contratadas, assumidas e pagas. É necessário, principalmente, comprovar que correspondem a bens e serviços efetivamente recebidos, que esses bens e serviços são necessários, normais e usuais às atividades das empresas, e que o rateio seja efetuado através de critérios objetivos e previamente ajustado.

CSLL. INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. NORMA EXPRESSA. NECESSIDADE.

Despesas indedutíveis na determinação do lucro real não são, necessariamente, indedutíveis na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Em homenagem ao princípio da legalidade, glosas de despesas na apuração da base de cálculo da CSLL devem estar devidamente lastreadas em normas legais autorizadoras da providência.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

A simples alegação de erro na denominação do dispêndio, desprovida de elemento de comprovação, não tem o condão de afastar a imputação feita pela autoridade fiscal. Em outra vertente, se a despesa relaciona-se a ágio incorrido na aquisição de participação societária, em virtude da neutralidade fiscal das normas decorrentes do denominado método de equivalência patrimonial, sua eventual amortização contábil não pode gerar efeito nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

DESPESAS RATEADAS.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/09/2012 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 18/0

9/2012 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 05/09/2012 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assina

do digitalmente em 21/09/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 06/11/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não comprovado que as despesas atribuídas ao sujeito passivo por rateio entre empresas do grupo correspondem a bens e serviços efetivamente recebidos, tem-se por não comprovada a legitimidade do lucro líquido tomado como ponto de partida para apuração da base de cálculo da CSLL.

MULTA POR LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AFASTAMENTO.

A aplicação da multa de 75% nos casos de lançamento de ofício está prevista em lei (Lei nº 9.430/96, art. 44), não podendo ser afastada pelo julgador administrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da Primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para afastar a glosa das despesas a que se refere o item 2 dos autos de infração, salvo a glosa das despesas com ágio que fica mantida, nos termos do voto do Redator designado. Vencido, unicamente neste ponto, o conselheiro Relator Valmir Sandri que afastava a glosa de outras despesas em maior extensão.

(documento assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

(documento assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães

Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/09/2012 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 18/0

9/2012 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 05/09/2012 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assina

do digitalmente em 21/09/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 06/11/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Contra a empresa Bompreço Supermercado do Nordeste Ltda., foram lavrados autos de infração relativos ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 02 a 06) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 16 a 19), referente aos anos-calendário de 2006 e 2007.

De acordo com o Termo de Encerramento de Ação Fiscal, o lançamento decorreu de glosa de despesas não comprovadas e de falta de adição de despesas não dedutíveis na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.

As despesas tidas como não comprovadas correspondem a despesas contabilizadas como Resultado Não Operacional (cód. 3.6) – Despesas não Operacionais (cód.3.6.2) – Compart. Desp. Intercompany – N.oper (conta 441016), deduzidas na apuração do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2007, porque, segundo a autoridade fiscal, quando intimada para comprová-las a interessada não logrou fazê-lo.

As despesas imputadas como não dedutíveis correspondem a: (i) Contribuições e donativos; (ii) Juros Corr Mon - Multas s/obrigações; (iii) Multas não dedutíveis; (iv) Ordenados (Gratificação Administradores); (v) Amortização Ágio – Bahia; (vi) Amortização Ágio – Lusitana.

Em impugnação tempestiva a interessada, quanto à primeira infração (despesas não comprovadas), alegou corresponderem à parte do rateio de despesas compartilhadas por empresas do mesmo grupo econômico, encabeçado pela Wal-Mart Brasil Ltda., que estariam comprovadas pelos documentos que foram apresentados, quais sejam, contrato de compartilhamento de despesas (fls. 90 a 106) e as planilhas das fls. 107 a 119 demonstrativas da forma pela qual se efetivava o rateio das despesas.

Esclareceu que o contrato prevê o compartilhamento dos profissionais e da infra-estrutura existente na Wal-Mart Brasil Ltda., sendo que essa empresa seria reembolsada pelos custos incorridos na medida da efetiva utilização dos recursos por parte de cada uma das signatárias do contrato de compartilhamento.

No seu “Anexo A” estariam determinados quais centros de custos seriam objeto de compartilhamento, bem como as despesas de cada centro de custo que seriam rateadas. Mensalmente, cada centro de custo enviaria para a contabilidade “informação do percentual de rateio e o valor das despesas”. A contabilidade, por sua vez, consolidaria as informações e efetuaria o rateio entre as empresas do Sudeste (Wal Mart Brasil Ltda.), Nordeste (Bompreço Supermercados do Nordeste Ltda.) e Sul (WMS Supermercados do Brasil Ltda. (doc. 03).

Para fins de cálculo do rateio relativo ao Nordeste, a consolidação seria feita no Bompreço Supermercado do Nordeste, e a despesa seria rateada entre as empresas Bompreço Bahia Supermercado, Transportadora Bompreço Ltda. e Clube de Multifidelização Ltda., em função da receita líquida de cada empresa (doc. 04). Em mês subsequente, as empresas contratantes efetuariam o pagamento de sua respectiva parcela (doc. 05).

O “razão contábil” da empresa Wal-Mart Brasil Ltda. (doc. 06), relativo a “contas a receber” e a despesas relativas ao rateio (resultado), demonstraria “o que foi registrado a débito no resultado da impugnante e registrado a crédito no resultado do Wal-Mart

Brasil Ltda.”, que suportaria inicialmente o custo/despesa e o ratearia com as demais empresas envolvidas. Trouxe como exemplo o mês de novembro de 2007 (fl. 3.116).

Argumenta que, como pressuposto necessário à glosa, a fiscalização deveria ter comprovado “a não efetivação ou inexistência de tais despesas”.

Quanto à segunda infração (despesas consideradas não dedutíveis) alegou que:

(a) As despesas financeiras, sendo necessárias, são dedutíveis tanto na apuração do IRPJ quanto na da CSLL. Assim, despesas de financiamento de empréstimos, tais como juros e comissões, bem assim as contrapartidas de variações monetárias, são despesas operacionais, não podendo prosperar a adição dos valores escriturados na conta 410811-Juros Corr Mon – Multas s/obrigs - à base de cálculo da CSLL, nos montantes de R\$ 12.012,36 e R\$ 108.094,33, relativos aos anos-calendário de 2006 e 2007, respectivamente.

(b) As despesas relativas às contas: 410901 – Multa não dedutível; 430406 – Ágio Bahia; 430403 - Ágio Lusitana e 410001 – Gratificação a Administrador, por falta de amparo legal, não poderiam ter sido consideradas indedutíveis para fins de apuração da CSLL, já que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, determina, de forma expressa, a manutenção da base de cálculo daquela exação.

(c) As despesas escrituradas na conta 430403 – Ágio Lusitana diriam respeito a cotas de amortização de capital aplicado na aquisição do fundo de comércio dos Supermercados Lusitana Ltda., pelo que seriam dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ, consoante previsão do art. 325 do RIR, de 1999.

Quanto à multa de 75% , pondera que sua imposição foi indevida. Alega que não pretende que o julgador administrativo deixe de aplicar o art. 44 da Lei nº 9.430/96, mas postula pela aplicação conjunta com os artigos 108, V e 112 do CTN e 5º, XLVI da Constituição, pelo que, não tendo havido taxação ao contribuinte de sonegador, ainda que mantido o lançamento, pede a dosimetria da pena ou seu afastamento.

Solicitou realização de diligência e formulou quesitos (fls. 3.128/3.129).

A Turma de Julgamento manteve as exigências, em decisão assim emendada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIACÃO.

As autoridades administrativas são incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade de lei, tarefa privativa do Poder Judiciário.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. NEGAÇÃO.

Nega-se o pedido de diligência quando os elementos coligidos nos autos são suficientes para o julgamento da lide.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

DESPESAS RATEADAS. DEDUTIBILIDADE.

Para que despesas rateadas entre um grupo de empresas sejam dedutíveis, não basta comprovar que elas foram contratadas, assumidas e pagas. É necessário, principalmente, comprovar que correspondem a bens e serviços efetivamente recebidos, que esses bens e serviços são necessários, normais e usuais às atividades das empresas, e que o rateio seja efetuado através de critérios objetivos e previamente ajustados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DEDUTIBILIDADE.

A dedução de despesas, na apuração da base de cálculo da CSLL, não prescinde da demonstração de que elas são necessárias, normais e usuais à atividade da empresa.

O ágio, amortizado contabilmente, em regra, deve ser adicionado ao lucro líquido, para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

CSLL. NORMAS DE APURAÇÃO.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Impugnação Improcedente

Ciente da decisão em. 08 de junho de 2011, o interessado ingressou com recurso em. 08 de julho. Após resumir os fatos, desenvolve seu recurso em seis tópicos, designados pelas letras “a” a “f”.

No tópico “a”, discorre sobre os critérios para dedutibilidade de despesas.

No tópico “b” trata do item 01 do auto de infração, e defende ter sido equivocada a glosa do rateio das despesas compartilhadas.

No tópico “c”, faz referência ao item 02 do auto de infração, e discorre sobre ser incorreta a adição das despesas indedutíveis para IRPJ na apuração da base de cálculo da CSLL, por falta de previsão legal.

Processo nº 10480.722652/2010-87
Acórdão n.º **1301-00.977**

S1-C3T1
Fl. 3.568

No tópico “d” defende ter sido equivocada a adição das cotas de amortização do capital aplicado na aquisição de fundo de comércio do Supermercado Lusitana Ltda.

No tópico “e” reitera o pedido de diligência.

No tópico “f” contesta a aplicação da multa de 75% e invoca os artigos 108, V, e 112 do CTN, e art. 5º, inciso XLVI da Constituição, para pedir seu afastamento.

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/09/2012 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 18/0

9/2012 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 05/09/2012 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assina

do digitalmente em 21/09/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 06/11/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme se depreende dos autos, a primeira questão a ser decidida por este Colegiado se refere à glosa de despesas contabilizadas em função de contrato de compartilhamento de custos e despesas entre empresas do mesmo grupo econômico. Trata-se de valores contabilizados no ano-calendário de 2007, como despesa não operacional, cujos históricos se referem a (rateio) compartilhamento de despesas.

Não se controverte sobre a licitude da repartição de custos entre empresas do mesmo grupo, objetivando mais eficiência. A jurisprudência administrativa é pacífica a respeito, e a própria autoridade fiscal expressamente o admite, desde que fique demonstrado que os serviços eram necessários, normais e usuais, e quando justificados os critérios de rateio (objetivos e previamente ajustados) e a efetividade dos dispêndios.

Assim, a questão ficou restrita à prova.

De fato, intimada a “*explicar, compor e comprovar com documentação hábil e idônea os lançamentos que constituíram redução do resultado do exercício*” (intimação de 04/06/2010, item 5, fls. ...), a interessada apresentou apenas cópia do contrato de compartilhamento datado de 01/10/2007, planilhas sintéticas de recálculo de rateio dos meses de janeiro a agosto de 2007 e planilhas de cálculo de setembro e outubro de 2007 (doc. 3, fls.).

A fiscalização considerou a documentação insuficiente para permitir a análise das despesas lançadas na conta de despesas não operacionais (Compart. Desp. Intercompany), e reintimou a interessada a apresentar os elementos probantes antes solicitados (reintimação em 09/07/2010, item 3, fls. ...), nada tendo recebido nesse sentido até o encerramento do procedimento fiscal.

No Termo de Encerramento da Ação Fiscal, no qual estão descritos os fatos que fundamentam a autuação, a autoridade fiscal registrou que: (i) o convênio é pós datado e sem registros cartorários; (ii) não foram apresentados documentos que comprovem a efetividade das despesas; (iii) não foi demonstrada a vinculação dos gastos com a atividade exercida e a correspondente vinculação ao objeto social. E concluiu pela glosa das despesas a esse título contabilizadas, pois a interessada não especifica a quais despesas não operacionais se referem os lançamentos; não apresentou contrato de compartilhamento previamente ajustado com outras empresas do grupo, demonstrando as despesas efetivamente suportadas por terceiras empresas; não apresentou comprovação de tais despesas.

É indispensável que o rateio se faça com base em contrato previamente ajustado (o que afasta a possibilidade de manipulação dos resultados), segundo critérios de rateio claros e objetivos (a fim de possibilitar a averiguação, pela fiscalização, de sua observância), e clara definição das despesas partilhadas (também para possibilitar a averiguação de sua normalidade e necessidade para a empresa que as assumiu).

Como primeiro ponto levantado, tem-se que a Recorrente não comprova a existência de contrato previamente ajustado. No seu recurso, argumenta a interessada que o fato de ter sido assinado apenas em outubro (quando as despesas deduzidas remontam a

janeiro) não seria importante, porque, na sua introdução, o contrato menciona que as empresas já vêm realizando o compartilhamento nos moldes do contrato desde janeiro de 2007.

Nos termos do art. 221 do Código Civil, o contrato apresentado, por si só, não faz prova perante terceiros (no caso, a Fazenda Pública), a menos que estivesse corroborado com outros elementos de prova. Os elementos dos autos, contudo, não conduzem à certeza da existência de ajuste prévio.

No curso da fiscalização, nada foi trazido. Com a impugnação, abriu-se nova oportunidade de prova e a interessada trouxe cópia de extratos de conta corrente, de titularidade da Wal Mart Brasil, no Bradesco, alcançando o período de outubro de 2007 a janeiro de 2008, e nos quais destaca as transferências eletrônicas feitas por Bompreço Supermercado Nordeste nos dias 29/10/2007 (R\$ 25.491.100,21), 29/11/2007 (R\$ 4.065.163,22), 31/12/2007 (R\$ 3.754.178,78) e 18/01/2008 (R\$ 4.604.800,90). Trouxe, ainda, cópia do Razão Geral de Wal Market Brasil, (Conta Intercompany), alcançando o período de setembro a dezembro de 2007.

Assim, nada há nos autos que confirme a existência de ajuste prévio a outubro de 2007. Ao contrário, a primeira transferência, realizada em outubro, foi no valor de R\$ 25.491.100,21, enquanto que as realizadas em novembro, dezembro e janeiro de 2008 se mantiveram em torno de R\$ 4.000.000,00, o que sugere que aquela corresponde a rateio de despesas acumuladas de janeiro a setembro. Esse fato é suficiente para embasar a indedutibilidade das despesas correspondentes aos meses de janeiro a setembro de 2007.

Para os períodos em que já havia o contrato (a partir de outubro de 2010), a dedutibilidade fica condicionada à prova da normalidade e efetividade das despesas e observância dos critérios de rateio.

Embora o contrato defina o critério objetivo a ser utilizado no rateio, o contribuinte nada ofereceu à fiscalização, de maneira a permitir a averiguação não só da dedutibilidade, mas também da idoneidade do rateio efetuado. Cumpria-lhe não só demonstrar que houve prévio ajuste no compartilhamento das despesas, mas também que os valores transferidos à Wal Mart Brasil a título de ressarcimento pelo compartilhamento dos custos e despesas corresponderam a sua efetiva participação nos mesmos, e que correspondiam a despesas usuais e normais. Importa lembrar que o grupo alcança empresas de ramos diversos (supermercado, transportadora e clube de fidelização), e gastos que possam ser usuais e normais para uma, mas não o são, necessariamente, para outra.

O contrato prevê, na Cláusula IV, que a WMB se obriga a demonstrar mensalmente, por meio de relatórios, as atividades desenvolvidas por seus profissionais para a manutenção da Estrutura Administrativa, o tempo desses profissionais alocado às atividades de cada uma das empresas participante, a natureza das atividades desenvolvidas em prol de cada participante, a infraestrutura usada por esses profissionais, cujos custos e despesas serão compartilhados na proporção prevista no “Anexo A”.

A cláusula V prevê que os valores a serem reembolsados refletirão a efetiva utilização da estrutura pelas partes contratantes.

A Cláusula VII estabelece que a WMB se compromete a manter relatórios descrevendo as atividades compartilhadas da Estrutura Administrativa, bem como os profissionais e infraestrutura a ela alocados, os quais deverão ser razoavelmente detalhados

para permitir a identificação das atividades desenvolvidas, da alocação dos profissionais e a infraestrutura compartilhada. Obriga-se, também, a registros apropriados e detalhados, bem como planilhas de controle mensal, para lançamento dos custos e despesas referentes ao contrato de compartilhamento. E o item 7.3 da cláusula prevê que os registros e controles serão colocados à disposição das partes.

Se esses elementos tivessem sido apresentados à autoridade fiscal, qualquer dúvida sobre a legitimidade das despesas contabilizadas poderia ser esclarecida no curso do procedimento fiscal, mediante intimação para apresentação de provas ou prestação de esclarecimentos. Como assim não aconteceu, ficou a autoridade impossibilitada de convalidar as despesas.

Com a impugnação, o contribuinte teve nova oportunidade para provar a legitimidade da dedução efetuada. É que a lei faculta a discussão administrativa do lançamento, podendo o sujeito passivo contestá-lo, mediante apresentação das provas que possuir. Novamente o contribuinte deixou de desincumbir-se do ônus que lhe cabia. Nessa fase, os únicos documentos novos apresentados foram as planilhas de rateio analíticas, alcançando os meses de janeiro a dezembro de 2007, e o razão da contábil da Wal Mart Brasil Ltda., relativos às contas “contas a receber” e “resultado”, demonstrando que o que foi debitado a resultado na Recorrente foi creditado a resultado na WMB.

As planilhas não são suficientes para provar o fato autorizativo da dedução, qual seja, que os valores que lhe foram atribuídos corresponderam à sua efetiva participação nas despesas, e que as despesas rateadas são usuais e normais para a empresa. Da mesma forma, a contabilização na empresa WMB só demonstra o rateio, mas não a efetiva participação da Recorrente nas despesas e a adequação do rateio.

Não é bastante alegar, como fez a interessada, que toda empresa de supermercado possui um setor contábil, uma estrutura de processamento de dados, um departamento de compras, um departamento jurídico, um setor financeiro, etc., não sendo admissível a fiscalização questionar a ausência de vinculação entre tais setores administrativos com sua atividade, e trazer planilhas mensais discriminando os valores rateados, identificados por área.

Como, sem outros elementos adicionais, concluir com segurança que certas áreas (por exemplo, “energia/insumos”, ou “compra não revenda”) pertençam a algum daqueles setores administrativos? Ou, ainda, com base em quê se tem como correto o rateio dessas áreas (“energia/insumos”, ou “compra não revenda”) em partes iguais entre Sudeste, Nordeste e Sul?

O fornecimento dos elementos no curso da fiscalização oportunizaria ao contribuinte esclarecer as dúvidas surgidas. Contudo, superada a fase de auditoria, a prova fica mais onerosa para o contribuinte, pois não se faz com a simples juntada de planilhas. *“Provar significa contextualizar elementos relevantes, e não meramente coletar uma massa infinda de documentos não hierarquizados, não devidamente articulados no sentido da comprovação dos fatos alegados.”*¹

¹ In PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - Anotações ao Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972 Autor: Gilson Wessler Michels (DRJ/Florianópolis/SC) 4/08/2001

Dessa forma, a interessada se desincumbiu do seu ônus probatório. Nem mesmo com o recurso o contribuinte trouxe as provas que poderiam legitimar a consideração das despesas contabilizadas.

Apenas para que não se alegue omissão na apreciação das provas, registro que com o recurso foram trazidas, a título exemplificativo, planilhas relativas aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2007 (que já haviam sido apresentadas com a impugnação, mas desta feita acompanhadas com uma relação das despesas que compuseram a base do rateio) e o lançamento das despesas compartilhadas relativas a janeiro de 2007. Trata-se de informações soltas, não contextualizadas, que não permitem qualquer conclusão quanto à correção ou incorreção da glosa.

Há uma relação do resumo das despesas do mês (base do rateio), que totaliza o mesmo valor mensal da base de rateio constante da planilha discriminada por área de custo, mas não é possível identificar a(s) área(s) em que a(s) despesa(s) está(ão) alocada(s), nem há nada que permita analisar a adequação do rateio.

Por exemplo, no “Resumo das Despesas de Janeiro 2007” consta uma parcela de “Ações Judiciais” no valor de R\$ 1.792.784,29. Em que “centro de custos” (*Comercial, Sistemas, Desenvolvimento, Marketing, Operações Supercenter Todo Dia, Capital Humano, Auditoria, Sam’s, Operações Supermercado e Soft Discount, Loss Prevention, Finanças, Logística Importação, Presidência, Projeto Percíveis, Projeto JDEdwards, Bom Preço, WM Sul, Sustentabilidade, Jurídico*) e respectiva “área” da planilha ela estaria alocada? Seria no centro de custos “Jurídico?”. Mas nesse centro só está alocado o valor de R\$ 721.342,00. A despesa IPTU (R\$7.149,83), em que área estaria alocada? A que imóveis se refere?, Quanto dela foi atribuída à Recorrente?

Os documentos juntados no recurso, ainda que se referissem aos meses para os quais havia contrato previamente ajustado (outubro a dezembro), não seriam suficientes para atestar o fato a ser provado (adequação do rateio, e que os valores atribuídos à Recorrente corresponderam à sua efetiva participação nas despesas).

A Recorrente reitera o pedido de diligências já formulado com a impugnação. Porém, a diligência não pode ter o escopo de produzir prova cujo ônus era da contribuinte. Ela só se justificaria se o sujeito passivo tivesse trazido todos os elementos de que dispunha para desconstituir a acusação, gerando dúvida para o julgador, o que não ocorreu no presente caso.

Logo, entendo que deve ser mantida a glosa, inclusive para a CSLL, eis que, ante a não comprovação de que as despesas atribuídas ao sujeito passivo por rateio correspondem a bens e serviços efetivamente recebidos, tem-se como não comprovada a legitimidade do lucro líquido tomado como ponto de partida para apuração da base de cálculo da CSLL.

O item 2 do auto de infração, combatido nos tópicos “c” e “d” do recurso, corresponde à acusação de falta de adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de despesas consideradas indedutíveis.

O Termo de Encerramento da Ação Fiscal aponta quais as despesas contabilizadas e que, na avaliação da autoridade fiscal, indevidamente não foram adicionadas na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, vejamos:

2006

Código	Histórico	Valor		
		contabilizado	Adicionado p/contribuinte	
			IRPJ	CSLL
410806	Contribuições e donativos	199.410,32		199.410,32
410811	Juros Corr Mon - Multas s/obrigações	12.012,36	12.012,36	
410901	Multas não dedutíveis	267.947,32	267.947,32	
410001	Ordenados (Gratificação Administradores)	584.704,15	584.704,15	
430406	Amortização Ágio - Bahia	12.323.654,41	12.323.654,41	
430403	Amortização Ágio - Lusitana	2.048.602,80	0,00	
	TOTAL	15.436.331,36	13.188.318,24	199.410,32

2007

Código	Histórico	Valor		
		contabilizado	Adicionado p/contribuinte	
			IRPJ	CSLL
410811	Juros Corr Mon - Multas s/obrigações	108.094,33	108.094,33	0,00
410901	Multas não dedutíveis	581.689,76	581.689,76	0,00
430406	Amortização Ágio - Bahia	6.161.827,18	6.161.827,18	0,00
430403	Amortização Ágio - Lusitana	2.048.602,77	0,00	0,00
	TOTAL CONTABILIZADO	8.900.214,04	6.851.611,27	0,00

A Recorrente se insurge contra a adição à base de cálculo da CSLL de despesas pelo fato de terem sido consideradas indedutíveis para fins de IRPJ.

A base de cálculo da CSLL está prevista no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, que estabelece:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

Assim, sem que haja previsão expressa nesse sentido, para apuração da base de cálculo da CSLL não se impõe a adição as despesas indedutíveis para apuração do lucro real.

O art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, estabeleceu:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

(...)”

A partir dos textos legais supra constata-se que, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, dentre os ajustes ao lucro líquido previstos na sua legislação de regência não se encontram as despesas com gratificações administradores, as multas e juros, as amortizações de ágio pago na aquisição de investimentos.

O art. 57 da Lei 8.981, de 1995, não traz nenhuma alteração à base de cálculo da CSLL, mas apenas estende a essa exação as normas de apuração e pagamento do IRPJ, ou seja, lucro real (com ou sem pagamento de estimativas mensais), presumido ou arbitrado. “Tendência histórica de aproximação e identificação da base de cálculo das duas exações”, evidenciada em instruções normativas, segundo o voto condutor da decisão recorrida, não supera a exigência de lei para alteração da base de cálculo de qualquer tributo.

Nesse aspecto, merece provimento o recurso da contribuinte.

Para fins apuração do lucro real, a fiscalização efetuou a adição, de ofício, dos valores contabilizados a título de amortização do ágio/ Lusitana, o quê está de acordo com o art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77, que prevê que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio não serão computadas na determinação do lucro real.

Alega a recorrente que a fiscalização efetuou a adição simplesmente porque a conta está denominada “Amortização de Ágio-Lusitana. Diz ter ocorrido intitulação equivocada, pois na verdade não se trata de amortização de ágio, mas sim, de amortização de capital aplicado na aquisição do fundo de comércio do Supermercado Lusitana Ltda. Esclarece ter adquirido, em setembro de 2002, os direitos de exploração de fundo de comércio composto por estoques, instalação e equipamentos de 9 lojas do Supermercado Lusitana, e invoca a aplicação do art. 325, I, do RIR/99.

Porém, a interessada limitou-se a trazer alegações, sem fazê-las acompanhar de qualquer prova, o quê é imprescindível para afastar a acusação de indevida falta de adição.

Finalmente, a Recorrente invoca os artigos 108, V, e 112 do CTN, e art. 5º, inciso XLVI, alínea “c” da Constituição, para pedir o afastamento da multa de 75%.

Não têm pertinência os artigos 108, inciso V, e 112, do CTN invocados pela contribuinte. O primeiro (108, V, do CTN), porque há previsão expressa para aplicação da penalidade. O segundo (112 do CTN), porque não há qualquer dúvida quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; ou à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

O art. 5º, XLVI, “c” da Constituição Federal apenas estabelece que a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, a pena de multa.

Na verdade, a multa está rigorosamente de acordo com a lei (Lei nº 9.430/96, art. 44), que determina a aplicação da multa de 75% nos casos de lançamento de ofício, não podendo ser afastada pelo julgador administrativo.

Por todo o exposto, DOU provimento parcial ao recurso para excluir da matéria tributável relativa à CSLL os valores correspondentes a falta de adição à base de cálculo das despesas indedutíveis de R\$ 15.236.921,04, em 2006, e R\$ 8.900.214,04, em 2007.

É como voto.

Sala das Sessões, em 04 de julho de 2012.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Voto Vencedor

O ilustre Conselheiro Relator pronunciou-se pelo acolhimento parcial das razões trazidas pela autuada em sede de recurso, de modo que julgou improcedentes as glosas efetuadas a título de DESPESAS INDEDUTÍVEIS na determinação da base de cálculo da CSLL nos montantes de R\$ 15.236.921,04, no ano de 2006, e R\$ 8.900.214,04, no ano de 2007.

As despesas objeto de glosa, para fins de CSLL, foram as seguintes: Juros/Correção Monetária – Multas sobre Obrigações; Multas não Dedutíveis; Ordenados (Gratificação a Administradores); e Amortização Ágio.

Excetuada a relacionada à amortização de ágio, o Colegiado acompanhou o entendimento do relator no sentido de que, tratando-se de determinação da base de cálculo da CSLL, não se pode considerar indedutível determinado dispêndio simplesmente porque existe comando nesse sentido para fins de determinação do lucro real. Em homenagem ao princípio da legalidade, é necessário que haja norma expressa estabelecendo tal indedutibilidade.

No que tange à despesa com AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO, o Colegiado também acompanhou o pronunciamento do Relator no sentido de que o argumento de que houve mera intitulação equivocada do dispêndio não poderia ser acolhido, vez que a alegação foi trazida sem qualquer elemento de comprovação.

Nesse diapasão, a amortização em questão foi recepcionada como relacionada à aquisição de participação societária, em que, ressalvada a excepcionalidade trazida pelas disposições do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, somente pode ser considerada para efeito de determinação do ganho ou perda de capital, conforme disposto no art. 426 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99).

Ressaltou-se, ainda, que, relativamente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, as normas derivadas do denominado método de equivalência patrimonial têm caráter de neutralidade, motivo pelo qual as contrapartidas da amortização contábil do ágio não podem afetar as correspondentes bases de cálculo.

Por tais razões, decidiu o Colegiado pela manutenção da glosa das despesas com amortização de ágio.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Redator