



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

Processo nº 10480.727379/2012-49
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-002.243 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2016
Matéria GLOSA DE DESPESAS
Recorrente CIL - COMÉRCIO DE INFORMÁTICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTO. NULIDADE. REQUISITOS LEGAIS PRESENTES.

Não é nulo o auto de infração lavrado por autoridade competente quando se verificam presentes no lançamento os requisitos exigidos pela legislação tributária e não restar caracterizado o cerceamento do direito de defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

DESPESAS. NECESSIDADE. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis do lucro real as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

DESPESAS. INTIMAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO.

O não atendimento de intimação para comprovar documentalmente fato escriturado ou declarado importa inversão do ônus da prova.

DESPESAS. ROYALTIES. EXPLORAÇÃO DE MARCAS.

A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de royalties decorrentes de exploração de marcas, somente será admitida a partir da averbação do respectivo contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Os valores correspondentes ao benefício fiscal de redução de ICMS, decorrentes da obtenção de créditos presumidos, que possuam vinculação, ainda que indireta, com a aplicação dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, caracterizam como subvenção para investimento, podendo ser excluída na determinação do lucro real.

DESPESA. DÉBITO PARCELADO.

A despesa com tributos é dedutível na apuração do lucro real segundo o regime de competência. Compete ao contribuinte provar que não deduziu no tempo oportuno tal gasto, se intenta excluí-lo do lucro real de período ulterior.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

DCTF. DIPJ. DIVERGÊNCIAS.

Constatado que os débitos confessados em DCTF são inferiores aos valores informados em DIPJ, dada a discriminação de bases de cálculos constantes nesta última, prevalecerão as informações contidas na DIPJ, salvo se o contribuinte demonstrar o contrário.

Recursos de Ofício e Voluntário Negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, rejeitar as arguições de nulidade da decisão recorrida, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Demetrius Nichele Macei, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Manoel Silva Gonzalez, Leonardo de Andrade Couto e Leonardo Luís Pagano Gonçalves.

Relatório

CIL - COMÉRCIO DE INFORMÁTICA LTDA. recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 08-27.202 da 4ª Turma da Delegacia de Julgamento em Fortaleza/CE que julgou procedente em parte a impugnação apresentada.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto excertos do relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Trata-se de impugnação a lançamentos tributários do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica-IRPJ (fls 3/46), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL (fls 47/78), da Contribuição para o PIS/Pasep (fls 79/85) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-Cofins (fls 86/92), com fatos geradores ocorridos nos anos de 2008, 2009 e 2010, compondo um crédito tributário de R\$ 26.325.442,37, já computados os juros moratórios e a multa de ofício (75%).

2. *Consoante e Descrição dos Fatos contida nos Autos de Infração (AIs), Termo de Verificação Fiscal (TVF) (fls 94/127) e Planilhas Demonstrativas (fls 128/132), o contribuinte incorreu nas seguintes infrações fiscais:*

(i) *DEDUÇÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS, uma vez que o contribuinte não comprovou que as despesas lançadas nas contas 3.3.6.01.011- Viagens, 3.3.7.02.020 – Eventos, 3.3.7.02.018 – Promoção, são consideradas necessárias à atividade da empresa e à manutenção de sua fonte produtora (fatos geradores em 2010) (arts. 299 e 300 do RIR/99);*

(ii) *DEDUÇÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS, na medida que o contribuinte deixou de apresentar a documentação comprobatória de diversas despesas lançadas nas contas 3.3.3.01.004 – ICMS, 3.3.5.04.006 - Consultoria, 3.3.7.02.016- Mídia Imprensa, 3.3.6.01.011 – Viagens, 3.3.7.02.020 – Eventos e 3.3.5.04.006 - Consultoria (fatos geradores em 2008, 2009 e 2010);*

(iii) *DEDUÇÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL DE ROYALTIES SEM OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS, já que o contribuinte não comprovou a averbação no INPI do contrato de cessão de uso de marcas (fatos geradores em 2008, 2009 e 2010);*

(iv) *FALTA DE TRIBUTAÇÃO DE OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS, porquanto o contribuinte deixou de comprovar diversos lançamentos de estorno efetuados no primeiro trimestre de 2009 nos grupos das contas 4.4.1 – Receitas Não Operacionais – e 4.3.1 – Outras Receitas Operacionais (fato gerador em março de 2009);*

(v) *OMISSÃO DE RECEITA FINANCEIRA, caracterizada pela falta de comprovação de diversos lançamentos de estorno efetuados no grupo da conta 4.3.2 - Receita Financeira, especialmente na conta 4.3.2.01.002 - Descontos Obtidos (fato gerador no 1º trimestre de 2009);*

(vi) *FALTA DE ADIÇÃO DE DESPESA INDEDUTÍVEL, referente a valores lançados na conta contábil 3.3.7.02.002 – Brindes (fatos geradores em 2008, 2009 e 2010);*

(vii) *DECLARAÇÃO INSUFICIENTE DO IRPJ, na medida que o valor do imposto confessado na DCTF é inferior ao informado na DIPJ (fato gerador no 1º trimestre de 2010);*

(viii) *AJUSTE INDEVIDO DO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO (RTT), dado que o sujeito passivo excluiu ilegalmente as receitas de incentivos fiscais concedidos pelo Estado da Paraíba, contrariando o capítulo II da Lei nº 11.941, de 2009 (fatos geradores em 2010).*

3. *Por configurarem exigências reflexas ao IRPJ, as infrações ensejaram o lançamento da CSLL. Apenas a infração (iv) deu azo aos lançamentos do PIS/Pasep e da Cofins.*

4. *Cientificado pessoalmente dos AIs em 05.06.2012, o contribuinte apresentou impugnação (fls 5305/5325), na qual requer a improcedência dos lançamentos tributários, com base nos argumentos abaixo sumariados:*

(i) *São os nulos os lançamentos do IRPJ e da CSLL, decorrentes da insuficiente comprovação da necessidade das despesas glosadas, uma vez que a autoridade fiscal não apresenta os motivos (de fato) que balizaram tal entendimento (art. 10, III, do Decreto nº 70.235/72; Acórdão Carf nº 1101-00.622, sessão de 23.11.2011); ademais, foram produzidas as provas possíveis (notas fiscais e comprovantes de despesas), levando em conta que elas dizem respeito à contratação e tomada de serviços de natureza imaterial (viagens, eventos e promoção) (arts. 923 e 924 do RIR/99) (Acórdão Carf nº 1301-000.755, sessão de 24.11.2011) [infração (i)];*

(ii) *As glosas realizadas pela autoridade tributária são improcedentes porque o impugnante possui e apresentou, seja no curso da fiscalização (fls 349/370), seja na fase de impugnação, toda a documentação hábil e idônea a comprovar a materialidade e a efetividade das despesas incorridas [infração (ii)];*

(iii) *O impugnante, em relação às marcas “NAGEM” e “NAGEM INFORMÁTICA”, fez prova de seu registro perante o INPI, conforme se verifica dos certificados de registro de marca colacionados aos autos (fls 666/673), bem como da celebração do contrato de licença de uso com a empresa DSI Empreendimentos Ltda. (fls 674/684); ademais, a exigência do registro no órgão de proteção não constitui obstáculo à dedutibilidade da despesa, porquanto o vocábulo “terceiros”, empregado no caput do art. 140 da Lei nº 9.279/96, deve ser compreendido apenas no sentido de “particulares”, não sendo aplicável ao Estado Brasileiro, perante o qual interessa saber apenas se há prova do uso da marca (art. 2º, III, e art. 140, § 2º, da Lei nº 9.279/96) [infração (iii)];*

(iv) *Os incentivos fiscais, na forma de crédito presumido de ICMS, concedidos ao contribuinte pelo Estado da Paraíba no ano de 2010, mas condicionados à implantação de uma unidade fabril (filial 20) nessa unidade da federação, não compõem a base de cálculo do IRPJ, por se tratar de típica subvenção para investimento, e não subvenção para custeio (art. 443 do RIR/99; arts. 15, caput e § 4º, 16, 18 e 21, da Lei nº 11.941, de 2009); para receber o crédito presumido o impugnante cumpriu os termos do acordo celebrado com o Estado (Termo de Acordo nº 2010.000053 - fls 449/450), implantou a nova filial, tudo com base no Decreto nº 23.210, de 2002; nada obstante, observa-se que somente com a edição da Lei nº 11.638, de 2007, as subvenções para investimentos passaram a ser registradas como receita, mas, ainda assim, elas continuam não sendo tributáveis, tanto para fins de IRPJ quanto de CSLL, conforme preceituam os arts. 15, caput e § 4º; 16; 18 e 21, todos da Lei nº 11.941, de 2009, que instituiu o Regime Tributário de Transição - RTT [infração (viii)];*

(v) *O valor do IRPJ lançado, alusivo ao primeiro trimestre de 2010, resultou do confronto entre os valores informados na DIPJ e na DCTF, colhendo-se o de maior expressão numérica (DIPJ), de modo que os fatos padecem de vício de investigação pela autoridade fiscal (art. 142 do CTN e art. 904 do RIR/99), que haveria de ter consultado a contabilidade, cujo conteúdo informativo tem primazia sobre as declarações (arts. 923 e 924 do RIR/99); ademais, a função exercida pela DIPJ em nosso sistema tributário federal já não possui o mesmo peso fiscal de outrora, devido ao fato de ter perdido sua função clássica de instrumento para a apuração do imposto devido, transformando-se em documento meramente informativo [infração (vii)];*

(vi) *Os valores estornados dizem respeito a receitas, como tais anteriormente contabilizadas, que seriam utilizadas pelo impugnante para a promoção de campanhas de venda e de marketing de produtos dos seus fornecedores, os quais, por discordância quanto aos valores a serem por eles pagos, acabaram cancelando os eventos promocionais programados, porém não realizados; de mais a mais, o impugnante não dispunha à época, como tampouco hoje dispõe, de meios para justificar o estorno, justamente por se tratar de prova diabólica (comprovar um não-fato), seja das receitas não realizadas, seja do cancelamento dos eventos promocionais (campanhas de venda e de marketing); por fim, os valores estornados não caracterizam receitas tributáveis, razão pela qual não deveriam mesmo compor a base impositiva do IRPJ, da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins [infração (iv)];*

(vii) *Os valores estornados dizem respeito a receitas financeiras de descontos concedidos por fornecedores (conta nº 4.3.2.01.002), como tais anteriormente contabilizadas, mas que, por discordância quanto aos seus montantes, deixaram de ser reconhecidos pelos fornecedores; de mais a mais, o impugnante não dispunha à época, como tampouco hoje dispõe, de meios para justificar o estorno, justamente por se tratar de prova diabólica (comprovar um não-fato), seja das receitas financeiras não realizadas, seja do cancelamento dos descontos; por fim, os valores estornados não caracterizam receitas tributáveis, razão pela qual não deveriam mesmo compor a base impositiva do IRPJ e da CSLL [infração (v)].*

Em análise da impugnação apresentada, a 4ª Turma da DRJ em Fortaleza/CE julgou-a parcialmente procedente, exonerando o crédito tributário referente à infração de omissão de receitas relativa a crédito presumido de ICMS por considerar tal benefício fiscal como uma subvenção para investimento. Em razão do montante de tributos exonerado, recorreu-se de ofício ao CARF.

O contribuinte foi cientificado da decisão em 20 de novembro de 2013 (fl. 5.510), apresentando em 06 de dezembro de 2013 o recurso voluntário de fls. 5512-5532. Reforça todos os argumentos expendidos em sua impugnação, que abordam os seguintes temas:

- a suposta ilegalidade do art. 355, § 3º, do RIR/99;
- da ausência de necessidade de averbação do contrato de cessão de marcas junto ao INPI para fins de dedutibilidade de despesas com royalties;
- o lançamento referente à divergência entre DCTF e DIPJ não poderia prosperar, uma vez que o contribuinte não reconheceu que haveria erro nos valores informados em DCTF, não cabendo se cogitar de inversão do ônus da prova no caso concreto, e, na ausência de outros elementos de prova que deveriam ser angariados pela autoridade autuante, o lançamento feriria o art. 142 do CTN, e arts. 904, §§ 1º e 2º, 923 e 924 do RIR/99 (escrituração seria mantida com observação das disposições legais, fazendo prova a favor do contribuinte, cabendo à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados, o que jamais sequer teria sido ventilado). A respeito do tema argumenta ainda que o próprio julgador da DRJ teria reconhecido que a DCTF, por sua força constitutiva de crédito tributário teria prevalência em relação à DIPJ, de caráter meramente informativo. Contudo, tanto o lançamento quanto o acórdão guerreado teriam dado maior força probante à DIPJ pelo simples fato de constar valor maior nesta declaração do que naquela;
- ataca a glosa de despesas, algumas consideradas desnecessárias e outras não comprovadas, bem como em relação à tributação dos valores referentes a estornos escriturados em contas de receita.

A respeito da decisão da DRJ, requer a declaração de sua nulidade por cerceamento de seu direito de defesa em razão: (i) decisão recorrida não teria se pronunciado sobre alegação de que não há previsão legal a atrelar a dedutibilidade de despesas com royalties à averbação do contrato no INPI; (ii) ausência de análise dos argumentos referentes à exigência de IRPJ do primeiro trimestre de 2010 advindo das divergências de informações entre DIPJ e DCTF; (iii) a ausência de análise de seus argumentos referente aos lançamentos estornados no primeiro trimestre de 2009.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

1. ADMISSIBILIDADE

O recurso de ofício foi interposto em razão da exoneração de tributo e/ou multa em valor superior a R\$ 1.000.000,00 (m milhão de reais). Assim, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, c/c o artigo 1º da Portaria MF nº 03/2008, restam preenchidos os pressupostos para sua admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Passo à análise dos recursos.

2. RECURSO DE OFÍCIO

A questão controvertida é relativamente simples. Trata-se da exigência de IRPJ e reflexos referente a suposta omissão de receitas advinda de incentivos fiscais concedido pelo Estado da Paraíba sob a forma de crédito presumido de ICMS.

A decisão de primeira instância, ao analisar a impugnação apresentada, concluiu tratar-se de subvenção para investimento, não podendo, portanto, ser submetida ao crivo da tributação.

Compulsando os autos, entendo perfeita a decisão recorrida, uma vez que o incentivo fiscal em debate possui características que o classificam, sem sombra de dúvidas, como subvenção para investimento.

A redação original do art. 182 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A - LSA) estipulava que os valores relativos a doações e subvenções recebidos pelas empresas deveriam ser registrados em conta de Reserva de Capital, não compondo, portanto, o resultado e o lucro líquido do exercício. Já o § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77, alterado pelo Decreto-lei nº 1.730/79, assim determina:

Art. 38. [...]

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

De acordo com as novas normas contábeis, tais valores devem ser contabilizados como receitas. Contudo, sob a égide do Regime Tributário de Transição - e também após o advento da Lei nº 12.973/2014 -, tais valores devem ser excluídos para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Diante disso, a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos, os quais transcrevo para evitar tautologia, por economia processual e com a autorização do disposto no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99:

5. Por fim, o impugnante se insurge contra a tributação, em 2010, de receitas de incentivos fiscais concedidos pelo Estado da Paraíba, sob a forma de crédito presumido de ICMS [infração (viii)].

*6. De acordo com o TVF, o contribuinte lançou o incentivo fiscal concedido pelo Estado da Paraíba na conta de receita 4.5.1.01.001 - Incentivos Fiscais. Todavia, efetuou ajuste mediante inclusão na linha 02 da ficha 09 A - Demonstração do lucro real (Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT), reduzindo, assim, indevidamente o lucro líquido do exercício para efeito de apuração do **lucro real** em cada trimestre.*

7. A autoridade fiscal fundamentou o ato no art. 392 do RIR/99¹ e na Solução de Consulta SRRF/4ºRF/DISIT nº 18, de 2005².

8. De outra parte, o impugnante sustenta que os incentivos fiscais, na forma de crédito presumido de ICMS, concedidos ao contribuinte pelo Estado da Paraíba no ano de 2010, não compõem a base de cálculo da contribuição, por se tratar de típica subvenção para investimento, e não subvenção para custeio (art. 443 do RIR/99; arts. 15, caput e § 4º, 16, 18 e 21, da Lei nº 11.941, de 2009). Para receber o crédito presumido, a impugnante cumpriu o acordo celebrado com o Estado, implantando uma nova unidade fabril (filial 20) naquela unidade da federação (Termo de Acordo nº 2010.000053 - fls 5341/5351), com observância do Decreto nº 23.210, de 2002.

9. Observa-se, a partir da documentação juntada nos autos, que o Estado da Paraíba concedeu ao contribuinte regime especial de tributação do ICMS, dentro do qual a modalidade de crédito presumido, com vigência no período de 01.03.2010 a 31.12.2015, conforme Termo de Acordo de Regime Especial – TARE.

¹ Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506 de 1964, art. 44, inciso IV);

² O incentivo relativo ao crédito presumido de ICMS concedido pelo Decreto (Estadual - PB) nº 23.210, de 2002, constitui para os fins da legislação tributária federal, subvenção corrente para custeio ou operação, devendo integrar a base de cálculo da CSLL e do IRPJ, visto tratar-se de receita que compõe o resultado operacional e o lucro real da pessoa jurídica, como também integrará as bases de cálculo do pis e da cofins, visto tratar-se de receita para a qual não há expressa previsão legal de isenção.

10. De acordo com a cláusula primeira, parágrafo primeiro, do referido Termo, o crédito presumido corresponde à diferença entre o valor do débito apurado sobre as saídas com base nas alíquotas de 17%, 25% e 12% e o débito gerado sobre as respectivas saídas mediante aplicação dos percentuais de 3%, 5% e 1%, conforme o caso. Para poder fruir o benefício, o contribuinte se comprometera perante o poder concedente a abrir uma nova filial, a auferir receita em determinado patamar, a manter empregos em nível estipulado, entre outros, conforme oitava alteração contratual. Segundo o impugnante, estas condições foram integralmente atendidas.

11. Em vista disso, o contribuinte passou a registrar o crédito presumido no Livro de Apuração do ICMS, sob a indicação TARE, e na contabilidade na conta nº “4.5.1.01.001 – Incentivos Fiscais”.

12. Sob a ótica contábil-fiscal, a assinalada na impugnação, o crédito presumido constitui subvenção para investimento, de modo que não se configura igualmente receita ou faturamento. Ressalta o impugnante que “a caracterização de subvenção para investimento não se dá e não depende de sincronismo, ou seja, da estreita correlação entre os recursos e a sua aplicação específica nos empreendimentos incentivados”.

13. Com efeito, este entendimento também já foi observado por esta Turma de Julgamento, no Acórdão nº 08-20.000, de 8 de março de 2011:

IRPJ. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS.

A concessão de incentivos à implantação de indústrias consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento de Estado da Federação, dentre eles a concessão de crédito presumido de ICMS, configura outorga de subvenção para investimentos, por força do art. 443 do RIR/99, quando presentes os seguintes requisitos: (i) o intuito de estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico; (ii) registro da transferência em conta de reserva de capital, que somente deverá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social.

14. No mesmo sentido, o Carf assim se pronunciou:

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. EXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO E SINCRONISMO. CARACTERIZAÇÃO.

Os valores correspondentes ao benefício fiscal de redução de ICMS, decorrentes da obtenção de créditos presumidos, que possuam vinculação, ainda que indireta, com a aplicação dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, caracterizam como subvenção para investimento, podendo ser excluída na

determinação do lucro real. (Acórdão nº 1402-001.277, de 04.12.2012)

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS.

As subvenções para investimento – in casu, correspondentes a créditos presumidos de ICMS – diferenciam-se das subvenções de custeio, tão somente, na medida em que as primeiras são concedidas com o fito de estimular investimentos regionais ou setoriais, operados mediante instalação ou expansão – inclusive qualitativa – de empreendimentos econômicos. Ao contrário do quanto aduzido pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, a caracterização de dado benefício fiscal como subvenção para investimento não pressupõe a aplicação direta e exclusiva das cifras subvencionadas a projeto predeterminado. No mais, para tais fins, irrelevante é a análise das contrapartidas impingidas ao contribuinte, postas, pelo ente outorgante, como pré-condições à fruição da benesse. (Acórdão 1101-000.661, de 31.01.2012)

15. Em vista disso, deve-se excluir da base de cálculo do imposto e da contribuição social o crédito presumido de ICMS.

Assim sendo, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

3. RECURSO VOLUNTÁRIO

3.1 ARGUIÇÕES DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

Aduz a recorrente que a decisão recorrida seria nula por diversas razões. Passo a discorrer sobre cada uma dessas alegações.

3.1.1 Decisão recorrida não teria se pronunciado sobre alegação de que não há previsão legal a atrelar a dedutibilidade de despesas com royalties à averbação do contrato no INPI

Não procede tal alegação. No item 37 do voto condutor do aresto recorrido a transcreveu-se o § 3º do art. 355 do RIR/99, negritando-se, inclusive, trecho do dispositivo regulamentar que dispõe sobre a necessidade de averbação de tal contrato no INPI. Veja-se (com os negritos contidos no original):

Art. 355. [...]

§ 3º **A dedutibilidade** das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou **royalties** pela exploração ou cessão de patentes ou **pelo uso ou cessão de marcas**, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados); **somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da**

Propriedade Industrial - INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996.

Em complemento, consta no item 39 do voto: "*Desse modo, haja vista a ausência de registro dos contratos no INPI, formalidade essencial para a dedutibilidade, deve ser mantida a glosa efetuada.*"

Entendo que tal citação é mais do que suficiente a não ensejar qualquer nulidade do lançamento, uma vez que não é permitido às autoridades julgadoras de primeira instância insurgir-se contra legalidade de dispositivo regulamentar expresso.

Rejeito, pois, tal preliminar.

3.1.2 Ausência de análise dos argumentos referentes à exigência de IRPJ do primeiro trimestre de 2010 advindo das divergências de informações entre DIPJ e DCTF

Nos itens 54 a 60, sem sombra de dúvidas, a autoridade julgadora externou seu entendimento sobre o porquê da manutenção da exigência.

Sendo suficiente a análise dos pontos abordados para o deslinde da controvérsia, torna-se desnecessária a apreciação das demais teses jurídicas, pois “o julgador não é obrigado a examinar todos os fundamentos suscitados pelas partes se apenas um deles é suficiente para decidir a lide, nos exatos termos do pedido” (STJ, REsp 495711/MG, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 26.04.2005, DJ 13.06.2005 p. 232). Além disso, decidiu o STJ que o magistrado, ao fundamentar as razões do seu convencimento, não está subordinado a fazê-lo como quem responde a um questionário jurídico (EDcl no CC 47784/SP, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Seção, julgado em 12.12.2005, DJ 20.02.2006 p. 180). No mesmo sentido, o STF já firmou entendimento de que o juiz, para atender à exigência de fundamentação do art. 93, IX, da CF, não está obrigado a responder a todas as alegações suscitadas pelas partes, mas tão somente àquelas que julgar necessárias para fundamentar sua decisão (ARAI 417161, Carlos Velloso, 2ª T, DJ 21.3.03).

Ora, não há porque não transpor tais entendimentos ao processo administrativo fiscal.

Desse modo, tal arguição de nulidade também não merece prosperar.

3.1.3 Ausência de análise de seus argumentos referente aos lançamentos estornados no primeiro trimestre de 2009

A abordagem sobre tais matérias encontra-se nos itens 40 a 46 do voto, sendo válidas todas as considerações do tópico precedente deste voto (item 3.1.2).

Rejeito, portanto, também esta arguição de nulidade.

Passo à análise do mérito.

4 MÉRITO

4.1 DA GLOSA DE DESPESAS TIDAS COMO NÃO NECESSÁRIAS

Alega a recorrente que a autoridade fiscal não se desincumbiu de seu ônus probatório em relação à ausência de necessidade de glosas de despesas com viagens, promoções e eventos.

Discordo de tal entendimento. A meu ver, as provas apresentadas pela recorrente não são aptas a demonstrar a necessidade de tais despesas.

Por oportuno, transcrevo excerto da decisão recorrida que muito bem analisou os elementos referentes a tal infração:

9. *Quanto à **infração (i)**, a autoridade fiscal glosou certas despesas com viagens, promoções e eventos, registradas na contabilidade e declaradas à RFB, tendo em vista que o contribuinte, regularmente intimado, não haver demonstrado a necessidade de realização da despesa para a empresa e para a manutenção da fonte produtora (art. 299 do RIR/99). Observa que foram apresentadas “apenas algumas notas fiscais e comprovantes de pagamento das despesas, sem, no entanto, ter sido apresentado qualquer documento comprobatório de que as mesmas preenchiam as condições para dedutibilidade previstas nos artigos 299 e 300 do RIR/99”.*

10. *O impugnante alega, em síntese, ausência de motivação para a glosa, o que implicaria a invalidade dos lançamentos.*

11. *É certo que gastos realizados com viagens, eventos e promoções não são em tese indedutíveis na apuração do lucro real. Por outro lado, a comprovação de realização da despesa ou custo, mediante documentos fiscais e contábeis, não assegura a sua dedutibilidade. É preciso que o fiscalizado, uma vez provocado, demonstre os requisitos legais da dedutibilidade (necessidade, normalidade ou usualidade), sob pena de ver glosada a despesa, por força do mecanismo de inversão do ônus da prova,³ que se depreende do art. 923 do RIR/99 (verbis: “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” – grifo nosso).*

12. *Com efeito.*

13. *A comprovação do fato imputado já por ocasião da lavratura auto de infração é aqui reclamada tendo em conta a presunção de veracidade que milita em prol dos dados declarados e contabilizados pelo contribuinte. Sendo assim, até prova em contrário a cargo da fiscalização, deve-se ter por verazes os dados prestados pelo contribuinte. Daí se infere que não basta a desconsideração imotivada de um dado declarado ou escriturado para viabilizar a formalização do ilícito e da exigência fiscal correspondente. Faz-se necessário que a fiscalização colete, já no curso do procedimento fiscal, elementos de prova baseados na escrituração contábil-fiscal e na documentação*

³ Adota-se uma perspectiva procedimental do ônus da prova, que se centra na relação dialética entre os deveres de investigação fiscal e colaboração cidadã.

fiscal do contribuinte, de modo a evidenciar os pressupostos com base nos quais o ato será emanado. Note-se que é a lei (art. 9º do Decreto n.º 70.235/72) que define o momento processual adequado à apresentação das provas porventura coletadas no curso da ação fiscal: o da lavratura do auto de infração. Dessa forma, caso a pretensão fiscal não venha acompanhada da prova do ilícito imputado, não cabe à autoridade julgadora, notadamente após a interposição da impugnação, suprir deficiência probatória dessa espécie, sob pena de inversão tumultuária do processo administrativo tributário.

14. O princípio da cientificação, normalmente um irrelevante jurídico na disciplina do procedimento fiscal, ganha força normativa na densificação promovida pelos arts. 27 e 28 da Lei nº 9.784, de 1999⁴, erigindo-o a pressuposto de validade do lançamento tributário. Com efeito, ressalvada a hipótese em que a infração estiver claramente demonstrada, revela-se imprescindível a prévia intimação do contribuinte, no curso do procedimento fiscal, a fim de que a fiscalização possa reputar inverídico fato declarado ou escriturado, sobre o qual milita presunção de veracidade. Inexistindo a prévia intimação, tem-se a aplicação desvirtuada da norma jurídica tributária, especificamente no aspecto material, que impõe a comprovação do fato imputado (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 2.ª ed., São Paulo: Max Limonad, 2001, pp. 127-128).

15. Na espécie, o contribuinte, uma vez intimado (Termo de Intimação nº 10, às fls 686/702), procurou justificar a necessidade das despesas com viagens, promoções e eventos, dando uma resposta linear: “informamos que temos estabelecimentos em vários estados, como seja, Ceará, Alagoas, Paraíba, Bahia, Sergipe, Maranhão, São Paulo, Pernambuco, Rio Grande do Norte, e que temos mais de 1.000 funcionários (...) ainda mais a nossa despesa com (...) somou (...) representando um percentual de apenas (...) em relação ao faturamento” (fls 704 e 825).

16. Ora, o fato de o contribuinte possuir vários estabelecimentos espalhados pelo Brasil não legitima, por si só, gastos com viagens, promoções e eventos. É mister que se faça a comprovação documental e a demonstração circunstanciada de que tais operações foram imprescindíveis para a existência da empresa e a manutenção da fonte produtora. Isso efetivamente não restou minudenciado pelo impugnante.

17. Está-se a ver, portanto, que o agente fiscal se desincumbiu do ônus (na verdade, do dever) de comprovar a ilegitimidade das deduções, utilizando-se do expediente de inversão do ônus da prova, previsto no art. 27 da Lei nº 9.784/99, porquanto o contribuinte foi intimado previamente a justificar, no curso da ação fiscal, o fato de haver deduzido certas despesas.

⁴ Art. 27. O desatendimento da intimação não importa o reconhecimento da verdade dos fatos, nem a renúncia a direito pelo administrado.

Parágrafo único. No prosseguimento do processo, será garantido direito de ampla defesa ao interessado.

Art. 28. Devem ser objeto de intimação os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse.

18. Mantém-se, portanto, a glosa das despesas não demonstradas como necessárias.

E diante de tal decisão, o que fez a recorrente em seu recurso voluntário? Simplesmente limitou-se a afirmar que a fiscalização não se desincumbiu de seu ônus probatório. Ora, compete ao contribuinte demonstrar a necessidade, usualidade e normalidade de suas despesas.

Compulsando os autos, não vejo como aceitar tais elementos: notas fiscais e comprovações de pagamentos não são aptas a comprovar o porquê dos gastos, tampouco sua correlação com os negócios da empresa. Como considerar justificada a necessidade de despesas com viagens, promoções e eventos se a recorrente não as identifica e correlaciona com suas operações?

Nesse cenário, em relação a tal infração, considero inatacável o lançamento realizado, assim como as conclusões da decisão recorrida.

4.2 DESPESAS NÃO COMPROVADAS: FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS COM ICMS, CONSULTORIA, MÍDIA IMPRENSA, VIAGENS E EVENTOS

Em relação às despesas com parcelamento de ICMS, concluiu a decisão recorrida que os extratos dos processos de parcelamento não espelhavam as parcelas já adimplidas, bem como haveria incompatibilidade entre os valores constantes da documentação apresentada e as despesas escrituradas.

Destaco as conclusões do voto condutor do aresto a respeito do tema:

20. A despesa com ICMS (3.3.3.01.004) teria origem em pagamentos de débitos parcelados. A fiscalização reputou comprovada apenas uma das parcelas relativas a determinado parcelamento, haja vista a estrita correspondência entre datas e valores pagos e contabilizados (fl 104). Quanto às demais despesas com o imposto, foram efetuadas as glosas, seja porque os extratos dos processos não espelhavam as parcelas já quitadas, seja porque os valores constantes da documentação apresentada pelo fiscalizado estavam incompatíveis com as despesas lançadas na conta. No caso, teria sido ainda pago a parcela de R\$ 98.910,22, vencida em 08.01.2009, a qual padecia de explícita vinculação aos valores contabilizados e glosados.

21. Por ocasião da impugnação, já que não havia anteriormente localizado, o contribuinte traz a documentação que comprovaria a despesa de ICMS no valor de R\$ 2.943.959,94, lançada em 30.06.2009.

22. Compulsando a documentação apresentada, apuram-se os seguintes montantes de parcelas vencidas no segundo trimestre de 2009, em função dos parcelamentos efetuados: 2008.242541-64, R\$ 383.707,60 (fls 5047/5086); 2009.601600-03, R\$ 154.161,10 (fls 5389/5390, 5395/5396). Nada menciona a respeito dos parcelamentos nº 207160.0012/03-4 e 207104.0700/08-9.

23. A propósito do tema, o art. 344 do RIR/99 determina que a despesa com tributos é dedutível na apuração do lucro real segundo o regime de competência.

24. Assim, se os débitos foram anteriormente declarados e só posteriormente parcelados, a dedução provavelmente se operou no período em que incorrida a despesa com o débito declarado, independentemente de ele ter sido pago. Entretanto, se não tiver sido deduzido o tributo impago, está autorizado o contribuinte a excluir do lucro real o valor consolidado do parcelamento no momento do seu deferimento, pois que a exclusão nos períodos subsequentes constitui apenas uma postergação de despesas que favorece a Fazenda Nacional. Nesse sentido, o Acórdão nº 101-94363, de 19.11.2003, do então Conselho de Contribuintes.⁵

25. Agora, se os tributos foram constituídos mediante lançamento de ofício, ao que se teria seguido o parcelamento, pode o contribuinte deduzir o valor consolidado da dívida no momento em que parcelada.

26. Na espécie, o contribuinte não explicita se os débitos de ICMS foram espontaneamente declarados, hipótese em que a despesa correspondente poderia ser deduzida quando incorrida, ou se foram constituídos de ofício, hipótese em que a exclusão se legitimaria com o deferimento do parcelamento da dívida. E, dentro dessa última suposição, se não foram deduzidos na consolidação.

27. Para examinar os pontos levantados no parágrafo acima, seguem-se o número dos parcelamentos, data de consolidação e valor consolidado das dívidas: **209009-0**, 19.02.2009, R\$ 357.444,98 (fl 351); **13109-1**, 30.01.2009, R\$ 989.101,81 (fl 352); **2008.242541-64**, 30.04.2008, R\$ 3.462.560,17 (fl 358).

28. Como o contribuinte deduziu o valor de R\$ 564.439,20+R\$ 141.080,80 no primeiro trimestre de 2009 e nada menciona sobre a dedução no primeiro trimestre de 2008 (fl 103), ratifica-se o fundamento erigido para a glosa da despesa: “os extratos dos processos não espelham as parcelas já quitadas e os valores constantes da documentação apresentada pelo fiscalizado estão incompatíveis com as despesas lançadas na conta”.

29. Mantém-se, assim, a glosa da despesa com ICMS.

Em seu recurso a recorrente assim se manifestou:

As eventuais diferenças encontradas entre as parcelas já quitadas e os valores apresentados, considerados incompatíveis com as despesas lançadas na conta, são facilmente explicadas,

⁵ IRPJ. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES. PARCELAMENTO. CONSOLIDAÇÃO DE DÉBITOS. Com o deferimento do pedido de parcelamento, cabe a apropriação como despesas operacionais ou como exclusão do lucro líquido para a determinação do lucro real, do valor consolidado correspondente aos tributos e contribuições parcelados. Se não foi contabilizado quando da consolidação de débitos como despesas operacionais, a exclusão do lucro real nos períodos subsequentes constitui apenas uma postergação de despesas que favorece a Fazenda Nacional.

tendo em vista que à data em que foram lançadas na conta até o momento do deferimento do parcelamento, a despesa total sofreu atualização monetária criando a disparidade detectada pelo Julgador de 1º Grau.

Contudo, não apresentou ou demonstrou quaisquer dessas disparidades entre os extratos de parcelamento e os valores escriturados, ou seja, não há sequer um cálculo que demonstre de forma objetiva a diferença de correção monetária arguida.

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 o art. 333 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

[...]

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:

Allegare nihil et allegatum non probare paria sunt — nada alegar e não provar o alegado, são coisas iguais. (Habeas Corpus nº 1.171-0 — RJ, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 4, (39): 211-276, novembro 1992, p. 217)

Alegar e não provar significa, juridicamente, não dizer nada. (Intervenção Federal Nº 8-3 — PR, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 7, (66): 93-116, fevereiro 1995. 99)

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA – APOSENTADORIA – NEGATIVA DE REGISTRO – TRIBUNAL DE CONTAS – ATOS ADMINISTRATIVOS NÃO COMPROVADOS – ART. 333, INCISO II, DO CPC – PAGAMENTO DOS PROVENTOS DE NOVEMBRO/96 E DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO DAQUELE MESMO ANO – IMPOSSIBILIDADE – SÚMULAS 269 E 271 DA SUPREMA CORTE – 1. O ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333, II, do Código de Processo Civil). Incumbe às Secretarias de Educação e da Fazenda a demonstração de que a professora havia sido

notificada da suspensão de sua aposentadoria. (STJ – ROMS 9685 – RS – 6ª T. – Rel. Min. Fernando Gonçalves – DJU 20.08.2001 – p. 00538)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IMPOSTO DE RENDA – VERBAS INDENIZATÓRIAS – FÉRIAS E LICENÇA-PRÊMIO – NÃO INCIDÊNCIA – COMPENSAÇÃO – AJUSTE ANUAL – ÔNUS DA PROVA – O ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe ao contribuinte comprovar a ocorrência de retenção na fonte do imposto de renda incidente sobre verbas indenizatórias e à Fazenda Nacional incumbe a prova de eventual compensação do imposto de renda retido na fonte no ajuste anual da declaração de rendimentos. Recurso provido. (STJ – REsp 229118 – DF – 1ª T. – Rel. Min. Garcia Vieira – DJU 07.02.2000 – p. 132)

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – EMBARGOS DO DEVEDOR – NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO – IMPRESCINDIBILIDADE – ÔNUS DA PROVA – 1. Imprescindível a notificação regular ao contribuinte do imposto devido. 2. Incumbe ao embargado, réu no processo incidente de embargos à execução, a prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (CPC, art. 333, II). 3. Recurso especial conhecido e provido. (STJ – REsp 237.009 – (1999/0099660-7) – SP – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 27.05.2002 – p. 147)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IRPF – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – VERBAS INDENIZATÓRIAS – RETENÇÃO NA FONTE – ÔNUS DA PROVA – VIOLAÇÃO DE LEI FEDERAL CONFIGURADA – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA – SÚMULA 13/STJ - PRECEDENTES – Cabe ao autor provar que houve a retenção do imposto de renda na fonte, por isso que é fato constitutivo do seu direito; ao réu competia a prova de eventual compensação na declaração anual de rendimentos dos recorrentes, do imposto de renda retido na fonte, fato extintivo, impeditivo ou modificativo do direito do autor – Incidência da Súmula 13 STJ – Recurso especial conhecido pela letra a e provido. (STJ – RESP 232729 – DF – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 18.02.2002 – p. 00294)

Entendo, assim, que tal glosa deve ser mantida.

No que atine às despesas com consultoria, mídia impressa, viagens e eventos, limitou-se a recorrente a afirmar que a autoridade lançadora não questionou a necessidade das despesas glosadas para a atividade da empresa e manutenção da respectiva fonte produtora.

30. *As despesas com consultorias (3.3.5.04.006) foram glosadas por dois motivos: uma parte delas, porque sequer foram apresentados documentos comprobatórios das despesas; outra parte, porque o contribuinte não logrou comprovar-lhes a efetividade, malgrado a entrega das notas fiscais das operações (fls 360/369). Em relação ao primeiro grupo, único contrastado, o defendente aduz juntar com a impugnação documentos que comprovariam as seguintes despesas com consultoria: R\$ 910.000,00, 01.01.2009; R\$ 10.000,00, 11.03.2008; R\$ 128.000,00, 11.03.2008; R\$ 85.000,00, 29.05.2008; R\$ 10.000,00, 16.06.2008; R\$ 20.000,00, 18.06.2008; R\$ 200.000,00, 30.06.2008; R\$ 85.000,00, 18.06.2008; e R\$ 390.000,00, 15.12.2008.*

31. *Entretanto, o impugnante não referenciou, mediante demonstrativo, as operações de consultoria aos documentos que alega ter juntado aos autos, de modo que não foi possível identificá-los, ou sequer encontrá-los. Dessa forma, mantém-se a glosa da despesa com consultoria.*

32. *A despesa com mídia impressa (3.3.7.02.016), no valor de R\$ 369.415,20, refere-se ao primeiro trimestre de 2008. Por sua vez, a documentação juntada é pertinente ao período de dezembro de 2008 a dezembro de 2009, nada dizendo respeito ao trimestre examinado (fls 3769/4077). Portanto, conserva-se a glosa da despesa com mídia impressa.*

33. *A despesa com viagens (3.3.6.01.011) diz respeito ao primeiro e ao terceiro trimestre de 2009, apresentando os valores de R\$ 1.033,68 e 5.685,20, respectivamente.*

34. *Os documentos juntados, supostamente às fls 5122/5286, registram operações que não foram relacionadas às despesas glosadas, o que seria um encargo do impugnante. Ademais, pela incompatibilidade entre as datas e os valores documentados e glosados não se revelou possível fazer essa vinculação. Assim, sustenta-se a glosa das despesas com viagem.*

35. *Pela mesma razão, conclui-se igualmente em relação às despesas com evento (3.3.7.02.020) e consultoria (3.3.5.04.006).*

Ora, a autoridade autuante considerou que em relação a despesas com consultoria, para várias dessas despesas não foram sequer apresentados documentos comprobatórios. Assim sendo, não haveria qualquer razão para se questionar sua necessidade.

Em relação a tais despesas em que houve apresentação de documentação, a decisão foi clara ao concluir que não houve correlação entre os documentos apresentados e os pagamentos efetuados. A recorrente, por sua vez, nem em sede de recurso voluntário buscou

sanar tal ausência de vinculação, limitando-se a questionar que as despesas seriam necessárias e estariam devidamente comprovadas.

Em relação às demais glosas de despesas consideradas não comprovadas, a decisão recorrida indicou com precisão o descompasso entre valores e até períodos entre documentos e escrituração, não havendo qualquer novo elemento trazido pela recorrente a ensejar a alteração das conclusões da decisão de primeira instância.

Desse modo, nego provimento ao recurso em relação a tal ponto.

4.3 DESPESAS COM ROYALTIES

Em relação à despesa com royalties, a exigência está embasada no § 3º do art. 355 do RIR/99, o qual, por sua vez, exige a averbação do contrato junto ao INPI. Entendo ser oportuno novamente reproduzir as conclusões da decisão recorrida:

37. Com efeito, a averbação no INPI do contrato de cessão de uso da marca é requisito legal imprescindível para a dedução da despesa com royalties. Nesse passo, são insuficientes a comprovação do registro da marca, o contrato de licença de uso ou mesmo a efetividade da despesa (fls 665/684). A questão é de legalidade, por força do § 3º do art. 355 do RIR/99, verbis:

Art. 355. [...]

*§ 3º **A dedutibilidade** das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou **royalties** pela exploração ou cessão de patentes ou **pelo uso ou cessão de marcas**, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) **somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI**, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996. [grifos do original]*

[...]

39. Desse modo, haja vista a ausência de registro dos contratos no INPI, formalidade essencial para a dedutibilidade, deve ser mantida a glosa efetuada.

Conforme consta nos autos, a ausência de averbação do **contrato** de cessão de uso da marca é fato incontroverso.

A meu ver, este colegiado não pode deixar de aplicar dispositivo expresso do RIR/99, tampouco questionar sua legalidade.

De toda forma, entendo que o art. 140, § 2º, da Lei nº 9.279/96⁶, não possui o alcance buscado pela recorrente, qual seja, "*que para efeitos de prova de uso, a averbação junto ao INPI não é condição essencial*".

O § 2º do art. 140 desse mesmo dispositivo legal é claro ao impor como condição à produção de efeitos perante terceiros, a averbação do contrato de uso da marca. Segundo ainda tal dispositivo, os efeitos perante terceiro somente se iniciariam a partir da data de sua publicação. Há de se entender que os terceiros a que se refere a norma não é a Fazenda Nacional, para a qual, sem dúvida, faz-se necessária a averbação do contrato de cessão junto ao INPI para fins de dedutibilidade da despesa.

Veja-se que a legalidade do § 3º do art. 355 do RIR/99 é corroborada pelo próprio INPI.

A Resolução INPI nº 94/2003, transcrita a seguir, foi editada com o intuito de não penalizar os contribuintes que possuíam interesse em deduzir os pagamentos de royalties referentes a contrato de cessão de uso de marcas, por eventual morosidade na análise da averbação de tal contrato. Tal ato permite que a dedutibilidade de tais pagamentos possa retroagir à data de protocolo do pedido, e não somente após a publicação de sua averbação:

Art. 3º Para fim de dedutibilidade fiscal de despesas com royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, consoante o disposto na DECISÃO nº 9, de 28 de junho de 2000, da Coordenação Geral do Sistema de Tributação, o prazo de início da tramitação do processo de averbação, no INPI, do respectivo contrato, poderá retroagir à data do PROTOCOLO AUTOMATIZADO."

A citada Decisão nº 9/2000 prolatada pela então Coordenação Geral do Sistema de Tributação foi recentemente confirmada pela Cosit por meio da Solução de Consulta nº 146, de 08 de junho de 2015, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM ROYALTIES São dedutíveis as despesas com royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes correspondentes ao período de tramitação do processo de averbação no INPI do contrato respectivo. Esse período, portanto retroage somente até a data do protocolo do pedido de averbação, sendo vedada a dedução fiscal dessas despesas quando incorridas em período anterior a essa data. Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 2000, art.353, incisos IV, "a", art. 354, inciso I e art. 355, § 3º; Decisão CST nº 009/2000; Resolução INPI nº 94/2003 e Resolução Bacen nº 3.844/2010.

Resta assim evidente a legalidade do § 3º do art. 355 do RIR/99.

⁶ Lei nº 9.279/96. Art. 140. O contrato de licença deverá ser averbado no INPI para que produza efeitos em relação a terceiros.

§ 1º A averbação produzirá efeitos em relação a terceiros a partir da data de sua publicação.

§ 2º Para efeito de validade de prova de uso, o contrato de licença não precisará estar averbado no INPI.

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso também em relação a tal infração.

4.3 ESTORNOS DE RECEITAS ESCRITURADAS COMO NÃO OPERACIONAIS E OPERACIONAIS

Sobre a matéria, colaciono o trecho correspondente da decisão recorrida:

40. Por sua vez, os estornos de receitas escrituradas como não operacionais (4.4.1) e operacionais outras (4.3.1) se deram por ausência de justificativa e comprovação [*infração (iv)*]. Os estornos também implicaram os lançamentos do PIS/Pasep e da Cofins, já que apenas as receitas não operacionais relativas às vendas de ativo imobilizado podem ser excluídas da base de cálculo dessas contribuições (fl 125).

41. De outra parte, o impugnante sustenta que os valores estornados dizem respeito a receitas que seriam utilizadas pelo impugnante para a promoção de campanhas de venda e de marketing de produtos dos seus fornecedores, os quais, por fim, acabaram por cancelar os eventos promocionais programados. Para comprovar a alegação, foram juntados o razão analítico da conta 4.4.1 e alguns relatórios internos (fls 5330/5363).

42. Por certo a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis, uma vez questionados os fatos pela fiscalização. O contribuinte foi regularmente intimado a justificar e comprovar as operações que geraram os estornos de receita. Nesse contexto, se a receita foi anteriormente faturada e registrada, o estorno haveria de ser comprovado primariamente mediante documento fiscal próprio e cancelamento do pagamento, que não foram trazidos ao conhecimento da autoridade fiscal ou julgadora. Esses documentos comprovariam certamente o alegado não auferimento da receita.

43. Sabe-se que o cancelamento do evento promocional se dá por distrato ou suspensão da execução do contrato, que também não vieram aos autos. Por isso, a prova de ambos os fatos (positivos, por sinal) não se revela diabólica ou impossível para o impugnante, como ele ajuíza.

44. Ademais, apenas o fato negativo não delimitado no tempo e no espaço não se mostra passível de comprovação,⁷ o que não se tem na espécie.

⁷ (...) E nem todo fato negativo é impossível de ser provado, demandando prova diabólica - afinal, viu-se, acima, que os fatos relativamente negativos são perfeitamente susceptíveis de serem provados, bem como os fatos absolutamente negativos, em alguns casos, também são (ex.: certidões negativas emitidas por autoridade fiscal) (DIDIER JR., Fredie. BRAGA, Paula Sarno. OLIVEIRA, Rafael. Curso de direito processual civil. Direito probatório, decisão judicial, cumprimento e liquidação da sentença e coisa julgada. v.2. 3. ed. Salvador: Juspodivm, 2008, p. 88-89) nº 2.200-2 de 24/08/2001

45. Não se cogita que o estorno de receita não seja, mas, uma vez levado à conta de resultado, ele reduziu indevidamente o IRPJ e a CSLL. Da mesma forma, tendo diminuído a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, há de ser ela recomposta com a glosa do estorno, mediante lançamento de ofício (fls 119 e 125).

46. Portanto, correta a glosa do estorno.

Em relação ao tema, a recorrente realizou estorno em algumas contas de receita. Alega que os valores diziam respeito a receitas que seriam utilizadas pela recorrente para a promoção de campanhas de venda e de marketing de produtos de seus fornecedores. Em razão de discordâncias quanto aos valores a serem por eles pagos, teria havido cancelamento dos eventos promocionais programados, mas não realizados.

Entendo que andou muito bem a decisão recorrida. A recorrente não trouxe sequer um distrato a fim de comprovar suas alegações.

Também não procedem suas alegações sobre exigência de prova impossível, conforme muito bem abordado pela decisão recorrida.

Assim, mantenho tal decisão pelos seus próprios fundamentos.

4.4 OMISSÃO DE RECEITA FINANCEIRA - ESTORNOS NÃO COMPROVADOS

Segundo a recorrente, alguns descontos obtidos junto a fornecedores e contabilizados como receitas financeiras não se concretizaram.

A decisão recorrida afirma que bastaria ao contribuinte comprovar que os valores efetivamente pagos a seus fornecedores coincidiriam com as notas fiscais correspondentes, o que, sem sombra de dúvidas, demonstraria que de fato não teriam existido tais descontos.

Perfeitas tais considerações, o que afasta qualquer dúvida de que a obtenção de tais provas pela recorrente seria impossível, conforme alega a defesa.

Ocorre que a recorrida, em nenhum momento processual, trouxe aos autos qualquer elemento de prova da inexistência de tais descontos que ensejaram estornos em seus registros contábeis atinentes a receitas. O que se observa é que o contribuinte mantém sua argumentação sobre a possibilidade de utilização de estornos, mas não comprova documentalmente qualquer uma de suas alegações.

Ademais, os fatos narrados pela recorrente enquadram-se perfeitamente no conceito de descontos condicionais, os quais, por sua natureza, somente se perfectibilizam na data em que realmente são auferidos, ou seja, não haveria qualquer lógica falar-se em estorno em um segundo momento, haja vista que se reputam ocorridos no mesmo momento em que os descontos forem concedidos, qual seja, na data do pagamento efetuado a menor do que o originalmente pactuado (valor inferior ao contido nas notas fiscais de aquisição).

Concluo, portanto, que a decisão recorrida deve ser confirmada também em relação a esta infração.

4.5 DIVERGÊNCIA ENTRE IRPJ CONFESSADO EM DCTF E INFORMADO EM DIPJ

Sobre tal infração, assim consta no voto condutor da decisão recorrida:

54. Na seqüência, examinam-se as objeções feitas contra a imputação de declaração insuficiente do IRPJ com fato gerador no primeiro trimestre de 2010 [*infração (vii)*]. Enquanto a DCTF registra um débito de R\$ 89.670,26, a DIPJ assinala o valor de R\$ 790.564,33 (fl 119).

55. Segundo o impugnante, o IRPJ lançado resultou do confronto entre os valores informados na DIPJ e na DCTF, colhendo-se o de maior expressão numérica (DIPJ), sem maiores investigações na contabilidade do contribuinte, de modo que os fatos padecem de vício de investigação pela autoridade fiscal (art. 142 do CTN e art. 904 do RIR/99). Ademais, o conteúdo informativo da DCTF tem primazia sobre o da DIPJ, cujo caráter passou a ser meramente informativo (arts. 923 e 924 do RIR/99).

56. Cumpre inicialmente observar que não há primazia do conteúdo declarado na DCTF em relação ao da DIPJ, pois ambas têm igualmente caráter informativo, enfeixando a mesma idoneidade instrumental e força de veracidade. Estremam-se, todavia, as declarações quanto ao caráter formal ou processual, uma vez que a DCTF tem força constitutiva do crédito tributário, diferentemente do que ocorre com a DIPJ (art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/84, c/c o §1º do art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 482, de 21 de dezembro de 2004). Entretanto, a diferença formal não influencia no valor da informação prestada, que é a sua veracidade. Assim, eventual divergência informativa do mesmo dado contábil-fiscal retira-lhe a presunção inicial de veracidade, instaurando-se o dever de investigação da autoridade fiscal e o dever de colaboração do fiscalizado, ambos voltados para a elucidação da inconsistência (fls 941/1002 x fls 1003/1006).

57. Na espécie, o contribuinte foi intimado a esclarecer a divergência entre os valores dos tributos declarados (Termo de Intimação Fiscal nº 8, de 08.02.2012, fls 500/501), em face do qual se manifestou nos seguintes termos (fl 502): “Quanto aos valores de R\$ 790.564,33 e R\$ 286.763,16 devidamente apurados e reconhecidos na DIPJ de 2011, se houver uma autorização desta fiscalização faremos a retificação da DCTF”.

58. Ora, a resposta do contribuinte não elucida a indagação fiscal, de modo que se instaura um desequilíbrio entre o cumprimento dos deveres de investigação fiscal e de colaboração cidadã. Nessa condição, a prova do fato imputado (“declaração insuficiente do IRPJ e da CSLL”) perfectibiliza-se, pelo mecanismo de inversão do ônus da prova acima explicitado.

59. Ademais, bem examinada a resposta do contribuinte, dela se extrai muito mais: a confissão (tácita) quanto aos valores prestados na DIPJ.

Nesses termos, reafirma-se a infração relativa à “declaração insuficiente de IRPJ e CSLL”.

A recorrente, por sua vez, limita-se a alegar que o desatendimento às intimação não importa o reconhecimento da verdade dos fatos, e que competiria ao Fisco a prova de que os dados da DIPJ (declaração meramente informativa) prevaleceriam em face dos confessados em DCTF (declaração que implica confissão de dívida).

Mais uma vez a irresignação da recorrente não merece prosperar. Em nenhum momento a recorrente buscou demonstrar que o valor de IRPJ devido informado em DIPJ estaria incorreto, ou de modo contrário, a correição do débito confessado em DCTF. Muito antes pelo contrário. Houve, isso sim, uma confissão tácita, conforme se extrai de resposta do contribuinte à fl. 502: *"Quanto aos valores de R\$ 790.564,33 e R\$ 286.763,16 devidamente apurados e reconhecidos na DIPJ de 2011, se houver uma autorização desta fiscalização faremos a retificação da DCTF"*.

Vê-se, assim, que não se trata de mero desatendimento à intimação com a consequente conclusão de que os fatos correspondentes seriam verdadeiros, mas uma explícita concordância da recorrente de que o valor de IRPJ confessado em DCTF era menor do que o efetivamente devido e informado em DIPJ.

Convém ressaltar que, enquanto na DCTF informa-se/confessa-se somente o valor débito de um tributo devido, na DIPJ, de modo diverso, há uma total discriminação de todos os itens que compõem a base de cálculo do tributo, chegando-se ao valor devido.

Em situações normais, o valor confessado em DCTF deveria ser idêntico ao informado em DIPJ, mas não foi o que ocorreu no caso concreto. E há de se considerar que, tratando-se de mero erro, estatisticamente seria muito mais fácil o preenchimento incorreto de uma linha da DCTF (no campo onde efetivamente se informa o valor do débito confessado), do que equivocar-se em diversas fichas da DIPJ, nas quais constam os balanços, demonstrações de resultado, demonstração do lucro real e, ao final, cálculo do imposto devido.

Logo, concluo que uma vez constatado que os débitos confessados em DCTF são inferiores aos valores informados em DIPJ, dada a discriminação de bases de cálculos constantes nesta última, prevalecerão as informações contidas na DIPJ, salvo se o contribuinte demonstrar o contrário. Ressalta-se ainda, novamente, que, no caso concreto, ainda durante o procedimento fiscal a recorrente concordou expressamente que os valores informados em DIPJ seriam os corretos.

Mantém-se, assim, também esta exigência.

Processo nº 10480.727379/2012-49
Acórdão n.º **1402-002.243**

S1-C4T2
Fl. 5.580

5 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso de ofício, e, em relação ao recurso voluntário, por rejeitar as arguições de nulidade da decisão recorrida, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator