



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

Processo nº 10872.720283/2015-99
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-003.344 – 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2018
Matéria GLOSA DE DESPESAS
Recorrentes PRIME CONSULTORIA E PARTICIPACOES LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

INOVAÇÃO QUANTO AO FUNDAMENTO DA AUTUAÇÃO.
PRETERIÇÃO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DA DECISÃO.

A decisão administrativa deve-se referir necessariamente quanto às razões de defesa declinadas pelo Impugnante.

A decisão *a quo* incorreu em nulidade por omitir-se quanto aos argumentos da defesa, em clara inovação quanto ao fundamento da autuação e prejuízo ao direito de defesa da Recorrente, razão pela qual deve ser decretada nula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar o Acórdão de 1^a Instância e determinar a remessa dos autos para que seja proferida nova decisão, conforme definido no voto condutor do relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Sergio Abelson (Suplente Convocado), Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Breno do Carmo Moreira Vieira (Suplente Convocado) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos em face de decisão proferida pela 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ), que julgou Procedente em Parte a Impugnação do contribuinte em epígrafe, doravante denominado de recorrente.

O caso foi relatado pela instância a quo, nos seguintes termos:

"Trata o presente processo de Auto de Infração de IRPJ e CSLL, lavrado em 15/12/2015, referente aos anos de 2010 a 2013, constituindo crédito tributário total nos seguintes montantes (fls. 369 e ss.):

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cód. Receita Darf	Valor
IMPOSTO	2917	19.972.956,01
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2015)		6.739.494,81
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		14.979.717,02
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO <small>Valor por Extenso</small>		41.692.167,84
QUARENTA E UM MILHÕES, SEISCENTOS E NOVENTA E DOIS MIL, CENTO E SESSENTA E SETE REAIS E OITENTA E QUATRO CENTAVOS		

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cód. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2973	6.914.132,81
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2015)		2.287.156,26
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		5.185.599,62
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO <small>Valor por Extenso</small>		14.386.888,69
QUATORZE MILHÕES, TREZENTOS E OITENTA E SEIS MIL, OITOCENTOS E OITENTA E OITO REAIS E SESSENTA E NOVE CENTAVOS		

Conforme consta no Contrato Social, a interessada tem por objeto social (i) a elaboração de estudos, análises e consultoria em geral, (ii) a aquisição de bens e direitos, bem como a realização de negócios financeiros; (iii) a participação em consórcios e em outras sociedades, como consorciada, sócia, quotista ou acionista (fls. 162 e ss.).

No Termo de Verificação Fiscal (TVF – fls. 360-368), parte integrante do Auto de Infração, a autoridade fiscal relata que intimou a empresa a apresentar documentação comprobatória dos valores informados nas seguintes linhas das DIPJs dos anos de 2010 a 2013: "Outras Receitas Financeiras", "Outras Despesas Financeiras" e "Outras Despesas não

Relacionadas nas Linhas Anteriores” da Ficha 06 A (Demonstração do Resultado); “Valores Mobiliários” da Ficha 36 A (Ativo – Balanço Patrimonial); e “Outras Contas” da Ficha 37 A (Passivo – Balanço Patrimonial).

Em resposta, a interessada apresentou os Razões Contábeis das contas Títulos de Renda Fixa, Outras Despesas Operacionais, Outras Contas a Pagar, Certificado de Depósito Bancário, Títulos de Renda Fixa – Bradesco, Fundo de Renda Fixa – Opportunity, Opportunity Top DI, TG Fundo de Investimento em Cotas de Fundo de Investimentos Multimercado, Fundos de Renda Fixa – BNY Mellon e TF Fundo de Investimento em Cotas de Fundo de Investimentos Multimercado.

Destaca o Auditor Fiscal que, segundo informou o contribuinte, todos os itens relacionados com a conta “Outras Despesas Operacionais” foram contabilizados conforme “Agency Agreement”, documento de fls. 213-264.

Diante disso, emitiu nova intimação solicitando que o contribuinte apresentasse *a justificativa pormenorizada do lançamento a título de Outras Despesas Operacionais indicando os pontos do “Agency Agreement” que utilizaram para embasar tais registros contábeis e fiscais.*

Atendendo a intimação, a empresa se limitou a responder que o “*lançamento a título de outras Despesas Operacionais foi embasado na cláusula 1 do “Contrato de Agência”*”.

Analizando os documentos contábil-fiscais, o autuante observou que:

19. A fiscalizada, após reconhecer as receitas financeiras anuais de R\$15.978.933,98 (AC2010), R\$21.946.502,38 (AC2011), R\$20.001.506,47 (AC2012) e R\$22.371.319,05 (AC2013), seja por intermédio do item 23 da Ficha 06A, seja por meio das contas contábeis 3.1.2.1.0.00.001-0 (AC2010), 3.1.2.1.0.00.012-0 e 3.1.2.1.0.00.020-9 (AC2011), 3.1.2.1.0.00.020-9 e 3.1.2.1.0.00.023-0 (AC2012) e 3.1.2.1.0.00.023-0 (AC2013) que ao final dos respectivos exercícios sociais foram encerradas em contrapartida de resultado, conforme razões das citadas contas, utilizou-se de despesas ditas operacionais, registradas na conta contábil 4.1.9.0.0.00.099-4, com o único objetivo de “zerar” o resultado a ser obtido pela mesma.

20. A fiscalizada buscou comprovar a despesa supostamente realizada, apresentando tão somente a indicação da cláusula 01 do contrato realizado entre as partes integrantes do já acima mencionado “Contrato de Agência”, reproduzida a seguir:

“1. Nomeação do Agente

1.1 Os Principais neste ato nomeiam o Agente como seu representante exclusivo para coletar o Valor e distribuí-lo para benefício dos Principais, de acordo com os termos e condições aqui estabelecidos;

1.1.1 As partes neste ato concordam que o Agente pode transferir, a seu critério, a qualquer terceiro (o "Agente Designado") todo e qualquer direito e /ou obrigação que surja de ou em relação a este Contrato, ao dar um aviso prévio por escrito aos principais. Em tal caso, (i) o Agente Designado substituirá o Agente para todos fins deste contrato e será considerado como uma parte do mesmo sob os mesmos termos e condições aplicáveis ao Agente, e (ii) referências feitas ao Agente neste serão consideradas com referências feitas ao Agente Designado.

1.2 O Agente agirá com o devido cuidado e envidará seus melhores esforços para realizar as obrigações aqui estabelecidas, sujeitas aos termos e condições do Contrato de Pagamento

1.3 O Agente não será proibido de agir como representante, distribuídos, vendedor, entre outros, de qualquer pessoa física ou jurídica.

O Agente buscará com diligência coletar o valor em nome dos Principais, realizando, entre outros serviços a que se faz referência neste, o seguinte:

(i) mediante solicitação por escrito dos Principais, informá-los dos desenvolvimentos a respeito da coleta do Valor e do desempenho dos serviços de acordo com este;

(ii) mediante solicitação por escrito dos Principais, ajudá-los a agir com intermediários para responder a agências reguladoras e entidades governamentais; e

(iii) participar que qualquer reunião que possa ser necessária com a Telemar, os Principais e/ou qualquer banco ou entidade que possa estar engajada no processo."

Fica evidente que não restou demonstrada a realização de tais despesas devido ao fato de a mesma sequer ter ocorrido e tão pouco paga. E mesmo que houvesse ocorrido, pode-se afirmar que não se enquadriam como essencial para o funcionamento da sociedade, e tampouco caracterizada como "usual, costumeira ou ordinária dentro da acepção de habitualidade na espécie do negócio".

Observe ainda que no Diário dos anos de 2010 a 2013 não há registros de despesas operacionais usuais tais como energia elétrica, água, telefonia, informática, sem as quais nenhuma empresa é capaz de operar nem mesmo aquelas relacionadas a serviços contábeis, de administração, informática, contas a receber, contas a pagar, tesouraria, financeiro, contabilidade, fiscal, tributário, recursos humanos ou jurídico o que demonstra a redução quase que integral das receitas auferidas com a dita despesa operacional calcada na cláusula 1 do "Contrato de Agência", excetuando-se algumas irrelevantes despesas relacionadas a Manutenção de C/C e outras relacionadas a Registros em Cartórios.

23. Portanto, não restou outra opção a esta fiscalização senão efetuar a GLOSA DAS DESPESAS embasadas pela fiscalizada

na Cláusula 1 do "Contrato de Agência", tomando por base a evidente e total falta de fundamentação legal que sustente tais despesas como operacionais, nem tampouco como dedutíveis na apuração do lucro contábil e fiscal.

24. Isto posto, a fiscalização apurou as despesas objeto de glosa tendo por base os registros contábeis constantes do Razão da Conta 4.1.9.0.0.00.099-4 - Outras Despesas Operacionais individualizados por período de apuração conforme tabela abaixo:

<i>Período de Apuração</i>	<i>Glosa</i>
31/12/2010	15.978.733,38
31/12/2011	21.946.502,38
31/12/2012	20.001.506,47
31/12/2013	22.371.319,05

Com isso, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento de ofício dos créditos tributários em litígio.

Cientificado da autuação em 28/12/2015, o interessado apresentou, em 26/01/2016, impugnação com as seguintes alegações (fls. 420 e ss.).

Inicialmente, a fim de facilitar a compreensão dos fatos, a impugnante apresentou alguns esclarecimentos quanto à origem do Agency Agreement (Contrato de Agência que justifica as despesas glosadas) e ao contexto da fiscalização em tela.

Informa que em 2008 a Telemar iniciou tratativas para a aquisição do controle da Brasil Telecom S.A. (“Brasil Telecom”), o qual vinha sendo objeto de acirradas disputas judiciais.

Explica que a Telemar pretendia, por diversos motivos, que fossem encerradas todas as disputas judiciais existentes que pudessem eventualmente prejudicar a aquisição do controle, bem como evitar disputas futuras relacionadas a fatos ocorridos durante a tomada de controle da Brasil Telecom pelos Fundos de Pensão e Citibank.

Com isso, em 25/04/2008, firmou contrato com pessoas físicas e jurídicas que eram partes nas disputas existentes, bem como com outras partes que, por segurança, entendia que deveriam fazer parte do acordo (fls. 586 e ss.).

Por esse Acordo, a Telemar se comprometeu a pagar indenização no valor de R\$ 139.270,000,00 em benefício de 22 partes (denominadas “Partes Opportunity”), sendo este montante referente à “indenização” de parcela dos danos sofridos pelas Partes Opportunity em decorrência dos atos lesivos praticados por diversas pessoas físicas e jurídicas durante a tentativa de tomada de controle da Brasil Telecom.

Em contrapartida, as “Partes Opportunity” se comprometeram a encerrar, de imediato e de forma definitiva, todas as suas disputas e litígios, no Brasil e no exterior, relacionados direta ou indiretamente a gestão e o controle do Grupo Brasil Telecom.

Tendo em conta que não havia tempo nem subsídios suficientes para apuração da extensão dos danos causados a cada uma das partes signatárias, nem mesmo quais destas partes efetivamente fariam jus à “indenização”, foi decidido em comum acordo que o pagamento seria feito em favor de um terceiro, na condição de depositário, o qual custodiaria os recursos e os entregaria posteriormente aos beneficiários.

A definição dos beneficiários e o valor a ser pago a cada um seriam definidos por árbitro escolhidos pelas “Partes Opportunity”.

Assim, as “Partes Opportunity” nomearam a impugnante como agente de recebimento e custódia do valor pago pela Telemar, através da celebração de um contrato oneroso (Agency Agreement), pelo qual a defendante faz jus a uma remuneração de U\$ 250,000.00 pelos serviços prestados .

Conforme consta no Agency Agreement, a remuneração será paga após a distribuição dos valores aos respectivos beneficiários, dependendo, portanto, da decisão do árbitro para tal fim.

A defesa destaca o item 2.3 que estabelece que, entre a data de recebimento do valor pago pela Telemar e a data de entrega destes valores aos beneficiários, o Agente (impugnante) deverá, a seu critério, administrar e investir os recursos sem limitação de qualquer natureza a respeito dos riscos e/ou tipo de investimento a ser realizado, sendo que qualquer valor acumulado deve ser usado para proveito único dos beneficiários e será distribuído a eles de acordo com as proporções determinadas na Decisão do Árbitro.

Deste modo, considerando que não fora realizada a arbitragem, os recursos financeiros permaneceram sob a custódia da interessada, e, pelas aplicações financeiras realizadas, geraram rendimentos financeiros.

Neste aspecto, explica a contabilização desta operação e apresenta os seguintes argumentos de defesa:

12. *Como os rendimentos incidentes sobre os montantes custodiados são integralmente devidos aos respectivos beneficiários, a Defendente os registra contabilmente da seguinte forma (cópias do livro razão anexas – doc. 04):*

- lança os valores (brutos) dos rendimentos em conta de ativo, que tem por contrapartida o lançamento das respectivas receitas em conta de resultado; e*
- ato contínuo, registra a sua obrigação contratual de entregar tais recursos a terceiros mediante o lançamento dos exatos*

valores dos rendimento em conta de passivo. Esse lançamento tem por contrapartida o registro de tais montantes como despesas em conta de resultado (conta contábil 4.1.9.0.0.00.099-4 – outras despesas operacionais).

13. Por certo, os valores dos rendimentos, assim como o montante principal coletado, representam obrigações da Defendente com terceiros e, portanto, não devem impactar o seu resultado.

14. Não obstante, a fiscalização glosou as despesas lançadas na conta contábil 4.1.9.0.0.00.099-4 – outras despesas operacionais – sob o argumento de não ter sido comprovado tratar-se de despesas incorridas, necessárias e usuais.

15. E assim, ao glosar as despesas correspondentes à obrigação de entregar os rendimentos dos recursos custodiados a terceiros, a fiscalização acabou por atribuir à Defendente lucros anuais irreais e notoriamente não auferidos, correspondentes, exatamente, à integralidade dos rendimentos dos recursos custodiados.

16. Por não caberem à Defendente, os rendimentos dos recursos custodiados não acrescem seu patrimônio e, por conseguinte, não integram o resultado dos exercícios autuados a justificar a exigência de IRPJ e CSLL.

17. Como é de se esperar em negócios dessa natureza, a Defendente, na qualidade de mera depositária de recursos de terceiros, não faz jus aos rendimento incidentes sobre os recursos custodiados e deverá distribuí-los, após a determinação em arbitramento do valor atribuível a cada beneficiário, conforme estabelecido na Cláusula 2.3.1 do “Agency Agreement”.

18. Assim, os valores lançados na conta contábil 4.1.9.0.0.00.099-4 – outras despesas operacionais devem ser integralmente deduzidos na apuração do lucro real da Defendente, na medida em que (i) são necessários ao cumprimento de contrato oneroso firmado pela sociedade no desenvolvimento de suas atividades econômicas (e, portanto, necessários à obtenção das suas receitas); (ii) são usuais ao tipo de negócio firmado; e (iii) foram efetivamente incorridos, já que são definitivamente devidos a terceiros.

Ainda em relação ao histórico sobre o recebimento dos valores sob custódia, aduz que houve procedimento fiscal que culminou em auto de infração contra Daniel Valente Dantas (um dos signatários do Acordo com a Telemar e um dos Principais no Agency Agreement) no montante de R\$ 107.367.902,13, a título de IRPF, como devedor principal, e, todas as demais partes signatárias como devedores solidários.

Neste Auto de Infração, a conclusão foi que os valores custodiados pela PRIME CONSULTORIA já pertenciam aos seus beneficiários que fazem parte do Grupo Opportunity desde 25/04/2008, quando o pagamento foi realizado pela TELEMAR na conta corrente da empresa PRIME CONSULTORIA.

Argumenta que este Auto de Infração reconheceu que a Defendente era mera depositária dos recursos.

Acrescenta que na fundamentação que ensejou os lançamentos naquela fiscalização, a autoridade fiscal buscou *desconstruir os efeitos da condição suspensiva pactuada, defendendo que os recursos já pertenciam aos beneficiários e deveriam ter sido tributados por esses.*

No entanto, relata que, em sede de recurso, a 7ª Turma da DRJ/RJ julgou integralmente improcedente o Auto de Infração (fls. 653 e ss), reconhecendo (i) a *inocorrência de fato gerador “enquanto não determinada a proporção que caberá a cada uma das partes que se beneficiará do pagamento efetuado pela Telemar, o que a princípio ocorrerá somente depois de encerrado o processo de arbitragem”,* e (ii) a *inexistência de solidariedade entre as Partes Opportunity, pois “no caso dos autos (...) resta claro que nesse momento não se cogita comunhão de interesses”*

Ademais, o referido Colegiado reconheceu a obrigação da Defendente em entregar os recursos aos beneficiários ao destacar que o grupo de beneficiários dos recursos (Principais) tem a disponibilidade jurídica sobre os recursos custodiados. Contudo, em relação a cada um dos componentes deste grupo, há apenas um direito a crédito que, pela ausência de definição do montante que cabe a cada um, falta-lhes a certeza e liquidez.

Informa que a 1ª Turma da 2ª Câmara do CARF manteve a decisão de 1ª instância, negando provimento ao recurso de ofício (fls. 682 e ss).

Alega ainda que despesas incorridas são aquelas de competência do período de apuração, tenham sido pagas ou não, e, segundo o PN CST nº 58/1977, a obrigação de pagar determinada despesa nasce quando, em face da relação jurídica que lhe deu causa, já se verificaram todos os pressupostos materiais que a tornaram incondicional, independentemente do momento ajustado para pagá-las.

Adicionalmente, cita o PN CST nº 07/76 que *define despesas incorridas como aquelas relacionadas a uma contraprestação de serviços ou obrigação contratual que, embora caracterizadas e quantificadas no período-base, nele não tenham sido pagas, por isso figura o valor respectivo no passível exigível da empresa.*

E prossegue:

79. Portanto, o que importa para caracterizar uma despesa como efetivamente incorrida não é o seu pagamento, mas sim a

obrigação contratual de sua adimplência de forma definitiva – isto é, independentemente de evento futuro e incerto.

80. *No caso dos autos, o Agency Agreement, em sua Cláusula 2.3.1, é expresso em determinar que a totalidade dos rendimentos incidentes sobre os recursos custodiados será distribuída aos beneficiários (Principais), na proporção a ser definida por uma decisão de um árbitro quanto à parcela que caberá a cada um.*

81. *A indefinição do percentual dos recursos custodiados e respectivos rendimentos que caberá a cada signatário do Agency Agreement (credores da obrigação da Defendente) – que depende da Decisão do Árbitro – não afeta a obrigação da Defendente, que é certa e definitiva e correspondente ao seu montante integral (principal + juros – comissão).*

82. *A entrega desses recursos a terceiros corresponde a uma obrigação contratual definitiva para a Defendente, pois, qualquer que seja o resultado da Decisão do Árbitro, os valores não lhe caberão.*

83. *Esses valores representam, portanto, despesas (a) resultantes de obrigação contratual certa, visto que o contrato determina de forma inequívoca que a Defendente entregue o referido montante a terceiros (Cláusula 2.3.1); (b) quantificáveis, uma vez que dizem respeito aos rendimentos do montante custodiado; e (c) devidas a credores identificados no Agency Agreement (Principais).*

84. *A contabilização dessas despesas em contrapartida aos lançamentos correspondentes no passivo decorre também da obediência aos princípios fundamentais da contabilidade.*

85. *O princípio da competência, previsto na Resolução CFC nº 750/93, estabelece que “os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento” (art. 9º, ‘caput’), pressupondo-se “a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas” (art. 9º p. único).*

86. *Pela análise do “Agency Agreement”, contrato que deu origem às despesas glosadas pela fiscalização, verifica-se que os rendimentos registrados pela Defendente como receitas auferidas nos períodos tinham, por contrapartida, a obrigação certa e determinada de entrega da integralidade dos recursos a terceiros.*

87. *Portanto, tratando-se de obrigação líquida e certa, perfeitamente quantificável, a respectiva despesa deve ser considerada incorrida e o respectivo valor lançado em conta de passivo, sob pena de registrar-se uma evolução patrimonial indevida e irreal, em completa afronta aos princípios fundamentais de contabilidade.*

Assegura que as despesas glosadas foram necessárias ao cumprimento do contrato oneroso firmada pelo interessado no desempenho de suas atividades econômicas, no caso, pela prestação de serviços como agente de recebimento e custódia de recursos financeiros.

Enfatiza que a contraprestação pelos serviços prestados se refere à comissão, não tendo, portanto, nenhuma relação com os rendimentos financeiros decorrentes da aplicação do valor custodiado, os quais não pertencem à interessada.

Insta que, considerar estes valores como renda auferida pela impugnante, seria contrariar todo o conteúdo econômico do negócio jurídico contratado no “Agency Agreement”.

Logo, assevera que tais rendimentos, por não gerarem nenhum acréscimo patrimonial à interessada, não podem amparar a exigência de IRPJ e CSLL.

Deste modo, seja pela efetiva dedutibilidade das despesas correspondentes aos rendimentos incidentes sobre os recursos custodiados, seja pela exclusão dos próprios rendimentos dos recursos de terceiros da receita bruta da Defendente, o fato é que tais valores não podem ser tributados pelo IRPJ e pela CSLL, seja a que título for.

Argumenta ainda que o auto de infração incorreu em vício material insanável ao desconsiderar os valores de IRRF retidos e recolhidos pelas instituições financeiras sobre os rendimentos dos recursos custodiados; deduzindo apenas os seguintes montantes:

Período de apuração	IRPJ sobre o lucro recomposto (antes das deduções)	Deduções	IRPJ devido
2010	R\$ 3.970.184,07	R\$ 0,00	R\$ 3.970.184,07
2011	R\$ 5.462.625,60	R\$ 3.665,46	R\$ 5.458.960,14
2012	R\$ 4.976.376,62	R\$ 262,48	R\$ 4.976.114,14
2013	R\$ 5.568.829,77	R\$ 1.132,11	R\$ 5.567.697,66

Tal vício se deu pela ausência da devida apuração do crédito tributável, desrespeitando o disposto no art. 142 do CTN, gerando, consequentemente, a impossibilidade da manutenção do ato administrativo, o qual deve ser cancelado.

Assim requer sejam julgados integralmente improcedentes os autos de infração.

Caso este Colegiado não entenda pelo cancelamento do lançamento, defende a necessidade de recomposição dos créditos tributários apurados para que sejam integralmente deduzidos os valores de IRRF antecipados nos períodos

autuados; e, ainda, o afastamento da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, em razão do disposto no art. 161 do CTN, conforme já decidido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no julgamento do recurso especial interposto nos autos do processo administrativo nº 10680.002472/2007-23.

É o relatório. "

Da Decisão da DRJ

Na seqüência, complementa-se o relatório o relatório do Acórdão de Impugnação nº 12-086.249 - 15ª Turma da DRJ/RJ, que julgou Parcialmente Procedente a Impugnação do contribuinte, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

GLOSA DE DESPESAS.

Mantém-se a glosa dos valores deduzidos indevidamente do lucro líquido, os quais não possuem natureza e características de despesa e são baseados em justificativas incongruentes, contrárias inclusive ao procedimento adotado pelo contribuinte na apuração do Imposto de Renda.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APROVEITAMENTO DO SALDO NEGATIVO DE IRPJ.

O Saldo Negativo de IRPJ que não houver sido objeto de Pedido de Restituição ou Declaração de Compensação poderá ser deduzido do imposto de renda devido, em eventual lançamento de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

As normas fiscais que disciplinam a exigência de IRPJ aplicam-se à CSLL reflexa, no que cabíveis.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é considerada débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, para fins de aplicação do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996. Sendo assim, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte"

O Acórdão da DRJ/RJ deu provimento parcial à impugnação da Interessada, para julgar procedente em parte o lançamento contra ela efetuado, considerando, afinal,

devidos os valores constantes do quadro demonstrativo abaixo, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora.

IRPJ				CSLL		
Ano	Valor Lançado	Valor Exonerado	Valor Mantido	Valor Lançado	Valor Exonerado	Valor Mantido
2010	R\$ 3.970.184,07	R\$ -	R\$ 3.970.184,07	R\$ 1.137.913,10	R\$ -	R\$ 1.137.913,10
2011	R\$ 5.458.960,14	R\$ -	R\$ 5.458.960,14	R\$ 1.964.106,17	R\$ -	R\$ 1.964.106,17
2012	R\$ 4.976.114,14	R\$ 2.646.208,24	R\$ 2.329.905,90	R\$ 1.799.826,94	R\$ -	R\$ 1.799.826,94
2013	R\$ 5.567.697,66	R\$ 2.726.450,75	R\$ 2.841.246,91	R\$ 2.012.286,60	R\$ -	R\$ 2.012.286,60
TOTAL	R\$ 19.972.956,01	R\$ 5.372.658,99	R\$ 14.600.297,02	R\$ 6.914.132,81	R\$ -	R\$ 6.914.132,81

O Presidente da Turma, recorreu de ofício da referida decisão, em obediência ao disposto no art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972 (com redação dada pela Lei nº 9.532/1997), tendo em vista que crédito tributário exonerado excede o limite de R\$ 2.500.000,00 definido na Portaria MF nº 63, de 09/02/2017.

Transcreve-se a seguir o teor dos principais trechos do voto do relator ,que foi acompanhado por unanimidade, por serem importantes em suas conclusões.

- Analisando o Contrato de Agência (Agency Agreement), percebo que, diferentemente do que alega o impugnante, o interessado não é um mero depositário que tem sob seu resguardo bens de terceiros. No caso, houve a transferência de titularidade de bens, portanto, o impugnante passou a ser titular dos bens que estão sob sua tutela.
- De igual modo, o interessado não figura no Agency Agreement apenas como um administrador de bens de terceiros, como em um fundo de investimentos, no qual o administrador investe os recursos financeiros dos cotistas; pois tem em sua posse e administra os valores que estão sob sua própria titularidade.
- No contrato em questão não há nem mesmo beneficiário(s) efetivo(s), mas tão-somente um grupo de pessoas (físicas e jurídicas), destituído de personalidade jurídica, do qual será(ão) apontado(s) o(s) beneficiário(s) efetivo(s) após a concretização de uma condição.
- A condição posta, é a designação de um árbitro que irá apurar qual(is) destas pessoas pertencentes ao grupo deverá(ão) receber alguma parcela do montante pago pela Telemar, quantificando o valor específico para cada beneficiário efetivo. Frise-se que esta condição não ocorreu. Portanto, apenas após a implementação desta condição, haverá a constituição do(s) beneficiário(s) efetivo(s).
- O instituidor deste contrato, é o mesmo grupo de pessoas que figura como destinatário dos recursos, logo, tanto o instituidor como o destinatário não possuem personalidade jurídica.
- Há que se dizer que o Auto de Infração não trata de omissão de rendimentos ou algo semelhante, mas sim de glosa de despesas pois não restou demonstrada a realização de tais despesas devido ao fato de a mesma sequer ter incorrido e tão pouco paga.

- A autoridade fiscal apontou a ausência de registros de despesas operacionais no Livro Diário dos anos de 2010 a 2013, *excetuando-se algumas irrelevantes despesas relacionadas a Manutenção de C/C e outras relacionadas a Registros de Cartórios*.
- Ao ser intimado a apresentar justificativa pormenorizada do lançamento a título de Outras Despesas Operacionais, a empresa se limitou a responder que o “lançamento a título de outras Despesas Operacionais foi embasado na cláusula 1 do “Contrato de Agência””.
- A cláusula 1 do referido contrato, já transcrito no relatório, trata, junto com o item 2.3, do papel a ser desempenhado pelo agente (interessado) no negócio firmado, no entanto, em nada demonstra ou esclarece como os rendimentos financeiros podem corresponder a despesas operacionais. Estes não possuem natureza e/ou características de despesas, e não houve nenhum dispêndio pelo impugnante neste sentido que pudesse sustentar tais deduções no resultado.
- Pois bem, no caso em análise, como já visto, o interessado pleiteou restituição integral dos saldos negativos de IRPJ de 2010 e 2011, logo, verifica-se que tais pedidos inviabilizam o aproveitamento de qualquer parcela do saldo negativo no lançamento de ofício.
- Quanto aos anos de 2012 e 2013, foi realizada pesquisa nos sistemas da RFB não sendo encontrado nenhum Pedido de Restituição ou Declaração de Compensação de Saldo Negativo de IRPJ; portanto, caberia o aproveitamento destes créditos pela autoridade fiscal na apuração do imposto de renda.
- Decorre assim das expressas disposições legais que o *crédito tributário* não integralmente pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, e crédito tributário é definido como aquele *decorrente da obrigação principal*, que tem por objeto não apenas o *pagamento do tributo, mas também da penalidade pecuniária*.

Do Recurso Voluntário

Inconformado com a decisão, a Recorrente interpôs recurso voluntário, no qual apresenta as seguintes razões, em síntese, para a reforma do Acórdão de 1^a Instância:

- (i) Preliminarmente, incorreu em nulidade por omitir-se quanto aos argumentos da defesa, limitando-se a questões irrelevantes para a conclusão acerca da dedutibilidade das despesas glosadas, em clara inovação quanto ao fundamento da autuação e prejuízo ao direito de defesa da Recorrente, querendo fazer crer ao leitor menos atento, tratarem-se de despesas dissociadas a uma prestação de serviços efetivamente contratada;

(ii) No mérito,

- as despesas registradas pela Recorrente foram incorridas, necessárias e usuais, e devem ser integralmente deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob pena de exigência desses tributos sobre montantes que representam obrigações - e não renda ou acréscimo patrimonial de qualquer natureza;
- a autuação deve ser cancelada por ausência de correta apuração do crédito tributário em decorrência da desconsideração de valores recolhidos a título de IRRF;
- ainda que não acolhidos os fundamentos precedentes - o que se admite apenas para fins de argumentação - devem ser deduzidos do lançamento os valores de IRRF referentes ao ano de 2011;
- caso mantida qualquer parcela da autuação, não é cabível a exigência de juros sobre multa de ofício; e finalmente não deve ser dado provimento ao recurso de ofício interposto.

A recorrente apresenta os seguintes fatos e argumentos para sustentar a reforma da decisão *a quo*:

Preliminarmente

(a) Da nulidade da decisão recorrida

30. A autuação exige IRPJ e CSLL decorrente da glosa de despesas operacionais que correspondem ao montante dos rendimentos financeiros sobre os valores custodiados pela Recorrente, que, nos termos do Agency Agreement, são devidos a terceiros.

31. Como fundamento para autuar, a autoridade sustenta não ter ficado comprovada a realização de tais despesas devido ao fato de a mesma sequer ter sido incorrida, paga e enquadrada como essencial para o funcionamento da sociedade (cf. item 21 do auto de infração).

32. O auditor fiscal, ao assim proceder, atribui à Recorrente, por via oblíqua, a integralidade dos rendimentos financeiros sobre os recursos dos quais é depositária, desconsiderando o Agency Agreement e o propósito negocial da transação.

33. A Recorrente comprovou tratar-se de despesas incorridas, usuais e necessárias, que devem ser integralmente deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob pena de exigência desses tributos sobre montantes que representam obrigações da empresa - e não renda ou acréscimo patrimonial de qualquer natureza, ao arrepro do art. 43 do CTN. A decisão de primeira instância resumiu-se a afirmar que a Recorrente é a titular dos valores e os

ofereceu à tributação, sem base e de forma contrária ao Agency Agreement e aos registros efetuados pela Recorrente:

"Refriso que o contribuinte não é mero depositário de recursos de terceiros, pois houve a transferência de titularidade destes recursos, a qual, inclusive, permitiu que adotasse o procedimento de oferecer estes rendimentos à tributação na apuração de resultado e aproveitar as respectivas retenções na formação dos saldos negativos. Portanto, procedem as glosas de despesas efetuadas."

34. A decisão recorrida, além de adotar premissa equivocada, não se refere às razões da defesa apresentada quanto à presença dos requisitos de dedutibilidade das despesas, nem, tampouco, quanto à inexistência de acréscimo ao patrimônio da Recorrente.

35. Não é sequer possível compreender o motivo pelo qual a decisão recorrida concluiu pela manutenção da glosa das despesas lançadas na contabilidade da Recorrente.

36. O art. 31 do Decreto n.º 70.235/1972, que regula o processo administrativo tributário federal, dispõe exatamente sobre o que deverá conter a decisão administrativa, sendo expresso quanto à necessária referência às razões de defesa declinadas pelo Impugnante. Veja-se:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências, (grifos nossos)

37. Considerando que a decisão recorrida deixou de se manifestar quanto à presença dos requisitos de dedutibilidade das despesas e à ausência de acréscimo patrimonial sujeito ao IRPJ e CSLL - matéria de defesa aduzida em sede de impugnação - notadamente há violação ao referido artigo 31.

38. Em verdade, a decisão recorrida limitou-se a trazer um novo fundamento para a autuação - a suposta transferência de titularidade dos recursos creditados pela Telemar para a Recorrente -, que em nada se relaciona com a discussão travada nos autos.

39. Se antes o fundamento da autuação era a indedutibilidade das despesas, agora, passa-se a alegar que os recursos creditados pela Telemar seriam de titularidade da Recorrente enquanto não realizada a arbitragem.

40. Ora, ainda que tivesse havido a transferência da titularidade dos recursos para a Recorrente, a obrigação desta em pagar a integralidade dos rendimentos incidentes sobre tais recursos a terceiros determina o cômputo destes montantes em seu passivo, como despesas. Tal valor não representa qualquer acréscimo ao patrimônio da Recorrente a ser tributado pelo IRPJ e pela CSLL.

41. Tais omissões e inovações impedem o conhecimento dos motivos que levaram a autoridade a rejeitar a impugnação e dificultam a elaboração deste recurso, afrontando o devido processo legal e ocasionando a supressão de instância. Assim, deve ser decretada nula a decisão de primeira instância, nos termos do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/1972 .

42. O Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária e supletiva ao processo administrativo tributário , esclarece em seus artigos 141 e 492 que o julgador decidirá o mérito da demanda nos limites propostos pelas partes, sendo vedado conhecer de questões não suscitadas, assim como é vedado ao juiz proferir decisão com natureza diversa da pedida ou com objeto diverso do demandado.

43. O Professor Eurico Marcos Diniz de Santi leciona que não é possível a revisão/correção do lançamento, exceto nas hipóteses do artigo 149, do Código Tributário Nacional, inaplicáveis no caso em tela.

44. E não poderia ser diferente, já que o lançamento, como ato administrativo de constituição do crédito tributário (CTN, artigo 142), compete à autoridade administrativa autuante e não à julgadora, a quem compete decidir sobre o lançamento realizado, e não o modificar.

45. A modificação do fundamento da autuação pela decisão de primeira instância administrativa representaria, pois, supressão de instância e violação ao princípio do duplo grau de jurisdição, além de violação ao referido artigo 142 do CTN.

46. A jurisprudência do CARF consagra tal entendimento e reconhece que há inovação do lançamento quando o julgador altera a matéria fática e os fundamentos jurídicos da autuação - o que não é cabível no processo administrativo fiscal.

47. Portanto ao deixar de se manifestar a respeito das razões de defesa e inovar sobre os fundamentos da autuação, a decisão recorrida preteriu o direito de defesa da Recorrente, razão pela qual deve ser decretada nula nos termos do artigo 59 Decreto n. 70.235/1972.

Do Mérito

(a) Do equívoco da decisão recorrida quanto à titularidade dos recursos creditados pela Telemar

48. As partes Principais no Agency Agreement celebraram Acordo com a Telemar — do qual a Recorrente não era parte — no qual lhes ficou acordado um pagamento no valor de R\$ 139.270.000,00, a título de indenização¹.

49. A Recorrente foi nomeada pelas referidas Partes Opportunity como o agente de recebimento e custódia dos valores, nos termos do Agency Agreement, cujo objeto está definido em sua cláusula 1.

50. O montante creditado pela Telemar tem como destinatárias as Partes Opportunity do Acordo (do qual a Recorrente não participou), as quais contrataram os serviços da Recorrente por como agente de recebimento e custódia dos recursos.

51. No Primeiro Auto de Infração, o Sr. Wesley da Silva Rezende Filho alegou que os valores custodiados pela Recorrente já pertenciam aos seus destinatários desde a data do crédito efetuado pela Telemar.

52. Ou seja, o Primeiro Auto de Infração reconheceu que a Recorrente era mera custodiante dos recursos creditados pela Telemar (embora tenha equivocadamente desconsiderado a condição suspensiva pactuada).

53. Exatamente por estar somente sob a custódia provisória da Recorrente, o valor recebido foi lançado integralmente em conta de ativo (Bancos) contra conta de passivo (contas a pagar). Não sendo uma receita da Recorrente, este montante (principal) não transitou, como jamais deveria ter transitado, em seu resultado.

54. Este fato não foi questionado pela fiscalização, seja no Primeiro Auto de Infração, seja na autuação ora combatida.

55. A efetiva transferência ou não da titularidade desse montante é irrelevante para o fundamento da autuação: a suposta indedutibilidade das despesas lançadas. O que importa para a discussão em questão — definição do eventual lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL — é que a Recorrente não faz jus aos rendimentos em questão, tendo a obrigação incontestável de creditá-los àqueles que farão jus à indenização.

(b) Da Dedutibilidade das Despesas Incorridas - Aplicabilidade do Artigo 299, do RIR/99

57. O cerne das autuações fiscais é a glosa das despesas lançadas na conta nº 4.1.9.0.0.00.099-4, por supostamente não atenderem aos requisitos previstos no art. 299, do RIR/99 e corresponderem a lucros passíveis de tributação pelo IRPJ e pela CSLL, quando, na verdade, correspondem a despesas necessárias, usuais e incorridas.

58. Conforme já amplamente comprovado na Impugnação apresentada, os valores lançados na referida conta nº 4.1.9.0.0.00.099-4, referem-se ao reconhecimento da contrapartida do aumento de uma obrigação relacionada a uma prestação de serviços legitimamente contratada, e assim sendo, são despesas efetivamente necessárias, usuais e incorridas.

59. Aliás, a decisão recorrida claramente confunde o tratamento dos recursos creditados pela Telemar com o tratamento dos rendimentos incidentes sobre tais recursos.

60. Conforme exposto nos Fatos desta peça (Item II), a Recorrente tem a obrigação de aplicar os recursos creditados pela Telemar e mantidos sob a sua custódia e qualquer valor obtido na aplicação será integralmente dos Principais, na proporção a ser designada pela Decisão do Árbitro. A cláusula 2.3.1 do Agency Agreement é categórica neste sentido e não deixa qualquer margem para interpretação em sentido diverso.

61. É inconteste que o montante principal creditado pela Telemar não representa, como jamais representará, uma receita da Recorrente. Este valor foi lançado contabilmente como ativo, porquanto fora recebido em custódia, tendo por contrapartida direta o lançamento em conta de passivo, já que deve a Recorrente restituí-lo àqueles que farão jus à indenização. Representam um aumento na conta de ativo. Porém, dado ao fato de a Recorrente ter por obrigação contratual a restituição dos recursos atualizados pelo mesmo montante dos juros por esta obtidos, há um aumento no passivo. Tais lançamentos, em decorrência das boas práticas contábeis, transitam pelo resultado (porém com neutralidade, sem acrescer ou reduzir o patrimônio, por óbvio).

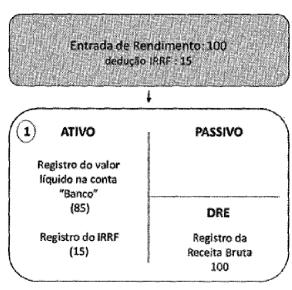
62. No caso dos autos, a obrigação da Recorrente em creditar a terceiros a integralidade dos rendimentos incidentes sobre os recursos custodiados é líquida e certa, e independe de qualquer condição.

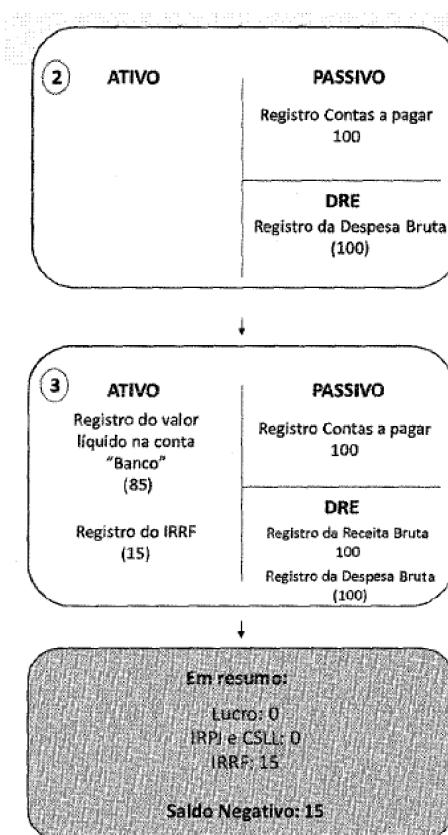
63. Portanto, tratando-se de obrigação líquida e certa, perfeitamente quantificável, a respectiva despesa deve ser considerada incorrida, sob pena de registrar-se uma evolução patrimonial indevida e irreal.

64. Glosar o cômputo das despesas correspondentes a esses rendimentos significa, ao fim e ao cabo, conferir à Recorrente a integralidade dos rendimentos incidentes sobre os recursos custodiados (além da remuneração que faz jus pelo serviço prestado), o que é completamente equivocado e não se justifica sob qualquer análise jurídica ou econômica.

65. As despesas lançadas na referida conta nº 4.1.9.0.0.00.099-4 são comprovadamente incorridas, necessárias e usuais e devem ser deduzidas na apuração do lucro real tributado pelo IRPJ e pela CSLL.

66. Em termos práticos, a contabilização dos rendimentos em questão pode ser ilustrada da seguinte forma:





67. É improcedente a glosa das despesas lançadas e a exigência de IRPJ e CSLL sobre os rendimentos incidentes sobre os recursos custodiados pela Recorrente, diante da: (i) inexistência de acréscimo patrimonial a ser tributado; e (ii) caracterização dos requisitos de dedutibilidade dos valores em questão.

68. O artigo 43 do CTN estabelece que o fato gerador do imposto de renda consiste na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, que acresça o patrimônio do contribuinte.

69. Inclusive, o acórdão da 7a Turma da DRJ/RJ1, que julgou improcedente o Primeiro Auto de Infração, afirmou com propriedade que "para exigir o tributo é ônus do Fisco comprovar a aquisição de disponibilidade ou proventos, que tenham resultado ao beneficiário um acréscimo do patrimônio economicamente avaliável" (fls. 23 do acórdão). Na lição de Paulo Caliendo, há que se aferir a disponibilidade econômica de riquezas, de forma definitiva, para que se verifique o fato gerador do imposto de renda.

70. No mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza esclarece que "nem todo dinheiro que ingressa no universo da disponibilidade financeira do contribuinte integra a base de cálculo do IR, mas única e exclusivamente os aportes de recursos que vão engrossar, com uma conotação de permanência, o patrimônio de quem os recebê-la.

71. Apenas os recursos que ingressarem o patrimônio do contribuinte de modo a acrescê-lo de forma definitiva, livre de ônus ou limitações, serão tributados pelo imposto de renda.

72. Mary Elbe Queiroz pontua que "Em consonância com o texto constitucional, os vocábulos "renda" e "proventos" somente poderão ser entendidos como valores que efetivamente acrescem o patrimônio das pessoas. O vocábulo "acrúscimo" deverá ser visualizado com o significado de ser um plus auferido que resulte riqueza nova e em aumento do patrimônio já existe".

73. No caso de pessoa jurídica, a apuração do acrúscimo patrimonial sobre o qual incidirá o IRPJ é realizada pelo cômputo dos ingressos econômicos ('inputs'), deduzidos das despesas necessárias à sua obtenção ('putputs'). Este foi o mecanismo instituído pela legislação ordinária, em consonância com o artigo 43 do CTN.

74. José Luiz Bulhões Pedreira já há muito esclareceu que o fato gerador do imposto de renda somente abrange aquilo que resulta para a pessoa (contribuinte) da atividade produtiva.

75. Os rendimentos incidentes sobre os recursos custodiados pela Recorrente definitivamente não caracterizam produto de sua atividade produtiva ou acrescem o seu patrimônio, na medida que serão destinados, por obrigação contratual, a terceiro a ser indicado em arbitragem, conforme exposto nos Fatos desta peça (Item II). A cláusula 2.3.1 do Agency Agreement¹ é categórica neste sentido.

76. A Recorrente tem obrigação contratual de creditar os rendimentos financeiros sobre os recursos custodiados àqueles que receberão a indenização. Essa obrigação é incorrida no exato momento em que os recursos ingressam nas contas de sua titularidade.

77. Assim, quando são creditados os rendimentos nas contas da Recorrente, esta reconhece, ao mesmo tempo: (i) um ativo e um passivo; assim como (ii) uma receita e uma despesa.

78. Por não caberem à Recorrente, tais rendimentos geram resultado nulo, sem impactar o seu patrimônio.

79. Estando a Recorrente obrigada a entregar a terceiros o valor principal custodiado e seus rendimentos, tais rendimentos acrescem o seu passivo e, por contrapartida, são registrados na conta contábil de despesa 4.1.9.0.0.00.099-4.

80. As despesas lançadas na referida conta são incorridas, necessárias e usuais e devem ser deduzidas na apuração do lucro real tributado pelo IRPJ e pela CSLL.

81. A Receita Federal do Brasil define despesas incorridas como: "(...) aquelas de competência do período de apuração, relativas a bens empregados

ou serviços consumidos nas transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, tenham sido pagas ou não. De acordo com o PN CST nº 58, de 1977, a obrigação de pagar determinada despesa (enquadrável como operacional) nasce quando, em face da relação jurídica que lhe deu causa, já se verificaram todos os pressupostos materiais que a tornaram incondicional, vale dizer, exigível independentemente de qualquer prestação por parte do respectivo credor. Despesas incorridas são, portanto, aquelas em relação às quais, embora nascida a obrigação correspondente, o momento ajustado para pagá-las, ou seu vencimento, ou outra circunstância qualquer, determinam que o respectivo pagamento venha a ocorrer em período subseqüente"

82. O Parecer Normativo CST nº 110/71 define despesas incorridas como as que, embora realizadas e quantificadas, não tenham sido pagas. Já o Parecer Normativo CST nº 07/76 as define como aquelas relacionadas a uma contraprestação de serviços ou obrigação contratual que, embora caracterizadas e quantificadas no período-base, nele não tenham sido pagas, por isso figura o valor respectivo no passível exigível da empresa.

83. O que importa para caracterizar uma despesa como efetivamente incorrida é a obrigação contratual de sua adimplência de forma definitiva e incondicional — isto é, independentemente de evento futuro e incerto — embora o seu pagamento venha a ocorrer em período posterior, por qualquer circunstância.

84. A obrigação da Recorrente em creditar a terceiros a integralidade dos rendimentos incidentes sobre os recursos custodiados é certa e independe de qualquer condição. A Cláusula 2.3.1 do Agency Agreement determina que a totalidade dos rendimentos sobre os recursos custodiados será distribuída àqueles que farão jus à indenização (Principais), conforme determinado em arbitragem. Não há qualquer margem para a interpretação de que tais rendimentos caibam à Recorrente.

85. A única indefinição reside na proporção de tais recursos que caberá a cada um dos Principais, signatários do Agency Agreement, mas tal indefinição — o que depende da decisão da arbitragem — não afeta a obrigação da Recorrente em pagar tais recursos a terceiros. Ao contrário, trata-se de evento certo a ser cumprido no tempo e norteia a obrigação contratual assumida pela recorrente, para a qual é remunerada.

86. A Recorrente está obrigada contratualmente a entregar os recursos, qualquer que seja a decisão da arbitragem.

87. Esses valores representam, portanto, despesas (a) resultantes de obrigação contratual certa; (b) quantificáveis, uma vez que dizem respeito aos rendimentos do montante custodiado; e (c) devidas a credores identificados no Agency Agreement (Principais), logo, deverão ser consideradas incorridas e o respectivo valor lançado em conta de passivo, sob pena de registrar-se uma evolução patrimonial indevida e irreal.

88. Alfredo Augusto Becker alerta para o risco de que a impossibilidade de levar a efeito deduções da base de cálculo acabe por desnaturar o imposto de renda, transmutando-o em um tributo sobre atos jurídicos.

89. O princípio da competência, previsto na Resolução CFC nº 750/93, estabelece que "os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento" (art. 9º, 'caput'), pressupondo-se "a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas" (art. 9º p. único).

90. Demonstrado tratar-se de despesas efetivamente incorridas, cumpre demonstrar serem estas também necessárias e usuais, conceitos estes estabelecidos no Parecer Normativo nº 32/81 da seguinte forma: "Segundo o conceito legal transscrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio."

91. Bulhões Pedreira destaca que "A despesa é necessária desde que paga ou incorrida para realizar qualquer negócio exigido pela atividade do contribuinte", bem como que despesa normal é a usual, costumeira ou ordinária no tipo de negócios do contribuinte. O requisito legal não é que seja usualmente paga pelo contribuinte: pode ser excepcional ou esporádica na experiência do contribuinte, desde que possa ser considerada como usual ou normal do tipo de seus negócios, operações ou atividades.

92. Na lição de Ricardo Mariz de Oliveira": "Pode-se dizer (...) que uma despesa é necessária quando ela for inerente à atividade da empresa ou à sua fonte produtora, ou for dela decorrente, ou com ela for relacionada, ou surgir em virtude da simples existência da empresa e do papel social que ela desempenha (...). Por isso mesmo, a lei vincula a dedutibilidade à existência de uma relação entre as despesas e as atividades da empresa ou a sua fonte produtora. Estabelecida (...) dessa relação (...) a despesa será por todos reconhecida como necessária, independentemente do que qualquer um pense ou possa pensar, ache ou possa achar, quanto à sua conveniência ou por comparação com qualquer outro referencial de apreciação."

93. Esse CARF pactua do mesmo entendimento para fins de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL: "IRPJ - DESPESAS DESNECESSÁRIAS - MERA LIBERALIDADE - INDEDUTIBILIDADE - OCORRÊNCIA - PRINCÍPIOS - O gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades empresariais, acessórias ou principais, e desde que estejam - tais atividades -, vinculadas às fontes produtoras dos rendimentos." "RECURSO EX OFFICIO DESPESAS OPERACIONAIS — GLOSA DE DESPESAS CONSIDERADAS DESNECESSÁRIAS — As despesas efetivamente suportadas pela pessoa jurídica, que guardem conexão com as atividades por ela desenvolvidas,

sendo usuais e normais devem ser consideradas dedutíveis para efeito de se determinar o lucro tributável"

94. As despesas glosadas no caso concreto atendem a esses requisitos, pois são inerentes ao cumprimento do contrato oneroso firmado pela Recorrente no desempenho de suas atividades econômicas.

95. A Recorrente está vinculada ao Agency Agreement, que dispõe sobre a arrecadação da indenização creditada pela Telemar, guarda e investimento dos referidos valores, e distribuição do montante integral custodiado e seus rendimentos aos reais destinatários da indenização, conforme definido em arbitragem.

96. O objetivo econômico da Recorrente na celebração do Agency Agreement foi prestar serviços de custódia de recursos mediante comissão no valor de US\$ 250.000,00. E, para o devido cumprimento do contrato, a Recorrente deve custodiar e investir os recursos creditados pela Telemar, e, ao final da arbitragem, entrega-los aos seus credores, acrescidos dos rendimentos de sua aplicação.

97. As despesas são também usuais, na medida em que um contrato de custódia ou depósito é remunerado por comissão, cabendo aos titulares dos valores principais os rendimentos incidentes sobre os recursos custodiados.

98. Portanto, merece reforma a decisão recorrida, para que sejam integralmente canceladas as autuações fiscais de IRPJ e CSLL ora combatidas.

(c) Da Falta de Dedução dos valores de IRRF no lançamento

99. A fiscalização adicionou as despesas glosadas ao lucro real e ao resultado ajustado dos períodos, recompondo as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

100. Todavia, deixou de considerar os valores de IRRF deduzidos pelas instituições financeiras sobre os rendimentos apurados nos períodos, o que constitui vício material do auto de infração ante a violação ao art. 142 do CTN.

101. A Recorrente lançou devidamente em suas DIPJs os valores de IRRF:

<i>Período (ano calendário)</i>	<i>IRPJ sobre o lucro real</i>	<i>IRRf</i>	<i>IRPJ devido</i>
2010	0,00	R\$ 90.255,66	(R\$ 90.255,66)
2011	0,00	R\$ 8.279.751,68	(R\$ 8.279.751,68)
2012	0,00	R\$ 2.646.208,24	(R\$ 2.646.208,24)
2013	0,00	R\$ 2.726.450,75	(R\$ 2.726.450,75)

102. Os valores de IRRF lançados nas DIPJs dos períodos foram comprovados à fiscalização mediante a apresentação de extratos emitidos pelas fontes pagadoras e extrato comprobatório emitido pela RFB .

103. Foi esclarecido, em resposta a Termo de Intimação, que o saldo negativo apurado no ano de 2010 fora objeto de pedido de restituição, então pendente de análise , e que nenhum pedido de restituição havia sido apresentado em relação aos demais períodos até então.

104. Na apuração do IRPJ a pagar, devem ser deduzidos os valores de IRRF verificados no período, conforme determina o artigo 2º, § 4º da Lei nº 9.430/96 , logo, a fiscalização deveria ter deduzido os montantes integrais de IRRF comprovados para a apuração do IRPJ a pagar em cada ano, ao menos em relação aos anos de 2011, 2012 e 2013. Não o tendo, a autuação incorreu em erro material na apuração do IRPJ devido em tais exercícios.

105. A decisão recorrida deduziu os valores de IRRF relativos aos anos de 2012 e 2013, pois o IRRF de 2011 teria sido incluído no pedido de restituição de saldo negativo, apresentado em dezembro de 2016 pela Recorrente (ainda pendente de análise - doe. 04), motivo pelo qual não caberia a sua dedução. Tal entendimento não deve prosperar pois:

(i) a constituição do crédito tributário de IRPJ está eivada de vício material insanável, sendo nula, por afronta ao artigo 142 do CTN; e

(ii) o pedido de restituição do saldo negativo de 2011 foi efetuado após a autuação para evitar a prescrição, o que não elide o equívoco da fiscalização em desconsiderar o valor. Ainda que se desconsiderasse a nulidade do lançamento - o que se admite apenas para fins de argumentação - caberia a dedução do valor no lançamento efetuado e o indeferimento parcial do pedido de restituição, até o limite do saldo negativo ajustado pelo lançamento.

106. O lançamento do crédito tributário é o procedimento pelo qual é verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinada a matéria tributável, calculado o montante do tributo devido, identificado o sujeito passivo e, sendo o caso, proposta a penalidade cabível, consoante o artigo 142 do CTN.

107. A regra contida no artigo 142 do CTN é inequívoca. Verificar significa provar a verdade, investigar a verdade, comprovar a exatidão. Com isso, temos que cabe ao sujeito ativo no lançamento determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, conformando-o por inteiro e com precisão.

108. Também nesse sentido, o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 é categórico em afirmar ser requisito indispensável do auto de infração a determinação da exigência nele contida.

109. Sobre a violação aos requisitos formais estabelecidos no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, merecem destaque as considerações de A. A. Contreiras de Carvalho.

110. Em caso de erro no cálculo do tributo devido, não haverá exata determinação da exigência e assim, não se aperfeiçoam todos os requisitos essenciais ao lançamento contidos no artigo 142 do CTN e no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

111. O CARF já reconheceu a nulidade da autuação de IRPJ pelo fato de a autoridade administrativa ignorar recolhimentos de IRRF comprovados durante o curso da fiscalização, como no caso em análise.

112. Quanto ao pedido subsidiário de recomposição dos créditos tributários apurados para que fossem integralmente deduzidos os valores de IRRF antecipados nos períodos autuados, a decisão recorrida afastou o pedido em relação aos anos de 2010 e 2011, que teriam sido objeto de pedidos de restituição que chegarão ao mesmo resultado, podendo o contribuinte também realizá-los em relação aos valores dos anos de 2012 e 2013.

113. A decisão recorrida afirma que o pedido de restituição tem a mesma consequência em relação ao pedido de recomposição dos créditos tributários, podendo o contribuinte também realizar o pedido de restituição em relação aos valores apurados nos anos de 2012 e 2013.

114. Ao assim afirmar a autoridade administrativa incorre em grave erro, tendo em vista que as consequências da recomposição e da restituição são diferentes para o contribuinte: havendo recomposição, os montantes de multa de ofício e juros lançados são cancelados na mesma proporção.

115. Já no caso da restituição, a Recorrente será obrigada a suportar quantias maiores de juros e multas por equívoco imputável somente a autoridade fiscal que não abateu os créditos de IRRF que deveriam ter sido, conforme reconhecido pela própria decisão recorrida em relação aos períodos de 2012 e 2013.

116. Em seguida, a decisão recorrida conclui que como a Recorrente já teria pleiteado a restituição integral dos saldos negativos de 2010 e 2011, tais pedidos inviabilizariam o aproveitamento de qualquer parcela do IRRF no lançamento de ofício.

117. Esta afirmação não merece prosperar, notadamente no que se refere ao ano de 2011, cujo pedido de restituição foi apresentado apenas após a lavratura da autuação combatida, para evitar os efeitos da prescrição, e pende de análise (doe. 04).

118. Exceto no caso de a restituição pleiteada já ter sido creditada à Recorrente (o que efetivamente ocorreu em relação ao ano de 2010), a mera apresentação do pedido não altera a necessidade de que, quando do lançamento do auto de infração impugnado, a autoridade fiscal proceda à

correta apuração do IRPJ devido, com a indispensável dedução dos valores recolhidos a título de IRRF.

119. Mesmo que a restituição do saldo negativo já tivesse sido requerida por ocasião da autuação - o que não é o caso -, caberia à autoridade administrativa efetuar a recomposição do crédito e informar à autoridade responsável pela análise do pedido de restituição de que os valores foram parcialmente utilizados no lançamento de ofício.

120. Nem se diga que, uma vez apresentado o pedido, não caberia mais a retificação da autuação, por risco de cômputo em duplicidade dos valores recolhidos a título de IRRF no ano.

121. A Receita Federal do Brasil utiliza sistemas informatizados que permitem a análise quanto a utilização em duplicidade do crédito que se pretende restituir/compensar. Confira-se o posicionamento do CARF e das DRJ a respeito:

RESTITUIÇÃO - DEDUÇÃO - VALORES JÁ RESTITUÍDOS.
Na apuração do valor do imposto a restituir, computados todos os rendimentos tributáveis auferidos pelo contribuinte, deduz-se, da quantia a restituir, valor anteriormente já restituído ao contribuinte. (Acórdão nº 102-46.733, Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão do dia 14.04.2005)

EMENTA: IRPJ. COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. PRESCRIÇÃO. O direito à restituição do indébito se extingue após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data da extinção do crédito tributário. Em se tratando de saldos negativos do IRPJ e da CSLL o termo inicial para contagem do prazo é mês subsequente à entrega da declaração. Os recolhimentos que não correspondam às parcelas da estimativa apuradas no curso do ano-calendário devem ser tratados como recolhimento indevido, iniciando a contagem do prazo da data do pagamento. **IRPJ. COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. UTILIZAÇÃO EM COMPENSAÇÕES ANTERIORES.** Demonstrado que os saldos negativos utilizados na compensação em exame já foram utilizados em compensações anteriores, incabível a restituição/compensação dos valores já utilizados. (...).

(ACÓRDÃO N° 10-14266 de 31 de Outubro de 2007, 1a Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre)

122. A restituição, ademais, somente é efetuada no caso de ausência de débitos do sujeito passivo, conforme artigo 61 da Instrução Normativa nº 1.300/2012. Para que o pedido de restituição seja homologado, a autoridade administrativa deve verificar se o contribuinte não possui débitos em aberto. Não há risco de que seja efetuada a restituição integral do saldo negativo, desconsiderando-se a autuação lavrada, logo, não é admissível a manutenção do lançamento de crédito tributário de IRPJ ao arrepio da lei, sem a regular dedução do valor do IRRF recolhido em cada exercício.

123. E, também pelos motivos expostos neste tópico, não há como ser acolhido o Recurso de Ofício interposto em relação à redução dos lançamentos de IRPJ dos anos de 2012 e 2013 em razão do cômputo dos valores já recolhidos naqueles períodos a título de IRRF. Havendo a comprovação da antecipação do imposto por retenções no curso da fiscalização - como ocorreu no caso - é imperioso o cancelamento da autuação, ao menos até o limite dos recolhimentos demonstrados.

124. Resta inequívoco o vício material do auto de infração que não apurou corretamente o crédito devido em clara afronta ao art. 142, do CTN. E, na remota hipótese de não ser reconhecido o vício do auto de infração, deve-se ser retificada a autuação para a dedução dos valores retidos a título de IRRF no ano de 2011, tendo em vista que o pedido de restituição foi apresentado após a autuação e não foi creditado qualquer valor à Recorrente.

(d) Da Inexigibilidade de Juros sobre a Multa de Ofício

126. Caso os lançamentos sejam mantidos, ainda que parcialmente, não devem ser aplicados juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de fundamentação legal.

127. A decisão sustenta a incidência dos juros de mora sob a alegação de que o artigo 61, da Lei nº 9.430/1996, que faz referência à incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, também se aplica à multa de ofício.

128. Tal interpretação não merece prosperar, pois a Câmara Superior de Recursos Fiscais sedimentou o entendimento de que a expressão "os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal" do artigo 61, da Lei nº 9.430/1996, não alcança a multa de ofício, visto que esta não decorre de tributos e contribuições, mas sim da penalidade do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, imposta como punição pelo não pagamento dos tributos e contribuições nos prazos previstos em lei.

129. Nesse sentido, voto da Conselheira Relatora Karem Jureidini Dias, condutor do acórdão nº 9101 -00.722.

130. Portanto, diferentemente do alegado na decisão recorrida, a correta interpretação a ser conferida ao artigo 61 da Lei nº 9.430/96 não fundamenta a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada, devendo ser reformada a decisão recorrida para afastar tal cobrança.

Por fim a Recorrente apresentou os seguintes requerimentos:

131. Por todo o exposto, requer a Recorrente seja dado total provimento a este Recurso Voluntário e negado provimento ao Recurso de Ofício

interposto, julgando-se integralmente improcedentes os autos de infração de IRPJ e CSLL lavrados no processo administrativo em referência, cancelando-se os créditos tributários neles lançados.

132. Caso não se entenda pelo cancelamento integral das autuações, em decorrência do princípio da eventualidade, requer:

(i) sejam recalculados os débitos IRPJ para a devida dedução dos valores de IRRF apurados nos anos de 2011, 2012 e 2013; e

(ii) seja afastada a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

Os recursos de ofício e voluntário atendem aos pressupostos de admissibilidade, pelo que deles se toma conhecimento.

Esclarece-se que afasta-se a jurisprudência e a doutrina citadas pela recorrente, pois esta não vinculam a Autoridade Julgadora em sua decisão.

Preliminar

Da alegação de inovação na decisão de 1^a Instância

A Recorrente alega que "ao deixar de se manifestar a respeito das razões de defesa e inovar sobre os fundamentos da autuação, a decisão recorrida preteriu o direito de defesa da Recorrente, razão pela qual deve ser decretada nula nos termos do artigo 59 Decreto n. 70.235/1972."

Traz-se, em preliminar, a alegação que o acórdão da 15^a Turma da DRJ/RJO é insubstancial, pois incorreu em nulidade por omitir-se quanto aos argumentos da defesa, limitando-se a questões irrelevantes para a conclusão acerca da dedutibilidade das despesas glosadas, em clara inovação quanto ao fundamento da autuação e prejuízo ao direito de defesa da Recorrente, querendo fazer crer ao leitor menos atento, tratarem-se de despesas dissociadas a uma prestação de serviços efetivamente contratada;

Verifica-se que, através da análise do voto condutor da decisão *a quo*, que o fundamento para negar provimento à impugnação foi de que "o interessado não é um mero depositário que tem sob seu resguardo bens de terceiros. No caso, houve a transferência de titularidade de bens, portanto, o impugnante passou a ser titular dos bens que estão sob sua tutela". Transcreve-se os demais trechos da decisão nesse sentido:

"De igual modo, o interessado não figura no Agency Agreement apenas como um administrador de bens de terceiros, como em um fundo de investimentos, no qual o administrador investe os recursos financeiros dos cotistas; pois tem em sua posse e administra os valores que estão sob sua própria titularidade.

Ademais, cabe dizer que no contrato em questão não há nem mesmo beneficiário(s) efetivo(s), mas tão-somente um grupo de pessoas (físicas e jurídicas), destituído de personalidade jurídica, do qual será(ão) apontado(s) o(s) beneficiário(s) efetivo(s) após a concretização de uma condição.

A condição posta, é a designação de um árbitro que irá apurar qual(is) destas pessoas pertencentes ao grupo deverá(ão) receber alguma parcela do montante pago pela Telemar, quantificando o valor específico para cada beneficiário efetivo. Frise-se que esta condição não ocorreu.

Portanto, apenas após a implementação desta condição, haverá a constituição do(s) beneficiário(s) efetivo(s).

Acrescento que o instituidor deste contrato, é o mesmo grupo de pessoas que figura como destinatário dos recursos, logo, tanto o instituidor como o destinatário não possuem personalidade jurídica.

Ressalto que, embora o interessado tenha apresentado argumentos no sentido de que tais rendimentos financeiros não lhe pertencem, procedeu de forma contrária ao alegado, visto que não somente ofereceu tais rendimentos à tributação, conforme consta em DIPJ, como também deduziu as retenções de imposto de renda destes rendimentos na apuração do IR, apurando saldo negativo de IRPJ em todos os períodos sob análise.

Destaco que o interessado solicitou a restituição dos saldos negativos dos anos de 2010 e 2011, através dos Per/dcomps nº 03239.45885.281015.1.2.02-5101 e nº 37703.20996.261216.1.2.02-4000, sendo que o pleito relativo ao ano de 2010 foi deferido, com a restituição já efetivada."

Percebe-se que no voto condutor da decisão de 1ª Instância, relata-se que o auto de infração trata de glosa de despesas pois não restou demonstrada a realização de tais despesas devido ao fato de a mesma sequer ter incorrido e tão pouco paga. Contudo não é desenvolvida uma argumentação sobre este fundamento, conforme os seguintes trechos:

"Há que se dizer que o Auto de Infração não trata de omissão de rendimentos ou algo semelhante, mas sim de glosa de despesas pois não restou demonstrada a realização de tais despesas devido ao fato de a mesma sequer ter incorrido e tão pouco paga.

A autoridade fiscal apontou a ausência de registros de despesas operacionais no Livro Diário dos anos de 2010 a 2013, excetuando-se algumas irrelevantes despesas relacionadas a Manutenção de C/C e outras relacionadas a Registros de Cartórios.

Ao ser intimado a apresentar justificativa pormenorizada do lançamento a título de Outras Despesas Operacionais, a empresa se limitou a responder que o "lançamento a título de outras Despesas Operacionais foi embasado na cláusula 1 do "Contrato de Agência"".

A cláusula 1 do referido contrato, já transscrito no relatório, trata, junto com o item 2.3, do papel a ser desempenhado pelo agente (interessado) no negócio firmado, no entanto, em nada demonstra ou esclarece como os rendimentos financeiros podem corresponder a despesas operacionais. Estes não possuem natureza e/ou características de despesas, e não houve nenhum dispêndio pelo impugnante neste sentido que pudesse sustentar tais deduções no resultado.

Quanto a este ponto, a defesa argumenta:

13. Por certo, os valores dos rendimentos, assim como o montante principal coletado, representam obrigações da

Defendente com terceiros e, portanto, não devem impactar o seu resultado.

No entanto, como já exposto, ofereceu os rendimentos à tributação aproveitando-se das retenções de IR destes rendimentos para a formação de saldo negativo de IRPJ em todos os anos aqui tratados."

Ressalta-se que a fundamentação para decidir sobre a glosa de despesas efetuadas foi que o contribuinte não é mero depositário de recursos de terceiros, pois houve a transferência de titularidade destes recursos, conforme seguintes trechos da decisão:

"Refriso que o contribuinte não é mero depositário de recursos de terceiros, pois houve a transferência de titularidade destes recursos, a qual, inclusive, permitiu que adotasse o procedimento de oferecer estes rendimentos à tributação na apuração de resultado e aproveitar as respectivas retenções na formação dos saldos negativos.

Portanto, procedem as glosas de despesas efetuadas."

Feita a análise dos argumentos da decisão, passa-se a apreciar os argumentos da Recorrente.

A Recorrente alega que a decisão recorrida limitou-se a trazer um novo fundamento para a autuação - a suposta transferência de titularidade dos recursos creditados pela Telemar para a Recorrente -, que em nada se relaciona com a discussão travada nos autos.

Nota-se que o argumento de que o contribuinte não é mero depositário de recursos de terceiros, em princípio, não se caracteriza como inovação, pois foi trazido em resposta à argumentação da própria recorrente, conforme verifica-se no item 8 da Impugnação, colacionado a seguir:

08. **Em apertada síntese, as despesas contabilizadas correspondem aos rendimentos de valores dos quais a Defendente é mera depositária e que, por expressa disposição contratual, são devidos a terceiros.**

Verifica-se que a decisão recorrida não se refere às razões da defesa apresentada quanto à presença dos requisitos de dedutibilidade das despesas, nem, tampouco, quanto à inexistência de acréscimo ao patrimônio da Recorrente. Contudo, o fato da decisão não se manifestar sobre presença dos requisitos de dedutibilidade das despesas e à ausência de acréscimo patrimonial sujeito ao IRPJ e CSLL - matéria de defesa aduzida em sede de impugnação - não configura violação ao referido artigo 31 do Decreto nº 70.235/1972, pois o julgador precisa enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão, conforme o Superior Tribunal de Justiça que interpretou o art. 489, § 1º, IV, do CPC, o qual regula a necessidade de fundamentação das decisões judiciais pelos juízes.

O Superior Tribunal de Justiça interpretou que, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra decisão que não se pronuncie sobre argumento incapaz de infirmar a conclusão adotada. Afirmou, ainda, que "o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado

motivo suficiente para proferir a decisão". Vejamos a ementa do acórdão, no ponto que interessa:

"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida."

Percebe-se ainda, que o próprio julgado afirma taxativamente que art. 489, § 1º, do CPC/2015 veio confirmar o entendimento do STJ, consolidado há anos, de que o julgador precisa enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão.

A Recorrente alega que "não é sequer possível compreender o motivo pelo qual a decisão recorrida concluiu pela manutenção da glosa das despesas lançadas na contabilidade da Recorrente".

Verifica-se, pela simples leitura do Acórdão de Impugnação, o motivo pelo qual a decisão recorrida concluiu pela manutenção da glosa das despesas lançadas na contabilidade da Recorrente, conforme reproduzido a seguir:

Refriso que o contribuinte não é mero depositário de recursos de terceiros, pois houve a transferência de titularidade destes recursos, a qual, inclusive, permitiu que adotasse o procedimento de oferecer estes rendimentos à tributação na apuração de resultado e aproveitar as respectivas retenções na formação dos saldos negativos.

Portanto, procedem as glosas de despesas efetuadas.

A recorrente alega que como fundamento para autuar, a autoridade sustenta não ter ficado comprovada a realização de tais despesas devido ao fato de a mesma sequer ter sido incorrida, paga e enquadrada como essencial para o funcionamento da sociedade. Enquanto que a decisão de primeira instância resumiu-se a afirmar que a Recorrente é a titular dos valores e os ofereceu à tributação, sem base e de forma contrária ao Agency Agreement e aos registros efetuados pela Recorrente.

O fundamento do Auto de Infração, conforme Termo de Verificação Fiscal, foi que "não restou demonstrada a realização de tais despesas devido ao fato de a mesma sequer ter incorrido e tão pouco paga. E mesmo que houvesse incorrido, pode-se afirmar que não se enquadrariam como essencial para o funcionamento da sociedade, e tampouco caracterizada como "usual, costumeira ou ordinária dentro da acepção de habitualidade na espécie do negócio".

A decisão a quo teve como fundamento que o contribuinte não é mero depositário de recursos de terceiros, pois houve a transferência de titularidade destes recursos, a qual, inclusive, permitiu que adotasse o procedimento de oferecer estes rendimentos à tributação na apuração de resultado e aproveitar as respectivas retenções na formação dos saldos negativos.

Embora na decisão de 1ª Instância, relata-se que o auto de infração trata de glosa de despesas pois não restou demonstrada a realização de tais despesas devido ao fato de a

mesma sequer ter incorrido e tão pouco paga, percebe-se que não é desenvolvida uma argumentação sobre este fundamento na manutenção dos lançamentos.

O art. 31 do Decreto n.º 70.235/1972 dispõe sobre o que deverá conter a decisão administrativa, sendo expresso quanto à necessária referência às razões de defesa declinadas pelo Impugnante.

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

Portando, entende-se que assiste razão à Recorrente quanto à alegação que o acórdão da 15a Turma da DRJ/RJO incorreu em nulidade por omitir-se quanto aos argumentos da defesa, limitando-se ao argumento que o contribuinte não é mero depositário de recursos de terceiros, em clara inovação quanto ao fundamento da autuação e prejuízo ao direito de defesa do contribuinte.

Conclui-se que a decisão recorrida preteriu o direito de defesa da Recorrente, razão pela qual deve ser decretada nula nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto n.º 70.235/1972.

Art. 59. São nulos:

[...]

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com **preterição do direito de defesa**. (grifo nosso).

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

O colegiado dessa turma deverá declarar a nulidade nos termos do art. 61 do Decreto n.º 70.235/1972.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Conclusão

Do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar o Acórdão de 1^a Instância e determinar a remessa dos autos para que seja proferida nova decisão.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias