



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

**Processo n°** 10880.720846/2013-88  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Resolução n°** **1102-000.304 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 4 de março de 2015  
**Assunto** IRPJ - Glosa de custos e despesas  
**Recorrentes** DADA BRASIL SERVIÇOS DE TECNOLOGIA LTDA  
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé – Redator *ad hoc*

Participaram do julgamento os Conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé (Presidente à época), Ricardo Marozzi Gregório, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Jackson Mitsui, João Carlos de Figueiredo Neto e Antonio Carlos Guidoni Filho.

## Relatório

Trata-se de recursos de ofício e voluntário interpostos contra acórdão proferido pela Décima Quinta Turma da Delegacia Regional de Julgamento do Rio de Janeiro I (DRJ/RJ1) assim ementado, *verbis*:

### **“Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2008

ARGÜIÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais e normativos regularmente editados.

### **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ**

Ano-calendário: 2008

GLOSA DE DESPESAS. VIAGENS.

Sem a prova cabal, nos autos, de que as viagens se realizaram em benefício da empresa, as despesas correspondentes não se validam como dedutíveis. Esses gastos só são assim considerados quando comprovadas a sua efetividade e a obediência aos requisitos da necessidade e da vinculação aos objetivos da pessoa jurídica.

GLOSA DE DESPESAS. SERVIÇOS DE CONSULTORIA.

A verificação da efetividade da prestação de serviços de consultoria não é suficiente para amparar a dedutibilidade de despesas, quando não consta dos autos a comprovação de que tais dispêndios são necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

GLOSA DE DESPESAS. PUBLICIDADE.

Comprovado, por meio de documento hábil, que parte da despesa incorrida com publicidade, objeto da glosa perpetrada pelo Fisco, está diretamente relacionada com a atividade explorada pela empresa e que a sua contabilização obedeceu ao regime de competência, desfaz-se a motivação sobre a qual recaiu o lançamento, impondo-se sua exclusão da exigência.

GLOSA DE DESPESAS. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL.

Cabível a glosa, quando a empresa deduz despesas incorridas em ano-calendário anterior, inobservando o regime de competência e, conseqüentemente, reduzindo de forma indevida o lucro real.

### **Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**

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

Autenticado digitalmente em 23/09/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 23/

09/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 23/09/2015 por MARCOS AURELIO PERE

IRA VALADAO

Impresso em 24/09/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## DECORRÊNCIA.

Ressalvados os casos especiais, os lançamentos reflexivos colhem a sorte daquele que lhes deu origem, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas. Mantido em parte o lançamento principal, igual sorte colhe o lançamento decorrente.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS.

A insuficiência de pagamento da CSLL e do IRPJ mensal devido por estimativa, após o término do ano-calendário, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA COM MULTA DE OFÍCIO.

Por se tratar de infrações distintas, é cabível a aplicação concomitante da multa isolada por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL determinados sobre a base de cálculo estimada e da multa de ofício aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto e/ou contribuição não recolhidos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

O caso foi assim relatado pela instância *a quo, verbis*:

“Trata o presente processo dos Autos de Infração lavrados em 15/03/2013, formalizando crédito tributário total de R\$ 11.548.564,12 referente a IRPJ e CSLL de 2008, bem como a multas isoladas por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre a base estimada dos meses de 2008, conforme telas a seguir (fls. 673-693):

Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$		
	Cód.Receita-DARF	Valor
IMPOSTO	2917	3.247.061,95
JUROS DE MORA (calculados até 28/02/2013)		1.237.780,01
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		2.435.296,46
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	1632	1.571.188,28
<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO</b>	<b>Total</b>	<b>8.491.326,70</b>

Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$		
	Cód.Receita-DARF	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2973	1.168.942,30
JUROS DE MORA (calculados até 28/02/2013)		445.600,80
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		876.706,72
<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO</b>	<b>Total</b>	<b>2.491.249,82</b>

Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$		
	Cód.Receita-DARF	Valor
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	1649	565.987,60
<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO</b>	<b>Total</b>	<b>565.987,60</b>

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 131-153) a autoridade tributária relata que inicialmente intimou o contribuinte a apresentar, dentre outros, livros comerciais, fiscais e auxiliares, contrato social, balancetes mensais, os razões das contas de Prestação de Serviços por Pessoa Jurídica, Propaganda e Publicidade, detalhamento da composição da conta Outras Despesas Operacionais, contratos de royalties e/ou assistência técnica referentes a remessas para o exterior e o razão das contas do passivo onde foram registradas as provisões e os pagamentos do IRRF e da CIDE.

Posteriormente foi solicitada a apresentação das notas fiscais e comprovantes de pagamento das despesas referentes a Viagens e Representações (conta 51380010), publicidade (conta 51220020) e consultoria (conta 51340020), bem como a comprovação da efetiva prestação destes serviços e da necessidade dos mesmos para a atividade da empresa.

Em resposta, foram apresentados os documentos solicitados, mas, de acordo com o entendimento da autoridade tributária, embora tenha sido confirmada a efetividade das despesas em análise, o interessado não comprovou a necessidade destas despesas à atividade da empresa (art. 299 do RIR/1999), resultando na glosa das mesmas conforme segue:

- 1) Conta 51380010 – Despesas com viagens e representações – valor da glosa **RS 165.417,22**;
- 2) Conta 51340020 – Despesas com serviços de Consultoria – valor da glosa **RS 90.033,00**;
- 3) Conta 51220020 – Despesas com publicidade – valor da glosa **RS 2.003.329,18**.

Quanto a parte das notas fiscais relativas a despesas com publicidade (conta 51220020), listadas no item 5 do Termo de Intimação/9 (fl. 96-100), a autoridade

constatou que as referidas notas fiscais referiam-se ao ano-calendário de 2007. Considerando que a empresa tem como regime de apuração o Lucro Real, concluiu que tais despesas deveriam estar consignadas e contabilizadas no ano de 2007 em observância ao regime de competência, e não no ano de 2008 como procedeu o contribuinte.

O mesmo aferiu em relação às despesas indicadas nas contas 51340120 (Intercompany), 51380200 (Direitos Autorais), 51380010 (Viagens), 51380210 (Web Plataforma) e 51380110 (Licenças), vinculadas a contas do exterior referentes aos fornecedores estrangeiros DADA IBÉRIA SL (conta 21320002) e DADANET SpA (conta – 21320003), as quais incorreram no ano de 2007, mas foram contabilizadas pelo interessado no ano de 2008.

Diante destas verificações, foram emitidos os Termos de Intimação 09 e 10 a fim de que o contribuinte esclarecesse o motivo pelo qual foram escrituradas estas despesas em exercício posterior ao período de competência; porém, conforme relata a autoridade fiscal, não houve resposta.

Com isso a autoridade fiscal concluiu que tais despesas foram inapropriadamente indicadas como deduções, posto que se referiam a outro período de apuração, gerando a redução indevida do Lucro Real de 2008. Em decorrência desta conclusão, glosou os seguintes valores:

- 4) Conta 51220020 - Despesas com publicidade – valor da glosa **RS 1.375.302,32**;
- 5) Contas 51340120 (Intercompany), 51380200 (Direitos Autorais), 51380010 (Viagens), 51380210 (Web Plataforma) e 51380110 (Licenças) – valor da glosa **RS 12.828.299,30**.

Foi elaborado no Termo de Verificação Fiscal quadro resumo da autuação que reproduzo a seguir:

RESUMO DA AUTUAÇÃO:	
Por glosa de despesas:	
I a) conta 51380010 – Viagens e Representações-	R\$ 165.417,22
I b) conta 51340020 – Serviços- Consultoria -	R\$ 90.033,00
I c) conta 51220020 – Publicidade -	R\$ 2.003.329,18
<b>TOTAL .....</b>	<b>R\$ 2.258.779,40</b>
Por redução indevida do Lucro Real:	
II a) conta 51220020 – Publicidade -	R\$ 1.375.302,32
II b) diversas contas -	R\$ 12.828.299,30
<b>TOTAL .....</b>	<b>R\$ 14.203.601,62</b>
<b>TOTAL GERAL .....</b>	<b>R\$ 16.462.381,02</b>

A autoridade fiscal ainda esclarece que:

“Quanto ao IRPJ e a CSLL, no ano-calendário de 2008, o contribuinte apurou lucro de R\$10.015.676,91 e compensou R\$3.004.703,07 referente ao prejuízo acumulado de anos anteriores no valor de R\$6.478.836,23, restando um prejuízo fiscal a compensar de R\$3.474.133,16.

Como a matéria tributável somou R\$16.462.381,02, calculando-se 30% da trava legal, apurou-se R\$4.938.714,30, superior ao saldo de

R\$3.474.133,16, sendo, então, este o valor que será abatido, como compensação de prejuízo acumulado, restando, então, como matéria tributável o valor de R\$ 12.988.247,86, para fins do IRPJ e da CSLL.

(...)

**Foram elaboradas também as Planilhas VII (IRPJ) e VIII (CSLL) referentes às novas bases de cálculo mensal.**

Como o contribuinte optou pelo pagamento do IRPJ e da CSLL por estimativa mensal, com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, a apuração de infrações relativas à glosa de despesas e à diminuição do lucro líquido geraram reflexos no cálculo da estimativa mensal do IRPJ e da CSLL, originando uma nova base de cálculo, que foi devidamente ajustada, levando-se em consideração os abatimentos promovidos pelo contribuinte e com o abatimento dos 30% de prejuízos acumulados sobre a matéria tributável mensal.

**Foi ainda elaborada a Planilha IX (IRPJ e CSLL), relativa à multa isolada de 50%, por falta/insuficiência sobre a base de cálculo por estimativa, previstas na Lei nº9.430, de 1996, art. 44, inciso II e letra b), com as alterações da Lei nº 11.488, de 2007.**

**As planilhas VII, VIII e IX passam a fazer parte integrante deste Termo e do Auto de Infração.”**

Assim, foram lavrados os respectivos autos de infração e lançados os créditos tributários em tela.

Cientificado dos autos de infrações, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva (fls. 750-751, 756-784, 1312) apresentando a defesa que resumo a seguir.

Primeiramente destaca o objeto social da empresa constante em seus atos societários, conforme reproduzo abaixo:

- “a) o provimento de serviços de valor adicionado no seguimento de serviços da telefonia móvel, incluindo, sem limitação, o fornecimento de conteúdo, sons e imagens por meio das tecnologias de SMS, SEM, MMS, JAVA, UMTS e IP;
- b) a prestação de serviços de- consultoria a assessoria visando á criação de soluções tecnológicas para a produção, distribuição e comercialização de conteúdo informativos a da multimídia para indústria de entretenimento;
- c) o fornecimento, comercialização, venda, locação, arrendamento, distribuição, importação e exportação de equipamentos, ou qualquer outra forma de disponibilização de maquinaria, equipamentos a acessórios necessários à execução dos serviços descritos nos itens "a" e "b";
- d) a compra e venda de espaço publicitários em páginas de internet, conteúdos para telefonia móvel, jornais, revistas, rádio e televisão, convencionais ou por internet e/ou telefonia móvel, ou em: qualquer outro meio de comunicação existente a qualquer tempo;
- e) o desenvolvimento, a elaboração e a comercialização de sistemas de informática e de software;

- f) a organização e difusão de todos os tipos de informações, tais como cultural, promocional, informações de entretenimento e de todos outros tipos de informações e em qualquer formato, também em interesse de terceiro;
- g) a prestação de serviços de software para empresas operadoras de telefonia celular;
- h) atividade de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários; e
- i) participar em outras sociedades, como sócia ou acionista.”

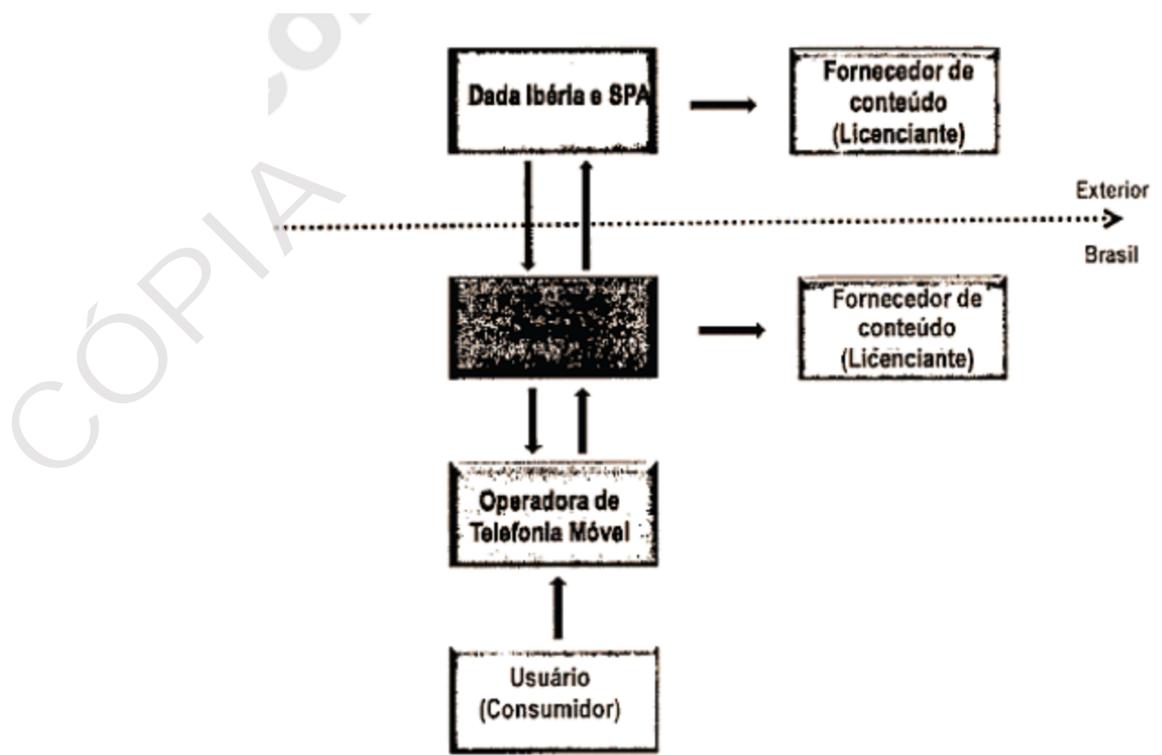
Em seguida, apresenta a seguinte (sic) explicação em relação a uma de suas atividades:

Dentre tais atividades, o fornecimento e a disponibilização de conteúdos na mídia, como ringtones, wallpapers, games, vídeos, imagens, etc, são realizados por meio de publicidade e divulgação em operadoras de telefonia móvel, provedoras de internet ou outros meios de comunicação, a fim de que os usuários dessas empresas parceiras adquiram os "produtos" da Impugnante, sendo os valores pagos classificados como "despesas de publicidade", ou correlacionadas, como não poderia ser diferente.

Trata-se de serviço de valor adicionado ou agregado, na qual as operadoras de telefonia móvel provedoras de internet ou outros meios de comunicação servem de "meio" para divulgação dos conteúdos da Impugnante na mídia social, tudo dentro do disposto no art 61 da Lei Geral das Telecomunicações:

**"Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações."**

Para melhor compreensão, vejamos abaixo um simplificado fluxograma dos negócios da Impugnante:



“Portanto, para que os conteúdos da impugnante possam ser adquiridos pelos seus consumidores (clientes das operadoras de telefonia móvel provedores de internet e outros meios de comunicação), tem-se, imprescindivelmente, a necessidade de divulgação desses "produtos" na mídia, ou seja, da realização de publicidade como meio de viabilização dos negócios, bem como de outros serviços essenciais, atreladas às despesas de viagens, representações e consultoria.

Feitas essas considerações, a seguir, passamos a comprovar que tais despesas de publicidade da Impugnante, bem como de viagens, representações e consultoria, são efetivamente necessárias, sendo, portanto, dedutíveis para fins de IRPJ/CSLL.”

A partir daí, apresenta argumentos discriminados para cada um dos tipos de despesas: viagens e representações, despesas de consultoria, e publicidade.

#### **Despesas de Viagens e Representações:**

Em relação às despesas de viagens e representações, afirma que os documentos apresentados à fiscalização demonstram o caráter necessário dessas despesas por tratarem de viagens de profissionais da empresa para fins de negociação e apresentação de seus produtos.

Esclarece que tais viagens tem o intuito de aproximar a empresa do cliente, possibilitando que este conheça a gama de produtos oferecidos, assegurando que este contato direto é essencial para possibilitar a divulgação e o aperfeiçoamento dos produtos, afetando diretamente as suas vendas, portanto, necessárias aos fins perseguidos pela empresa.

#### **Despesas de Consultoria:**

Ressalta que a única despesa de consultoria glosada se refere aos serviços prestados pela empresa Korn Ferry International, empresa especializada em

aperfeiçoamento e recrutamento de talentos, concluindo que a descrição por si só torna evidente que tais despesas são essenciais às suas atividades.

Finaliza com os seguintes dizeres:

“Sendo inegável a imprescindibilidade de consultoria de recursos humanos para qualquer empresa, fica latente que as despesas correspondentes são efetivamente usuais e necessárias à atividade da Impugnante, tal como no item 3.2. acima, restando, pois, justificada a sua dedução do lucro real, para fins de IRPJ/CSLL, ensejando, pois, a nulidade da autuação fiscal também nesse item.”

### **Despesas de Publicidade:**

Inicia este ponto de argumentação destacando novamente alguns dos itens do seu objeto social, quais sejam:

“a) o provimento de serviços de valor adicionado no seguimento de serviços da telefonia móvel, incluindo, sem limitação, o fornecimento de conteúdo, sons e imagens por meio das tecnologias de SMS, SEM, MMS, JAVA, UMTS e IP;

b) a prestação de serviços de consultoria a assessoria visando à criação de soluções tecnológicas para a produção, distribuição e comercialização de conteúdo informativos a da multimídia para indústria de entretenimento;

c) o fornecimento, comercialização, venda, locação, arrendamento, distribuição, importação e exportação de equipamentos, ou qualquer outra forma de disponibilização de maquinaria, equipamentos a acessórios necessários à execução dos serviços descritos nos itens "a" e "b".”

Alega que para o fluxo de negócios da empresa é incontestável que são usuais e necessárias às suas atividades as despesas de publicidade incorridas no fornecimento ou disponibilização dos conteúdos na mídia (ringtones, wallpapers, games, vídeos, imagens, etc.), realizado por meio das operadoras de telefonia móvel, provedoras de internet ou outros meios de comunicação.

Afirma que sem tal publicidade não seria viável o negócio da empresa, pois não haveria como realizar a venda de seus produtos.

A fim de justificar sua afirmação, apresenta a seguinte explicação, citando inclusive argumentos do Laudo Técnico Contábil-Fiscal (fls. 803-818) elaborado por profissional contratado. Segue a explicação:

Para espantar qualquer dúvida de que são necessárias as despesas de publicidade incorridas pela Impugnante na consecução de suas atividades negociais básicas, ou seja, *"venda de seus produtos"*, bem como a real existência da publicidade contratada, da realização dos pagamentos e dos resultados atingidos, a Impugnante destaca os **Contratos** firmados com a **Google, a Yahoo, a MSN, a DADA-Iberia e a DADA-Net SpA, Relatórios e Comprovantes de Pagamento (Doc 03 → 3-A – Google; 3-B – Yahoo; 3-C – MSN; 3-D – Dada-Iberia e 3-E – DADA-Net SpA) bem como as conclusões assinaladas no Laudo Técnico Confabil-Fiscal (Doc. 02):**

**"Pela simples leitura acima, conclui-se que a empresa periciada não tem qualquer tipo de contato com o consumidor final, sendo**

intermediado pela "operadora", o que impossibilita a divulgação de seus serviços,

Nesse sentido, existe a necessidade de chegar ao usuário final através de campanhas de propaganda e publicidade em diversas mídias, tais como: Google, Facebook, AdNetworks, entre outras,

Ou seja, existe a necessidade explícita da divulgação dos serviços da empresa periciada através de campanhas de propaganda e publicidade, sem as quais não ocorre o faturamento (receita) essencial à manutenção da atividade da sociedade.

Corroborando o fato das despesas de propaganda e publicidade estarem diretamente ligadas ao "acesso" do consumidor final ("click") nas páginas eletrônicas.

E mais, com base nesses "acessos" às páginas eletrônicas são cobradas as despesas, conforme documentos relativos às campanhas no exterior, Yahoo, Google e MSN (Anexo 01 deste parecer)." (grifo nosso)

Deste modo, assevera que tais despesas são necessárias e portanto não deveriam ter sido glosadas.

Prossegue sua defesa avançando para outro ponto da lide, qual seja, a infração identificada pela autoridade fiscal como redução indevida do lucro real decorrente da escrituração (inadequada) de despesas em exercício posterior ao período de competência **(Conta 51220020 - Despesas com publicidade; Conta 51340120 (Intercompany), Conta 51380200 (Direitos Autorais), Conta 51380010 (Viagens), Conta 51380210 (Web Plataform) e Conta 51380110 (Licenças).**

Nesta questão, o impugnante alega que a fiscalização não provou pormenorizadamente, via recomposição das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, a ocorrência de prejuízo ao Erário em decorrência do procedimento que adotou ao contabilizar tais despesas no ano de 2008.

Afirma que:

“Diferentemente, o registro contábil das despesas de publicidade com mera inobservância do regime de competência, como arguido pela fiscalização, só pode ser desconsiderado mediante comprovação completa de eventual prejuízo ao Erário, demonstrando-se detalhadamente a redução alegada do lucro real e seus efeitos numéricos, tanto os resultados quanto seus cálculos, *ex vi* do art. 6º § 5º do Decreto-Lei nº 1.598/77, refletido também no art. 273 do RIR:

**"Art. 6º.** Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária:

(...)

**§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:**

**a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou**

**b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.**

(...)"

**"Art. 273.** A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art, 6º, §5º:

**I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria dividido; ou**

**II- a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.**

§1º. O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em: decorrência da aplicação do disposto no §2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §6º).

§2º. O disposto no parágrafo anterior e no §2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16)."

O procedimento a ser adotado pela fiscalização para tal fim (i.e, comprovação da postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base – em síntese, prejuízo ao Erário), aliás, está previsto no Parecer Normativo COSIT 2/96, que determina que constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados, **obrigatoriamente**, os seguintes procedimentos:

(...)

O art. 6º, § 5º, do Decreto-Lei 1598/77 acima transcrito (refletido no art, 273 do RIR/99}, bem como o Parecer Normativo a que se faz referência, são claros ao determinar, sem qualquer lugar a dúvida, que eventual inexatidão por postergação de despesas somente constitui fundamento para o lançamento se dela resultar: (i) postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou (ii) redução indevida do lucro real em qualquer período-base, circunstância que só pode ser comprovada, à toda evidência, mediante a recomposição do lucro real dos períodos-base ora em discussão.”

E assim conclui:

“Assim sendo, considerando que não houve comprovação de efetivo prejuízo ao Fisco, mas mera alegação de postergação de despesa sem

indicação precisa dos valores que deixaram de ser recolhidos em função deste procedimento e sem considerar os efeitos fiscais da sua apropriação em período adequado, esse item da autuação fiscal tampouco pode prosperar, visto que uma simples alegação de prejuízo ao Erário, sem a sua completa comprovação, não tem o condão de justificar a glosa de despesas de publicidade em questão, conforme amplamente reconhecido pela jurisprudência.”

Em seguida, questiona a aplicação das multas isoladas alegando improcedência do lançamento destas em concomitância com a multa de ofício, assim como do lançamentos das referidas multas isoladas após o encerramento do ano-calendário.

Cita jurisprudência administrativa e argumenta: *“Frise-se que somente pode ter ocorrido uma única suposta irregularidade, qual seja, o não pagamento do tributo al final do ano-calendário. A obrigação de recolher de acordo com o regime de estimativa não é obrigação diferente da de “pagar tributo”. Assim, quando a fiscalização lavrou o Auto de Infração, o fez considerando duas irregularidades distintas, o que, de plano, deve ser afastado.”*

Prossegue: *“Resta claro que o valor da multa deve ser exigido somente uma única vez e sobre um único fato punível: o tributo supostamente não pago. Da forma como a fiscalização lavrou o Auto de Infração, as multas incidiram duplamente sobre um mesmo fato, o que contraria o próprio texto da lei.”*

Alega ainda que após o encerramento do período de apuração anual e tendo a empresa entregue a DIPJ, não se pode mais exigir o pagamento mensal por estimativas devendo prevalecer o valor do tributo efetivamente devido no final do ano.

Portanto, assegura a defesa que tendo a fiscalização constatado eventual insuficiência das estimativas, deveria ter apurado apenas o tributo devido na apuração anual a fim de constituir a diferença.

Por fim, ainda combate a aplicação das multas isoladas por ferir os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.”

O acórdão recorrido (fls. 1349 a 1381) julgou procedente em parte a impugnação para (i) cancelar parcialmente as glosas de despesas relacionadas com publicidade, por considerá-las necessárias ao desenvolvimento da fonte produtiva da Contribuinte; e (ii) recalcular o prejuízo fiscal obtido pela Contribuinte 2007 em decorrência do reconhecimento de despesas postergadas, reduzindo proporcionalmente os tributos devidos no ano-calendário de 2008.

Tendo em vista a exoneração parcial do crédito tributário acima do valor de alçada previsto na Portaria/MF nº 3/2008, o Colegiado *a quo* suscitou de ofício o reexame da matéria ao CARF.

Em recurso voluntário (fls. 1414 a 1433), a Contribuinte reproduz suas alegações de impugnação, especialmente no que se refere à (i) dedutibilidade das despesas com viagens e com consultoria de recursos humanos, por serem necessárias e essenciais ao desenvolvimento de suas atividades; (ii) dedutibilidade de todas as despesas relacionadas com publicidade, em razão da apresentação de documentos hábeis a comprovar tais despesas; (iii) ausência de previsão legal para as glosas relacionadas com a extemporaneidade da contabilização de despesas devido à ausência de comprovação de prejuízo ao erário; (iv) necessidade de recomposição do saldo de prejuízo fiscal e da negativa da CSLL do ano de

2007 para verificação de efetiva redução de IRPJ/CSLL; e (v) inaplicabilidade de multa isolada em concomitância com a multa de ofício.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

Inicialmente, esclareço que fui designado pelo Presidente da 1ª Câmara redator *ad hoc* após a extinção formal da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, tendo em vista a não formalização do voto pelo relator originário, conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho.

Contudo, registre-se já haver sido disponibilizado pelo conselheiro, em data anterior à sua saída do CARF, arquivo magnético contendo minuta relativa ao voto proferido em sessão. Tendo participado do julgamento em questão, e ora efetuado a revisão da referida minuta para fins de formalização do presente voto, verifico tratar-se de reprodução fiel do quanto foi apresentado em sessão e que representa, portanto, as razões que orientaram o Colegiado a converter o julgamento em diligência.

Nestes termos, o voto a seguir é a reprodução do mencionado voto, com mínimos ajustes de redação que se fizeram necessários.

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

Conforme se depreende do relatório supra, os autos de infração de IRPJ e CSLL sob julgamento decorrem da glosa de despesas registradas pela Contribuinte no ano calendário de 2008. Segundo a Fiscalização, (a) uma parte de referidas despesas não estaria comprovada ou seria desnecessária à fonte produtiva e (b) outra parte teria tido seu registro indevidamente postergado para o ano-calendário de 2008, quando o adequado seria o respectivo lançamento no ano de 2007.

Quanto ao **item (a) supra**, o acórdão recorrido asseverou que, com relação à empresa “Dadanet”, não teria havido apresentação de contrato de prestação de serviços relacionado com a despesa de publicidade incorrida no mês de março, no valor de R\$370.374,32, o que prejudicaria a auditoria sobre a dedutibilidade respectiva, justificando sua glosa.

Em recurso voluntário, a Recorrente apresenta documento (fls. 1.448 a 1.494) o qual consistiria na efetiva tradução do contrato celebrado com a “Dadanet”, e seria instrumento suficiente para demonstrar a existência e a necessidade de tal despesa. Confira-se (fls. 1421):

**“Portanto, tratando-se de despesas necessárias e devidamente comprovadas por meio da documentação anexada aos autos, resta plenamente justificada a dedução das despesas de publicidade em geral relativas à DADANET SpA, no valor original de R\$ 370.374,32 – Conta 51220020, devendo ser reformada a decisão de 1ª Instância Administrativa nesse ponto que pugnou pela glosa da dedução realizada.”**

O documento requerido pelo acórdão recorrido merece ser adequadamente auditado pelas autoridades fiscais antes que se analise a dedutibilidade das despesas em referência. Por não tido oportunidade de auditoria anterior por conduta imputável à Contribuinte, a Fiscalização pode trazer aos autos quaisquer aspectos relacionados à possível (in)dedutibilidade dessas despesas, inclusive, mas sem se limitar, à natureza do pagamento respectivo.

Quando ao **item (b) supra**, consta do Termo de Verificação Fiscal que a Fiscalização apurou despesas registradas no ano-calendário de 2008 com inobservância do regime de competência, visto que deveriam ter sido contabilizadas no período de 2007. São despesas referentes às seguintes contas: (i) 51220020 - Despesas com publicidade – glosa de R\$ 1.375.302,32; (ii) 51340120 (Intercompany), 51380200 (Direitos Autorais), 51380010 (Viagens), 51380210 (Web Plataforma) e 51380110 (Licenças) –glosa de R\$ 12.828.299,30. Confira-se, *verbis* (fls. 136):

**“II.b) Contas 51340120 – Intercompany; 51220020 – Publicidade; 51380200 – Direitos Autorais; 51380010 – Viagens; 51380210 – Web Plataforma e 51380110 – Licenças – R\$12.828.299,30.**

**Estas contas de despesas supramencionadas são contrapartida de contas do passivo referentes a fornecedores estrangeiros: conta 21320002 – DADA IBERIA SL e conta 21320003 – DADANET SpA.**

**Intimada pelo Termo de Intimação/10, foram solicitados os contratos indicados após cada fattura da DADANET SpA, bem como os esclarecimentos sobre despesas relativas ao ano-calendário de 2007 e lançadas no ano-calendário de 2008. Este Termo não foi respondido e nem atendido.**

**Verifiquei que os Invoices e as fatturas listadas no Termo de Intimação/10, referem-se ao ano-calendário de 2007, e como a empresa declara no Lucro Real Anual, tais despesas deveriam estar consignadas e contabilizadas no ano-calendário de 2007, porque já incorridas, pois entende-se como despesas incorridas aquelas de competência do período de apuração, relativas a bens empregados ou serviços consumidos nas transações ou operações exigidas para a atividade da empresa, que tenham sido pagas ou não, em relação às quais já tenha nascido a obrigação correspondente, ainda que o pagamento venha a ocorrer em período subsequente.**

**Solicitado o esclarecimento sobre o motivo pelo qual foram escrituradas em exercício posterior ao período de competência, nada responderam.**

**O detalhamento destas despesas constam da planilha IV, fls.2 e estas despesas estão sendo consideradas como redução indevida do Lucro Real e levadas à tributação por diminuição indevida do lucro líquido do exercício.”**

O acórdão *a quo* corrigiu o lançamento para considerar que as despesas deveriam aumentar o saldo de prejuízo fiscal e base negativa apurado em 2007 para, assim, serem utilizadas para reduzir a base de cálculo dos tributos lançados no ano de 2008, no limite legal de 30% do lucro apurado. *Verbis* (fls. 1.368):

*“Porém, embora a autoridade tributária tenha obtido êxito em demonstrar os procedimentos equivocados realizados pelo contribuinte, identificar as infrações e o conseqüente prejuízo ao Erário pelos tributos não apurados, falhou ao não considerar as*

despesas dedutíveis incorridas em 2007 na apuração do prejuízo fiscal deste mesmo ano.

*Digo isto, não pelas razões apresentadas pela defesa, das quais discordo como já esclareci, mas pelo impacto que o cômputo de tais despesas causaria no prejuízo fiscal de 2007, e, conseqüentemente, no prejuízo fiscal acumulado.*

*E neste aspecto, haveria implicação no presente caso, pois, tanto na apuração do IR e CSLL a lançar, como na apuração das estimativas para calcular a multa isolada, a autoridade realizou compensação com prejuízo fiscal de anos anteriores que tinha montante inferior a trava de 30%, desta forma, um aumento do prejuízo fiscal acumulado poderia ser utilizado na compensação do ano de 2008 para apuração do IR e CSLL a lançar, configurando lançamentos com valores inferiores.*

*Ademais, a parte deste aumento no prejuízo fiscal acumulado que não pudesse ser utilizada na compensação referente a apuração do Lucro Real de 2008, por ser superior a trava de 30%, poderia ser utilizada nas compensações dos anos posteriores".(grifou-se)*

A Contribuinte não nega o registro equivocado de suas despesas, mas alega que o lançamento seria nulo, em virtude da inexistência de prejuízo ao Erário.

Diante de citada alegação e dos demais elementos de prova trazidos aos autos, torna-se indispensável a conversão desse julgamento em diligência para que seja adotada pela E. Delegacia da Receita Federal da jurisdição da Contribuinte as seguintes providências:

- (i) analisar, de forma conclusiva e fundamentada, o contrato trazido pela Contribuinte (fls. 1.448 a 1.494), de modo a atestar sua vinculação às despesas glosadas, e manifestar-se ainda sobre eventuais (outros) motivos que justificariam a glosa em referência;
- (ii) proceder aos cálculos determinados na forma do acórdão recorrido e indicar os reflexos desses cálculos no montante dos tributos lançados no ano-calendário de 2008;
- (iii) proceder à revisão de eventual saldo de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL nos anos subsequentes a 2007, decorrentes da determinação do acórdão recorrido de registro das despesas no ano-calendário de 2007, e
- (iv) verificar, de forma conclusiva e fundamentada, em razão do mencionado nos itens (ii) e (iii) acima, eventual recolhimento de tributos (IRPJ/CSLL) pela Contribuinte nos anos calendários subsequentes a 2008, e a data dos respectivos lançamentos, de modo a evidenciar e demonstrar, *se o caso*, eventual postergação de pagamento do tributo devido em 2008 para períodos posteriores (até a data do lançamento de ofício).

Processo nº 10880.720846/2013-88  
Resolução nº **1102-000.304**

**S1-C1T2**  
Fl. 17

---

Em relação a todas as verificações efetuadas deverá ser lavrado Relatório de Diligência circunstanciado e dele ser dada ciência à Contribuinte para que, desejando, possa se manifestar, no prazo de 30 (trinta) dias.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé – Redator *ad hoc*

CÓPIA