



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

Processo nº 10932.000491/2008-97
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-001.888 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente CAR RENTAL SYSTEMS DO BRASIL LOCAÇÃO DE VEÍCULOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE

A despesa operacional devidamente comprovada por documentos hábeis e idôneos, que permitam concluir pela sua estrita pertinência e conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita, é dedutível para fins de apuração do IRPJ.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

Os juros moratórios incidem sobre a totalidade da obrigação tributária principal, nela compreendida, além do próprio tributo, a multa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Lavrado o Auto principal, devem também ser lavrados os Autos reflexos, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN, devendo estes seguir a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos termos da diligência efetuada.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Rafael Gasparello Lima e Gisele Barra Bossa.

Relatório

Por bem descrever a matéria, adota-se o relatório da Resolução nº 1102-000.140 da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta Seção de Julgamento, com os complementos necessários:

Trata-se de recurso voluntário interposto por CAR RENTAL SYSTEMS DO BRASIL LOCAÇÃO DE VEÍCULOS LTDA, contra acórdão proferido pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ/CampinasSP, que julgou improcedente a impugnação contra o lançamento de ofício efetuado.

O Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 77/79 descreve as verificações levadas a efeito pela autoridade fiscal.

Em síntese, a empresa foi intimada e reintimada a apresentar os documentos comprobatórios das despesas relativas à linha “Outras Despesas Operacionais” da sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ/2004, referente ao ano calendário 2003.

De acordo com o relato fiscal, para atender ao solicitado, a empresa apresentou, em 02/07/2007, cópia da DIPJ/2004 “capeando cópia de folhas soltas de Razão Analítico e Balancetes Mensais, indicativas da composição da Linha 30 Outras Despesas Operacionais (Ficha 05 A), juntamente com os livros Diário e LALUR correspondentes do período”, mas não apresentou qualquer documento comprobatório das despesas, o que motivou o lançamento fiscal.

Na impugnação apresentada (fls. 104/105), a contribuinte afirma ser uma empresa cuja atividade é a locação de veículos, e que, por esse motivo, todos os valores lançados em Outras Despesas Operacionais, são custos necessários à atividade da empresa e à manutenção da frota, sua fonte produtora, e anexa uma relação das contas contábeis (código e descrição) e respectivos valores, que compõem o total apropriado em “Outras Despesas Operacionais” (fls. 106-107).

A DRJ, por meio do acórdão nº 0535.396 (fls. 132-137), manteve integralmente o lançamento, tendo em vista que não foram apresentados quaisquer documentos relativos às despesas glosadas. O acórdão possui a seguinte ementa:

“GLOSA DE DESPESAS OPERACIONAIS.

A qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica, como despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito.

A legislação exige que a despesa operacional seja comprovada por documentos de idoneidade indiscutível, quer quanto à forma, quer quanto à origem, que permitam concluir pela sua estrita pertinência e conexão com a atividade explorada e com a

manutenção da respectiva fonte de receita, além da efetividade e certeza dos dispêndios, amparando operações comerciais autênticas.

Não apresentados os documentos que dão suporte às despesas declaradas, mantém-se o crédito tributário, como formalizado.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Lavrado o Auto principal, devem também ser lavrados os Autos reflexos, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN, devendo estes seguir a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem.”

Cientificada desta decisão por via postal em 12/01/2012, e com ela inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 13/02/2012, e, posteriormente, em 23/04/2012, nova manifestação recursal para complementar a documentação e as razões apresentadas, as quais abaixo sintetizo.

Preliminarmente, aponta a recorrente equívocos na constituição do crédito lançado: a uma, porque a fiscalização partiu de um montante de R\$ 8.704.741,03 para calcular o valor a ser glosado a título de despesas não comprovadas, enquanto que o total das despesas registradas na linha 30 da DIPJ (“Outras Despesas Operacionais”) é de R\$ 8.511.309,73, e, a duas, porque a fiscalização considerou apenas o prejuízo declarado pela recorrente relativo ao próprio ano calendário de 2003 para compensar com o montante da glosa efetuada, deixando de considerar o prejuízo fiscal acumulado de anos anteriores, da ordem de R\$ 44.863.317,28, do qual tinha conhecimento.

Por conta desses vícios, demanda a recorrente a nulidade dos autos de infração, ou senão, ao menos, o recálculo dos valores devidos por força da correção dos mesmos.

No mérito, esclarece detalhes sobre os aspectos operacionais da sua atividade (locação de veículos automotores), na qual atua internacionalmente sob a bandeira “Hertz”, e anexa, em formato digital, as notas fiscais e demais documentos de suporte das despesas realizadas. Em respeito ao princípio da verdade material, bem como tendo em conta o fato de ter feito expressa observação, por ocasião da apresentação do recurso original, de que ainda não havia sido possível localizar, até aquele momento, a totalidade dos documentos necessários, pede que sejam aceitos e apreciados os documentos complementares apresentados por ocasião do aditivo recursal.

Protesta ainda pela inaplicabilidade dos juros Selic sobre a multa de ofício, e finaliza pleiteando o cancelamento da autuação.

Os discos magnéticos (CD ou DVD) anexos, cuja estrutura é detalhada pela recorrente em sua peça de defesa, possuem, de acordo com o despacho da autoridade administrativa de e-fls. 370-371, 59 pastas contendo 1.955 arquivos (o primeiro, apresentado em 12/01/2012), e 151 pastas contendo 2.737 arquivos (o segundo, apresentado em 13/02/2012).

De modo a possibilitar a anexação dos documentos comprobatórios apresentados pela recorrente ao e-processo, informa a autoridade administrativa que o primeiro DVD foi particionado em 129 arquivos, tendo como PAI o SVA1, e o segundo DVD foi particionado em 192 arquivos, tendo como PAI o SVA2.

Por meio dessa resolução, os autos baixaram em diligência. A parte dispositiva do voto está assim redigida:

"Pelo exposto, voto pela conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal na Unidade da Receita Federal do Brasil que jurisdiciona o contribuinte adote as seguintes providências:

1. Examine os documentos apresentados pela recorrente, em confronto com a sua contabilidade, e promova, se fosse o caso, o devido ajuste nos valores a serem considerados no lançamento, declinando as razões da aceitação ou não das comprovações intentadas pela recorrente;

2. Considere, no ajuste a ser eventualmente promovido, que o "valor de partida" deve ser aquele referido ao início do presente voto (R\$ 8.511.309,73 menos R\$ 98.924,63, ou seja, R\$ 8.412.385,10);

3. Das verificações efetuadas, lavre Relatório de Diligência circunstanciado e dele dê ciência à recorrente para que sobre ele se manifeste, no prazo de 30 (trinta) dias."

A diligência não foi realizada, pelo que se vê na Informação Fiscal de fls. 1.249 a 1.256. Na conclusão consta:

"1. nada há que ser analisado quanto a documentos e provas a que o sujeito passivo foi intimado a apresentar por ocasião da fase processual investigativa, ou que poderia voluntariamente ter trazido tanto nessa quanto na fase litigiosa de primeira instância, pelas razões acima detalhadas;

*2. o valor correto da glosa a partir da qual devem ser calculados os tributos lançados em consequência da não comprovação das despesas operacionais informadas na linha 30, ficha 05A, da DIPJ/2004 entregue pelo sujeito passivo, é o montante de **R\$ 8.412.385,10.**"*

Foi determinada nova diligência, de acordo com a Resolução nº 1201-000.173, desta turma, no mesmo sentido da anterior.

No Relatório de Diligência Fiscal (fls. 1.358 e 1.350) concluiu-se:

II. Em cumprimento à Resolução prolatada, examinamos a documentação apresentada pela empresa, sendo aceitos todos aqueles que se revestem de formalidades legais, quais sejam;

1. a identificação do vendedor ou prestador de serviços com a indicação do CNPJ;

2. a identificação do comprador ou tomador dos serviços;

3. a descrição dos bens ou serviços objeto da operação, ainda que resumida ou por códigos e

4. a data e o valor da operação.

Assim, foram considerados hábeis para validação, todos os documentos que permitem a perfeita identificação da despesa realizada.

Os recibos rejeitados, são os que não se enquadram na regra legal de clara identificação, incluindo pagamentos à diversas pessoas físicas, cujos vínculos

comerciais ou contratuais de prestadores de serviços ou empregados, por exemplo, não foram expostos nos autos.

Excluimos, também, recibos de anos calendários diversos a 2003 (2002 e 2004), objeto do Auto de Infração impugnado, documentos ilegíveis, relatórios internos juntados como prova de pagamento e valores sem os respectivos comprovantes.

III. Os recibos aceitos e os rejeitados estão, discriminados, um a um, conta por conta, nas planilhas constantes na mídia CD anexa com seu respectivo Recibo de Entrega de Arquivos Digitais, certificado pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais, cujo Código de Identificação Geral do Arquivo é 7d5c5d24-43867cfc-f25673ba-9e7594ed.

IV. Esclarecemos, ainda, que:

1- Foram considerados os valores contábeis informados no Complemento de Recurso Voluntário de fls 294 a 303 do processo, no valor de R\$ 7.176.430,92;

2 - O contribuinte apresentou, na totalidade dos recibos, os quais foram examinados, o valor de R\$ 3.023.421,97;

3 - Foram aceitos como válidos os recibos que equivalem, em sua totalidade, R\$ 2.388.543,66;

4 - Foram excluídos recibos no importe de R\$ 634.878,31.

Intimada da conclusão da diligência a recorrente aduz (fls. 1.351 a 1.354):

a) "seria impraticável a apresentação dos comprovantes de *cada uma* das despesas que totalizam o valor de R\$ 8.704.741,03, informado na linha 30, da ficha 05-A, da Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) 2004, e, portanto, a acusação fiscal foi devidamente objetada, por meio de documentos hábeis e idôneos apresentados por amostragem";

b) "o CARF não poderia condicionar o cancelamento dos Autos de Infração ora discutidos à apresentação da *totalidade* dos comprovantes de despesas, pois tal medida, além de não ser razoável e proporcional, equivaleria a exigir aquilo que a doutrina processualista mais autorizada classifica como *probatio diabolica*, ou seja, uma prova de tal complexidade que, na prática, é impossível de ser produzida";

c) "exigir da Peticionaria a produção de uma prova impossível acarretaria cerceamento do direito de defesa, na medida em que é absolutamente impraticável carrear aos presentes autos prova documental da totalidade das despesas incorridas há mais de 10 anos e que totalizam mais de R\$ 8.000.000,00";

d) "não obstante a apresentação de comprovantes de despesas mediante utilização do critério de amostragem, houve apresentação também dos documentos contábeis que dão suporte ao valor total de R\$ 8.704.741,03, informado na linha 30, da ficha 05-A, da DIPJ 2004";

e) "A escrituração contábil, a seu turno, é hábil para fazer prova do valor indicado pela Peticionária na linha 30, da Ficha 05-A, da DIPJ 2004, sobretudo porque a

DEFIS/SP - que teria o ônus de fazer prova da inveracidade dos registros contábeis - jamais desqualificou tais documentos".

É requerida a declaração de improcedência total dos autos de infração ou, subsidiariamente, a exclusão do valor de R\$ 2.487.468,29 (R\$ 98.924,63 já reconhecido pelo CARF na Resolução nº 1102-00140, mais R\$ 2.388.543,66 devidamente comprovado em diligência fiscal realizada pela DEFIS/SP).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Relator.

Admissibilidade.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, dele devendo-se conhecer.

Nulidade.

Em face de inconsistências quanto ao valor das despesas glosadas, a recorrente, em preliminar, requer seja declarada a nulidade dos lançamentos.

Tais inconsistências foram identificadas da seguinte forma:

a) "porque a fiscalização partiu de um montante de R\$ 8.704.741,03 para calcular o valor a ser glosado a título de despesas não comprovadas, enquanto que o total das despesas registradas na linha 30 da DIPJ ("Outras Despesas Operacionais") é de R\$ 8.511.309,73";

b) "porque a fiscalização considerou apenas o prejuízo declarado pela recorrente relativo ao próprio ano calendário de 2003 para compensar com o montante da glosa efetuada, deixando de considerar o prejuízo fiscal acumulado de anos anteriores, da ordem de R\$ 44.863.317,28".

As hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Não se vislumbra, no caso, nenhuma dessas hipóteses.

Constou da primeira resolução (nº 1102-000.140):

A alegação de nulidade dos autos de infração por força dos apontados equívocos na constituição do crédito lançado deve ser rejeitada. Nos termos do

artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 – PAF, que rege o processo administrativo fiscal, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, situações essas inocorrentes no caso. Portanto, eventuais erros ou equívocos na apuração dos tributos devidos devem ser sempre enfrentados como matéria de mérito, o que se faz a seguir.

Sob este prisma, verifico que, de fato, equivocou-se a fiscalização na determinação dos valores a serem lançados, e tais equívocos devem ser corrigidos.

Em primeiro lugar, equivocou-se a autoridade fiscal porque partiu de um montante de R\$ 8.704.741,03, do qual excluiu o valor referente às parcelas já consideradas não dedutíveis pela própria recorrente, de R\$ 98.924,63, chegando ao valor de R\$ 8.605.816,40, que considerou como despesa não comprovada. Entretanto, segundo o raciocínio desenvolvido pela própria autoridade fiscal, o “valor de partida” deveria ser aquele registrado na linha 30 da DIPJ — “Outras Despesas Operacionais”, que é de apenas R\$ 8.511.309,73. Excluídas deste valor as parcelas consideradas não dedutíveis, chega-se ao montante de R\$ 8.412.385,10, que corresponde ao valor que deveria ter sido lançado.

Em segundo, de fato a fiscalização desconsiderou os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL existentes de períodos anteriores. De acordo com os documentos de fls. 95 e 98, o contribuinte possuía R\$ 44.863.317,28 de prejuízos fiscais acumulados de períodos anteriores, e de R\$ 46.311.857,79 de bases de cálculo negativas de CSLL de períodos anteriores, os quais, pleiteia a recorrente, deveriam ter sido utilizados, na autuação, para compensar com o valor do lucro líquido ajustado apurado pela fiscalização, até o limite de 30% deste.

Como visto, a correção se faz necessária, mas os equívocos não são determinantes de nulidade.

Mérito.

Na referida resolução, constou ainda:

No mérito, esclarece detalhes sobre os aspectos operacionais da sua atividade (locação de veículos automotores), na qual atua internacionalmente sob a bandeira “Hertz”, e anexa, em formato digital, as notas fiscais e demais documentos de suporte das despesas realizadas. Em respeito ao princípio da verdade material, bem como tendo em conta o fato de ter feito expressa observação, por ocasião da apresentação do recurso original, de que ainda não havia sido possível localizar, até aquele momento, a totalidade dos documentos necessários, pede que sejam aceitos e apreciados os documentos complementares apresentados por ocasião do aditivo recursal.

Baixados os autos em diligência, verificados os documentos apresentados, restaram comprovadas as despesas dedutíveis no valor de R\$ 2.388.543,66.

Cientificada da diligência, a recorrente pugna pela aceitação de todas as despesas declaradas, ao argumento de que estão escrituradas e a escrituração não foi contestada pela fiscalização e que a apresentação da *totalidade* dos comprovantes de despesas não é razoável e proporcional, em especial porque incorridas a mais de dez anos, equivalendo-se a exigir o que a doutrina processualista mais autorizada classifica como *probatio diabolica*.

Ocorre que o valor das despesas declaradas é da ordem de R\$ 8.000.000,00. Os documentos trazidos pela recorrente totalizaram uma cifra próxima de R\$ 3.000.000,00, ou seja, menos da metade do valor das despesas. Dentre estes, boa parte não foi aceita em face de não conterem clara identificação, incluindo-se os pagamentos a diversas pessoas físicas, cujos vínculos comerciais ou contratuais de prestadores de serviços ou empregados não foram expostos nos autos. Também não foram aceitos recibos de anos-calendário diversos a 2003 (2002 e 2004), objeto do Auto de Infração impugnado, documentos ilegíveis, relatórios internos juntados como prova de pagamento e valores sem os respectivos comprovantes.

Além disso, a escrituração contábil e fiscal faz prova em favor da contribuinte, desde que lastreada em documentação hábil e idônea. Não há como se acatar a alegação de que a escrituração de despesas de mais de R\$ 8.000.000,00 seja considerada regular apresentados documentos que comprovam valor menor que R\$ 3.000.000,00. E a conservação desses documentos é dever da contribuinte, enquanto não prescritas as ações que neles se baseiam, não se cogitando também de exigência de prova impossível.

Nesse sentido, com grande precisão e clareza, indicou a decisão de piso a legislação pertinente:

22. Destaque-se que a contribuinte que efetuou a apuração do **IRPJ** e da CSLL pelo lucro real, estava obrigada a manter escrituração regular, nos termos da legislação fiscal e comercial. Nesse sentido, assim dispõe o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99 — Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999):

CAPÍTULO II - ESCRITURAÇÃO DO CONTRIBUINTE

Seção I - Dever de Escriturar

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

(...)

Seção II - Livros Comerciais

Art. 257. A pessoa jurídica é obrigada a seguir ordem uniforme de escrituração, mecanizada ou não, utilizando os livros e papéis adequados, cujo número e espécie ficam a seu critério (Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969, art. 12).

Livro Diário

Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º 2).

(...)

Livro Razão

Art. 259. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação (Lei n 2 8.218, de 1991, art. 14, e Lei n 2 8.383, de 1991, art. 62).

(...)

§1º A escrituração deverá ser individualizada, obedecendo a ordem cronológica das operações.

(..)

Seção III- Livros Fiscais

Art. 260. A pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverá possuir os seguintes livros (Lei nº 154, de 1947, art. 22, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 48, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 82 e 27):

I - para registro de inventário;

II - para registro de entradas (compras);

III - de Apuração do Lucro Real-LALUR;

IV - para registro permanente de estoque, para as pessoas jurídicas que exercerem atividades de compra, venda, incorporação e construção de imóveis, loteamento ou desmembramento de terrenos para venda;

V - de Movimentação de Combustíveis, a ser escriturado diariamente pelo posto revendedor.

(...)

Livro de Apuração do Lucro Real

Art. 262. No LALUR, a pessoa jurídica deverá (Decreto-Lei n 2 1.598, de 1977, art. 8º, inciso I):

I - lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração;

II - transcrever a demonstração do lucro real;

III - manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subsequentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral, com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial;

Seção IV- Conservação de Livros e Comprovantes

Art.264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 42).

§3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37).

[...]

24. E a Resolução CFC no 563/83, que aprovou a NBC T 2.1 — Das Formalidades da Escrituração, assim estipula, quanto ao lançamento contábil:

NBC T2 — DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

NBC T 2.1 - DAS FORMALIDADES DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

2.1.1 — A Entidade deve manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico.

2.1.2 A escrituração será executada:

a) em idioma e moeda corrente nacionais;

b) em forma contábil;

c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;

d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens;

e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos. (grifos acrescidos)

25. Por outro lado, o Código Tributário Nacional — CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreveu a observância da guarda dos documentos que acobertam a escrituração, nos seguintes termos:

Art. 195 — (omissis)

Parágrafo único — os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

26. Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 40 do Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal do artigo 210 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 (RIR/94):

Art. 4º. O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

27. Tal determinação legal também se encontra no artigo 264, do RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1.999), a saber:

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

28. Conforme enfatizado pela autoridade fiscal, para que as despesas sejam dedutíveis, não basta escriturá-las, indicando que elas foram contratadas, assumidas ou pagas. É necessário, principalmente, comprovar que correspondem a bens e serviços efetivamente recebidos e que tais bens e serviços eram necessários, normais e usuais na atividade da empresa, comprovação essa que o simples demonstrativo apresentado não dá qualquer suporte ou efetividade.

Como visto, na primeira diligência já havia sido considerado como partida o valor de R\$ 8.511.309,73 (despesas efetivamente declaradas em DIPJ) e considerado o valor de R\$ 98.924,63 de despesas indedutíveis como reconhecido pela recorrente.

Compensação de prejuízos fiscais.

É aduzido, ainda, que a "fiscalização considerou apenas o prejuízo declarado pela recorrente relativo ao próprio ano calendário de 2003 para compensar com o montante da glosa efetuada, deixando de considerar o prejuízo fiscal acumulado de anos anteriores, da ordem de R\$ 44.863.317,28, do qual tinha conhecimento".

Compulsando-se os autos, verifica-se às fls. 114 e 117 (extratos SAPLI) que havia, naquela ocasião, saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL.

Ocorre que o pedido só foi veiculado no Recurso Voluntário. Na impugnação (fl. 123) essa matéria não havia sido alegada.

Dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532/97)

Além disso, o artigo 16, inciso III, desse mesmo diploma, estipula que a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Em plena sintonia com tal preceito normativo processual, o art. 17 dispõe de forma hialina que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante será considerada como não impugnada.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pela Lei nº 8.748/93)*

As disposições do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972 espelham, no Processo Administrativo Fiscal, o princípio processual da impugnação específica retratado no art. 302 do Código de Processo Civil:

Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:

I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;

II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;

III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.

Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.

Da interpretação conjunta dos dispositivos do Decreto nº 70.235/1972 e do Código de Processo Civil, deflui que o impugnante carrega o ônus da impugnação específica, a ser levada a efeito no momento processual apropriado, no caso, no prazo de defesa assinalado na legislação.

Dessa forma, relativamente à matéria específica não expressamente contida na impugnação, ocorre a preclusão processual, não podendo ser alegada originariamente em grau de Recurso Voluntário.

O Recurso Voluntário presta-se para expressar, no curso do processo, a inconformidade do sucumbente em face de decisão proferida pelo órgão julgador *a quo* que lhe tenha sido desfavorável, buscando sua reforma.

O efeito devolutivo do recurso não implica a revisão integral do lançamento pela instância superior, mas, tão-somente, a devolução das matérias decididas pelo órgão *a quo*, as quais poderão ser revisadas pelo Colegiado *ad quem*. Todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

Demais disso, a compensação de prejuízos fiscais é faculdade do contribuinte, que pode exercer esse direito a qualquer tempo, nos termos do artigo 15 da Lei nº 9.065/1995, o que, inclusive, pode ter ocorrido, com o esgotamento de todo o saldo.

Juros sobre multa.

Protesta a recorrente pela inaplicabilidade dos juros Selic sobre a multa de ofício

No que tange à matéria, esta 1ª Turma Ordinária, com base no artigo 43 da Lei nº 9.430/1996 e nos artigos 113 e 161, ambos do CTN, tem se inclinado pela validade dessa incidência, conforme Acórdão nº 1201-001.579, cuja ementa, naquilo que diz respeito ao ponto aqui tratado, tem a seguinte redação:

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de ofício integra a obrigação tributária principal e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência de juros de mora.

Constou do voto condutor da referida decisão:

Do exposto podemos concluir que há disposição expressa para a cobrança de juros sobre multas, porque incluídas no conceito de crédito tributário, e que a taxa aplicável à espécie é a referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.

Portanto, com base nesses fundamentos, não pode ser acolhida a pretensão da recorrente.

Tributação reflexa. CSLL.

Aplica-se à CSLL o mesmo entendimento esposado para o IRPJ, ante à similitude dos motivos para o lançamento e daqueles relativos ao IRPJ, assim como das razões do recurso voluntário.

Conclusão.

Em face do exposto, conheço do recurso para REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, DAR-LHE provimento parcial, nos termos das diligências efetuadas, reconhecendo-se como partida das glosas de despesas o valor de R\$ 8.511.309,73 e a exclusão de R\$ 98.924,63 de despesas não dedutíveis reconhecidas pela recorrente (primeira diligência) e, também, a exclusão de R\$ 2.388.543,66 de despesas dedutíveis devidamente comprovadas (segunda diligência).

(assinado digitalmente)
Paulo Cezar Fernandes de Aguiar