



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

Processo nº 13807.009212/00-10
Recurso nº 161.343 Voluntário
Acórdão nº **1102-001.254 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de novembro de 2014
Matéria IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS.
Recorrente ARLIQUIDO COMERCIAL LTDA. (nova razão social de AIR LIQUID DO BRASIL S.A.)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1995

DESISTÊNCIA PARCIAL EXPRESSA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece das alegações recursais no tocante à parte das exigências com relação às quais houve expressa manifestação de desistência do recurso interposto.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1995

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

É legítima a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre o valor da multa de ofício proporcional, não paga no seu vencimento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1995

QUEBRAS E PERDAS RAZOÁVEIS DE ESTOQUES

São admitidas como custo, as quebras e perdas ocorridas na produção, quando razoáveis, em face da natureza do bem e da atividade da empresa.

DESPESAS OPERACIONAIS NÃO COMPROVADAS. DESPESAS DE PEQUENO VALOR. ÔNUS DA PROVA. LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE.

Ao fisco incumbe o ônus de provar o fato constitutivo do seu direito, e ao contribuinte o de provar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo daquele direito. O fato de se tratar de despesas de pequeno valor e/ou de ter a recorrente comprovado a maior parte das despesas não elide a necessidade de sua comprovação com documentos hábeis e idôneos. Não comprovado o estorno contábil de despesas lançadas em duplicidade,

mantém-se a sua glosa como despesas não comprovadas. Exclui-se do valor tributável as parcelas comprovadas no curso do processo.

DESPESAS OPERACIONAIS COMPROVADAS DOCUMENTALMENTE APENAS NO CURSO DA FASE LITIGIOSA DO PROCESSO. INDEDUTIBILIDADE.

Quando o sujeito passivo logra apresentar documentos, relativos a despesas que foram glosadas por falta de comprovação, somente na fase litigiosa do processo, é lícito ao fisco, quando instado a analisar tais documentos em sede de impugnação, eventualmente arguir a desnecessidade da despesa, ou a sua indedutibilidade por outras razões, pois a apresentação do documento constitui fato novo a respeito do qual o fisco não tinha conhecimento quando da autuação, e não permiti-lo consistiria em indevido benefício ao contribuinte infrator. Por outro lado, ao contribuinte deve ser resguardado o direito a se defender plenamente das novas acusações que venham a eventualmente ser feitas.

DESPESAS OPERACIONAIS. NECESSIDADE DAS DESPESAS.

Exclui-se do valor tributável as parcelas relativas às despesas cuja efetividade e necessidade foram comprovadas no curso do processo.

DESPESAS OPERACIONAIS. MULTAS ADMINISTRATIVAS.

Não são dedutíveis as multas por infrações a normas de natureza não tributária.

BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESAS. GLOSA. CORREÇÃO MONETÁRIA. DEPRECIAÇÃO.

Os bens e direitos ativáveis devem ser considerados como se estivessem escriturados em conta do ativo permanente, sendo cabível, além da glosa da despesa, também o lançamento da correção monetária eventualmente incidente sobre estes mesmos bens, contudo, há que ser reconhecido, igualmente, o direito à dedução, nos valores lançados, da correspondente depreciação.

DESPESAS OPERACIONAIS. CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES.

As despesas com doações e contribuições que configurem mera liberalidade não atendem aos requisitos de necessidade e são indedutíveis do lucro real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1995

TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE.

Aplica-se à CSLL, no que couber, o disposto em relação ao IRPJ exigido de ofício com base na mesma matéria fática e elementos de prova.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS.

A glosa de despesas que não se revestem dos requisitos da legislação comercial e fiscal, afeta o resultado do exercício e, conseqüentemente, a base de cálculo da CSLL. Despesas não comprovadas, lançadas em duplicidade, ou relativas a bens que deveriam ter sido objeto de lançamento no ativo permanente para posterior depreciação, dentre outras, constituem exemplos

de despesas que geram reflexo na apuração da CSLL devida. Não precisam ser adicionadas, para efeito da base de cálculo da contribuição, as despesas simplesmente indedutíveis para fins do imposto de renda, quando, de acordo com a legislação comercial, constituam efetivamente despesa para a empresa, a menos que haja previsão legal específica para a CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, conhecer parcialmente do recurso interposto e, na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, para: (i) cancelar a exigência fiscal a título de omissão de receitas; (ii) cancelar parcialmente a exigência fiscal a título de despesas não comprovadas, no valor tributável de R\$ 19.500,00; (iii) cancelar parcialmente a exigência fiscal a título de despesas não necessárias, no valor tributável de R\$ 5.500,00; (iv) cancelar parcialmente a exigência fiscal a título de bens de natureza permanente deduzidos como despesas, na proporção do direito reconhecido à depreciação incidente sobre estes bens, conforme detalhado no voto; (v) cancelar parcialmente a exigência fiscal reflexa de CSLL, no valor tributável de R\$ 993,12, correspondente à despesa considerada indedutível da base de cálculo do IRPJ, vencidos os conselheiros José Evande Carvalho Araujo e Ricardo Marozzi Gregório, que divergiram somente com relação ao item 'v', para manter a exigência reflexa de CSLL.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé – Presidente e Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto, e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

Por se tratar de processo antigo — cujo controle é feito em papel, nada obstante tenha sido digitalizado — a numeração de folhas utilizada no presente relatório e voto corresponde à numeração física, e não à digital.

Trata-se de recurso voluntário interposto por ARLIQUIDO COMERCIAL LTDA. contra acórdão proferido pela 5ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo-I/SP, que julgou parcialmente procedente a impugnação contra o lançamento de ofício efetuado.

Contra o contribuinte em epígrafe foram lavrados autos de infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, e do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, relativos ao ano calendário 1995.

Conforme o Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 877 a 882, foram constatadas pela fiscalização as seguintes irregularidades, as quais reproduzo conforme descritas no relatório da decisão recorrida:

OMISSÃO DE RECEITAS – DIFERENÇA DE ESTOQUE - AJUSTE DE INVENTÁRIO

A contribuinte contabilizou como custo, a título de Acerto de Inventário (contas 8635.XXXXX, 8636.XXXXX e 8637.XXXXX) o valor de R\$ 725.633,97 (fl. 76).

Intimada a comprovar, com documentação hábil e idônea, a efetividade, a necessidade e a vinculação de tais gastos, a demonstrar o cálculo do referido valor, e a justificar tal lançamento (fls. 82, 110 e 124), a contribuinte apresentou as respostas de fls. 83 a 109, 111 a 120, e 130, não logrando, entretanto, êxito em explicar tal lançamento, amparado em documentação hábil e idônea. Na resposta de fls. 111 a 120, somados os totais das supracitadas contas (fls. 117 e 118), obtém-se o valor de R\$ 725.633,97, mas a contribuinte não esclarece como os valores foram calculados. Na resposta de fl. 130 consta que as variações de estoque são ajustadas para mais (a débito da conta 8636), ou para menos (a crédito da conta 8635), sendo determinado o custo médio do estoque (a débito ou a crédito da conta 8637).

Tal fato caracteriza omissão de receitas, no montante de R\$ 725.633,97, uma vez que o valor apropriado como custo, referente à diferença de estoque não foi comprovado.

GLOSA DE CUSTOS – DUPLICIDADE DE LANÇAMENTOS

A contribuinte contabilizou algumas despesas, relativas às filiais Jaguaré (julho/95), Varginha (julho/95), Santos (julho/95), Taubaté (julho/95), Canoas (julho/95), e Curitiba (dezembro/95), mais de uma vez, conforme Demonstrativo Consolidado de Custos ou Despesas do Diário (fls. 883 a 891). A tabela a seguir sintetiza a infração.

Filial	Despesa (R\$)	Nº vezes	Excesso (R\$)
Jagaré	1.317,97	2	1.317,97
Varginha	1.095,75	2	1.095,75
Santos	4.068,49	2	4.068,49
Taubaté	556,29	2	556,29
Canoas	209.615,17	5	838.460,68
Curitiba	28.177,56	2	28.177,56
Total a ser glosado			873.676,74

CUSTOS E/OU DESPESAS NÃO COMPROVADOS

A contribuinte deixou de apresentar documentação hábil e idônea que comprovasse alguns lançamentos de custos / despesas, conforme Demonstrativo Consolidado de Custos ou Despesas do Diário (fls. 892 a 926). A tabela a seguir sintetiza a infração.

Conta	Despesa (R\$)
Condução Local	61.722,03
Viagens e Estadias	167.680,11
Passagens Internas	84.054,91

Viagens ao Exterior	22.354,70
Ajuda de Custo	62.899,83
Transporte para Vendas	176.786,58
Transporte para Transferência	419.768,54
Outros Transportes	462.574,34
Donativos e Liberalidades	38.021,47
Conservação	339.790,23
Total de custos/despesas não comprovados	1.835.652,74

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS

Foram glosados, por serem considerados desnecessários, custos e despesas lançados nas contas a seguir discriminadas:

Conta	Despesa (R\$)
Viagens e Estadias	6.562,31
Passagens Internas	19.792,53
Outros Transportes	1.136,30
Conservação	5.500,00
Total de custos/despesas não necessários	32.991,14

Os gastos acima foram considerados desnecessários pois tratava-se de:

a) Viagens e Estadias: gastos com passagens e/ou hospedagens de pessoa que não pertencia ao quadro de funcionários da empresa no momento do desembolso (fls. 45 a 60); gastos com passagens e/ou hospedagens de cônjuge e filhos de empregado da empresa;

b) Passagens Internas: gastos com passagens de pessoa que não pertencia ao quadro de funcionários da empresa no momento do desembolso (fls. 45 a 60); gastos com passagens de cônjuge de empregado da empresa;

c) Outros Transportes: gastos com mudança de funcionário, não sendo comprovado que houve a transferência para outra filial da empresa;

d) Conservação: gastos com reforma de apartamento de pessoa que não pertencia ao quadro de funcionários da empresa no momento do desembolso (fls. 45 a 60).

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESAS

Do total contabilizado como custo a título de Conservação, R\$ 300.164,42, referente a máquinas, equipamentos e componentes e suas respectivas instalações, cessão de direito de uso de softwares, material e mão-de-obra utilizados em reforma de tanque (fls. 323 a 442) foram deduzidas indevidamente como despesas, pois bens de vida útil superior a um ano ou custo unitário de aquisição superior a 394,13 UFIR (artigo 244 do RIR/94) devem ser contabilizados no Ativo para posterior correção monetária.

CORREÇÃO MONETÁRIA - BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESAS

Por se tratar de bens que deveriam ter sido contabilizados no Ativo, os diversos itens supracitados, cujo valor total é de R\$ 300.164,42, deveriam ter sido corrigidos monetariamente, sendo o saldo credor tributável.

A fiscalização procedeu à correção monetária dos bens separadamente das demais contas escrituradas, conforme Demonstrativo de Correção Monetária de Bens de Natureza Permanente Deduzidos como Despesas (fls. 927 a 930), resultando saldo credor de R\$ 22.751,80.

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – DONATIVOS E LIBERALIDADES

Do total contabilizado como custo e/ou despesa a título de Donativos e Liberalidades, R\$ 1.876,85 foram considerados não dedutíveis.

A contribuinte alegou tratar-se de contribuições e doações amparadas no artigo 306 do RIR/94.

Tendo a contribuinte apurado Resultado Operacional negativo (fl. 29), tal valor deveria ter sido adicionado, na apuração do lucro real.

Inconformado com os lançamentos, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 960 a 983) alegando, em síntese, o seguinte, ainda conforme o relatório da decisão recorrida:

ESCLARECIMENTOS INICIAIS

A totalidade do Auto de Infração refere-se a glosa de despesas, de naturezas diversas, incorridas no ano-calendário de 1995, as quais não teriam sido comprovadas pela impugnante, quando da fiscalização realizada em suas dependências.

É oportuno esclarecer que a impugnante, no ano-calendário de 1995, procedeu à descentralização de sua contabilidade, sendo certo que, em decorrência desse fato, diversos documentos pertinentes às despesas glosadas estão em seus estabelecimentos espalhados por todo o país.

Além disso, os lançamentos contábeis questionados pela fiscalização estão lastreados em milhares de documentos, não conseguindo a impugnante localizar a totalidade dos comprovantes.

Isso demonstra a necessidade de que seja deferida a realização de perícia contábil, o que se requer desde já, bem como que a impugnante seja permitido trazer novos documentos aos autos, através do que a verdade material será atingida.

OMISSÃO DE RECEITAS – DIFERENÇA DE ESTOQUE - AJUSTE DE INVENTÁRIO

Conforme consta nos esclarecimentos prestados à fiscalização em decorrência do Termo de Intimação Fiscal nº 12 (fls. 124 e 130), a impugnante, ao final do ano-calendário de 1995, avaliou as mercadorias e matérias primas constantes em seus estoques com base em inventário físico, registrando-as em sua contabilidade pelo custo médio das aquisições.

Os ajustes de inventário, decorrentes da adoção dessa sistemática, estão lastreados em controles físicos que foram efetuados mensalmente por filial, sendo

que, no encerramento do ano-calendário de 1995, tais ajustes foram registrados no inventário final.

A título de exemplo, confira-se as listagens (relatórios de contagem e variação do inventário) elaboradas no ano de 1995 em algumas de suas filiais (docs. 2 a 11, fls. 1005 a 1108).

Deve-se ressaltar, no entanto, que a impugnante possui nos arquivos de suas filiais milhares de listagens e relatórios iguais aos que estão anexados à presente defesa, sendo que foi impossível localizar a diferença glosada pela fiscalização no prazo para a apresentação da defesa.

Além, disso, conforme se observa pelo demonstrativo juntado à presente defesa (doc. 12, fl. 1109), o Auditor Fiscal, ao calcular o IRPJ, considerou a título de prejuízos a compensar apenas o valor de R\$ 3.067.113,69. Assim, a fiscalização não deduziu do prejuízo fiscal da impugnante o valor de R\$ 725.633,97, correspondente à exigência fiscal relativa aos ajustes de inventário.

Ocorre que consta na Ficha 7 – Demonstrativo do Lucro Real - PJ em Geral – de sua declaração de rendimentos (doc. 13, fls. 1110 a 1130) que a impugnante, no ano-calendário de 1995, apurou prejuízo fiscal de R\$ 3.971.945,66, suficiente para absorver a totalidade do valor (R\$ 3.792.747,66) que foi objeto de lançamento de ofício, abrangendo, inclusive, os valores relativos ao inventário.

Por esta razão também é indevida a exigência dos juros de mora e da multa de ofício, calculados sobre o crédito tributário lançado.

GLOSA DE CUSTOS – DUPLICIDADE DE LANÇAMENTOS

Em virtude da descentralização de sua contabilidade (os registros contábeis passaram a ser efetuados pelas filiais e consolidados na matriz, no encerramento do período), e de escusável lapso funcional, a impugnante efetuou, mais de uma vez, alguns lançamentos das despesas de suas filiais, na conta de resultado consolidado no Livro Diário Geral.

No entanto, a exigência fiscal é indevida, uma vez que a fiscalização não atentou para o fato de que a impugnante procedeu aos estornos dos valores lançados em duplicidade, conforme pode-se observar pela confrontação entre os valores constantes no Termo de Fiscalização e o Anexo 2, referente à filial de Canoas, a seguir sintetizados:

Ocorrência	Estorno
4 lançamentos de R\$ 74.394,93	doc.14
4 lançamentos de R\$ 956,37	pelo valor total, de R\$ 3.825,48 (doc.15)
4 lançamentos de R\$ 6.849,25	pelo valor total, de R\$ 27.397,00 (doc.15)
4 lançamentos de R\$ 14.724,63	pelo valor total, de R\$ 58.898,52 (doc.15)
4 lançamentos de R\$ 12.276,67	pelo valor total, de R\$ 49.106,68 (doc.15)
4 lançamentos de R\$ 9.915,97	pelo valor total, de R\$ 39.663,88 (doc.15)
4 lançamentos de R\$ 8.790,97	pelo valor total, de R\$ 35.163,88 (doc.15)
outros lançamentos, totalizando R\$ 362.825,52	estorno efetuado pelo seu valor líquido (doc. 16)

Do mesmo modo que algumas despesas foram lançadas em duplicidade, a impugnante também efetuou o lançamento em duplicidade de algumas receitas de

suas filiais, conforme se observa pelo quadro de “conciliação de fornecedores” (doc. 17).

O estorno das despesas (R\$ 326.825,52) e das receitas (R\$ 288.936,23) foi realizado através de um único lançamento, no valor da diferença apurada (R\$ 211.241,86).

As despesas lançadas em duplicidade relativas às outras filiais mencionadas no Termo de Fiscalização também foram estornados. Porém tal fato deve ser provado através de perícia contábil, uma vez que, em virtude da ausência de tempo hábil e do imenso volume de documentos existentes, os respectivos lançamentos contábeis não foram localizados.

Além disso, caso o raciocínio do Auditor Fiscal estivesse correto, a contabilidade da impugnante deveria apresentar saldo credor nas contas de seu passivo. Isso porque, se a impugnante tivesse efetuado indevidamente lançamentos a débito das contas de despesas de suas filiais, e não tivesse procedido ao estorno dos mesmos, teria registrado a contrapartida de tais lançamentos em contas de seu passivo, gerando um “passivo fictício”.

Ressalte-se que a fiscalização não constatou, em momento algum, a existência de obrigações no passivo da impugnante cuja exigibilidade não tenha sido comprovada.

Assim, a exigência fiscal não deve prevalecer, uma vez que decorre da análise parcial de alguns lançamentos contábeis realizados pela impugnante em seu Livro Diário Geral.

CUSTOS E/OU DESPESAS NÃO COMPROVADOS

A contribuinte esclarece, às fls. 966 a 973, a natureza das despesas e relaciona os documentos comprobatórios, conforme tabela a seguir.

Conta	Documentos
Condução Local	Anexos 3.1.A e 3.1.B, e docs. 18 a 36
Viagens e Estadias	Anexos 3.2.A, 3.2.B, 3.2.C e 3.2.D, e docs. 37 a 125
Passagens Internas	Anexo 3.3, e docs. 126 a 130
Viagens ao Exterior	Anexos 3.4.A e 3.4.B, e docs. 131 a 135
Ajuda de Custo	Anexos 3.5.A, 3.5.B e 3.5.C, e docs. 136 a 203
Transporte para Vendas	Anexo 3.6, e docs. 204 a 208
Transporte para Transferência	Anexos 3.7.A e 3.7.B, e docs. 209 a 268
Outros Transportes	Anexos 3.8.A e 3.8.B, e docs. 269 a 349
Donativos e Liberalidades	Anexos 3.9.A e 3.9.B, e docs. 349.A a 349.S
Conservação	Em virtude da enorme quantidade de documentos existentes, a impugnante não localizou a correspondente documentação, e protesta pela posterior juntada de documentos e pela realização de perícia contábil

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS

Viagens e Estadias

Trata-se de despesas com viagens e hospedagens de pessoas que integravam e integram o quadro de funcionários da impugnante, conforme pode-se observar através da comparação entre as faturas emitidas pela World Streem Turismo Ltda. (docs. 350 a 365) e a relação emitida pelo departamento de RH da filial de Curitiba (doc. 366).

Passagens Internas

Trata-se de gastos com pessoas que integravam e integram o quadro de funcionários da impugnante.

Em virtude da enorme quantidade de documentos existentes, a impugnante não localizou a correspondente documentação, e protesta pela posterior juntada de documentos e pela realização de perícia contábil.

Outros Transportes

Trata-se de gastos com mudanças de funcionários da impugnante, em decorrência de transferência para outra filial.

Em virtude da enorme quantidade de documentos existentes, a impugnante não localizou a correspondente documentação, e protesta pela posterior juntada de documentos e pela realização de perícia contábil.

Conservação

Em meados de 1983, a impugnante contratou o Sr. Yves Marcel Troadec, de nacionalidade francesa, para trabalhar no Brasil, tendo sido ajustado entre as partes que todas as despesas de moradia daquela pessoa seriam de responsabilidade de impugnante, inclusive aquelas decorrentes do término do contrato de locação do apartamento (docs. 367 a 370).

Diante disso, cabia à impugnante realizar as reformas que se fizessem necessárias para que o imóvel, quando de sua devolução, estivesse nas mesmas condições do início da vigência do contrato de locação (doc. 367).

O Sr. Troadec desligou-se da empresa no final de 1994, porém permaneceu durante mais alguns meses no apartamento (doc. 368), desocupando-o apenas no final de 1995 (doc. 369). Por essa razão as despesas com a conservação do imóvel, assumidas pela impugnante quando da contratação do Sr. Troadec, somente vieram a ser por ela incorridas em 1995.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESAS

A jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes tem entendido que cabe à fiscalização comprovar o efetivo acréscimo da vida útil do bem, sob pena de ser inconsistente o lançamento tributário.

Assim, a exigência fiscal não pode prevalecer, uma vez que o Auditor Fiscal deixou de comprovar que as reformas dos tanques resultaram em aumento de vida útil dos bens do ativo da impugnante.

CORREÇÃO MONETÁRIA - BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESAS

Se a glosa realizada estivesse correta, a fiscalização deveria ter, obrigatoriamente, deduzido daquele valor as parcelas correspondentes aos percentuais de depreciação, conforme pacífico entendimento jurisprudencial.

Assim sendo, ainda que seja mantida a glosa dos valores que supostamente deveriam ter sido ativados, o cálculo do IRPJ deve ser refeito, levando-se em consideração as taxas de depreciação aplicadas sobre os custos dos bens que foram glosados.

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – DONATIVOS E LIBERALIDADES

Conforme item 7.1 do Termo de Verificação Fiscal, o Auditor Fiscal entendeu que, devido à impugnante ter apurado resultado operacional negativo, não caberia qualquer dedução a título de doações.

O disposto no artigo 306 do RIR/94, fundamento legal desse item da autuação, no entanto, é inaplicável ao presente caso.

O gastos incorridos pela impugnante referem-se a contribuições a entidades de classe e outras contribuições, que não se enquadram nas relacionadas nos artigos 304 e 305 do RIR/94.

Nesse sentido, confira-se as anexas ordens de pagamento (Anexo 7.1, docs. 371 a 375). Protesta, ainda, a impugnante pela posterior juntada de documentos, bem como pela realização de perícia contábil.

O lançamento fiscal relativo ao IRPJ não reúne as mínimas condições de prosperar. Conseqüentemente, também devem ser cancelados os lançamentos tributários relativos aos tributos decorrentes (CSLL, IRRF, PIS e COFINS).

A EXIGÊNCIA DO IRRF

Ainda que fosse possível sustentar a procedência da exigência fiscal relativa ao IRPJ, nenhuma base legal existiria para a cobrança do IRRF.

A base legal da exigência do IRRF é o artigo 739 do RIR/94, cujo fundamento é o artigo 44 da Lei nº 8.541/92.

Ocorre que os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 (e, conseqüentemente, o artigo 739 do RIR/94) foram expressamente revogados pelo artigo 36 da Lei nº 9.249/95.

A Lei nº 9.249/95, deixando de considerar automaticamente distribuídas aos sócios das pessoas jurídicas a diferença verificada na determinação dos resultados da empresa que implique redução indevida do lucro líquido, deixou de definir esse fato como infração. Assim, há que se aplicar ao caso o artigo 106, inciso II, alínea “a”, do CTN.

O Conselho de Contribuintes já se manifestou sobre essa questão, no mesmo sentido defendido pela impugnante.

Mesmo se o artigo 44 da Lei nº 8.541/92 pudesse ser aplicável aos fatos ocorridos em 1995, não seria aplicável ao presente caso, pois a infração, por sua natureza, não autoriza a presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos sócios.

Essa condição é reconhecida pela jurisprudência e pelo próprio Fisco, através do Parecer Normativo CST nº 20/84.

No presente caso não se vislumbra qualquer indício, ou qualquer possibilidade lógica, de que tenham sido transferidos recursos da impugnante para seus sócios.

A EXIGÊNCIA DA CSLL

Ainda que ocorresse a alegada infração, nenhuma base legal existiria para a cobrança da CSLL. O enquadramento legal constante do Auto de Infração (artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88, e artigo 57 da Lei nº 8.981/95) é irrelevante à hipótese fática dos autos, e não autorizam o lançamento reflexo da CSLL.

Ademais, os fundamentos legais das infrações capituladas nos itens 5.1 e 7.1 do Termo de Verificação e Constatação Fiscal – IRPJ aplicam-se exclusivamente para fins de IRPJ.

Por fim, como já mencionado no item anterior, o artigo 43 da Lei nº 8.541/92 foi revogado pela Lei nº 9.249/95, não se justificando a pretensão fiscal, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “a”, do CTN.

A EXIGÊNCIA DO PIS

Ainda que ocorresse a alegada infração, nenhuma base legal existiria para a cobrança do PIS. O enquadramento legal constante do Auto de Infração é inaplicável à hipótese fática dos autos, e não autoriza a presunção de omissão de receitas.

Ademais, como já mencionado nos itens anteriores, o artigo 43 da Lei nº 8.541/92 foi revogado pela Lei nº 9.249/95, não se justificando a pretensão fiscal, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “a”, do CTN.

A EXIGÊNCIA DA COFINS

Ainda que ocorresse a alegada infração, nenhuma base legal existiria para a cobrança da COFINS. O enquadramento legal constante do Auto de Infração é inaplicável à hipótese fática dos autos, e não autoriza a presunção de omissão de receitas.

Ademais, como já mencionado nos itens anteriores, o artigo 43 da Lei nº 8.541/92 foi revogado pela Lei nº 9.249/95, não se justificando a pretensão fiscal, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “a”, do CTN.

CONCLUSÕES E PEDIDO

Ante todo o exposto, requer a impugnante que se julgue improcedente os Autos de Infração do IRPJ e reflexos (CSLL, IRRF, PIS e COFINS), cancelando-se as respectivas exigências fiscais.

Requer também que, caso mantidas as exigências, do cálculo dos juros seja excluída a taxa SELIC, declarada inconstitucional pela Segunda Turma do STJ.

Protesta ainda a impugnante provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente pela juntada de documentos e pela realização de perícia técnica. A impugnante, às fls. 982 e 983, indica perito e formula quesitos.

Por fim, requer que as futuras intimações sejam feitas em nome de seus advogados, constituídos através do anexo instrumento de mandato (fls. 984 e 985), no endereço indicado à fl. 983.

Conforme o despacho de fls. 4.653 a 4.660, tendo em vista que a impugnante trouxe aos autos, junto com as suas alegações, diversos documentos que ainda não haviam sido apreciados pela fiscalização, o processo foi baixado em diligência para que a fiscalização os analisasse, emitindo, ao final, relatório conclusivo, bem como para que intimasse a contribuinte a esclarecer por qual razão surgiu a diferença entre o estoque físico e seus controles contábeis (esclarecer e comprovar se a perda ocorreu na fabricação, no transporte, no manuseio, por deterioração, por obsolescência, etc.), e, ainda, para que a fiscalização esclarecesse os motivos que a levaram a concluir que os bens relacionados com os documentos de fls. 323 a 442 teriam vida superior a um ano, e para que se manifestasse acerca da alegação da contribuinte de que deveriam ter sido deduzidas do valor a ser ativado as parcelas correspondentes aos percentuais de depreciação, efetuando, se fosse o caso, os cálculos correspondentes.

As conclusões da fiscalização constam da Informação Fiscal de fls. 4662 a 4666, assim resumidas na decisão recorrida:

1 - OMISSÃO DE RECEITAS – AJUSTE DE INVENTÁRIO

A contribuinte alega que a diferença apurada decorre de avaliação de estoques, lastreados em controles físicos, anexando alguns relatórios de contagem e variação do inventário.

O argumento é o mesmo já usado anteriormente para justificar a diferença, e também desta vez a contribuinte não demonstra o cálculo do valor, nem apresenta documentos que comprovem essas diferenças, chegando a admitir que “foi impossível localizar a diferença glosada pela fiscalização no prazo para a apresentação da defesa”. As listagens apresentadas a título exemplificativo demonstram a falta de controle dos inventários, sendo que vários itens apresentam variações grandes de quantidades, chegando a mais de 5.000 num só item (fl. 1063).

Quanto à compensação de prejuízos, ocorre que a diferença apurada representa omissão de receita, tributada conforme artigo 43 da Lei nº 8.541/92, com redação dada pela Lei nº 9.064/95.

2 - GLOSA DE CUSTOS – DUPLICIDADE DE LANÇAMENTOS

A empresa apresenta cópia das páginas dos Livros Diários (fls. 1131 a 1133), onde constam os estornos dos valores lançados em duplicidade, referentes à filial Canoas. A fiscalização concorda com a contribuinte que a glosa no valor de R\$ 838.460,68 não procede.

Quanto às demais filiais, não foram apresentadas as comprovações dos lançamentos dos supostos estornos, pelo que a fiscalização entende que deve ser mantida a glosa.

3 - CUSTOS E/OU DESPESAS NÃO COMPROVADOS

3.1 - Condução Local

Do montante glosado (R\$ 61.722,03), cujos documentos não haviam sido apresentados, a contribuinte continuou sem apresentar R\$ 29.678,72 (R\$ 23.728,75 + R\$ 5.949,97), conforme quadros 3.1.A e 3.1.B (fls. 1143 e 1263).

Do que foi apresentado, R\$ 11.000,00 e R\$ 8.500,00 referem-se a prestação de serviços de “Operação Processual de Venda do Ativo Fixo”, sendo que não foi anexado nenhum contrato de prestação de serviços ou outro documento que demonstrasse qual o ativo vendido, se este fazia parte do imobilizado da empresa (quando foi adquirido), e qual o valor total do negócio. Uma das cópias das notas fiscais apresentadas está parcialmente ilegível, sendo que estes valores, que totalizam R\$ 19.500,00, restam ainda incomprovados. E, ainda, o valor de R\$ 993,12 apresentado refere-se a multa do INMETRO (de natureza não compensatória), portanto indedutível.

3.2 - Viagens e Estadias

Do montante glosado (R\$ 167.680,11), cujos documentos não haviam sido apresentados, a contribuinte continuou sem apresentar R\$ 125.496,53 (R\$ 12.965,12 + R\$ 44.216,30 + R\$ 29.379,83 + R\$ 38.935,28), conforme quadros 3.2.A, 3.2.B, 3.2.C e 3.2.D (fls. 1277, 1482, 1788 e 2060).

Do que foi apresentado, R\$ 1.864,58, R\$ 1.207,37, R\$ 1.780,24, R\$ 454,84, R\$ 454,84, referem-se à hospedagem de pessoas que não faziam parte do quadro de funcionários da empresa em 1995 (fls. 45 a 60), nem ficou comprovada a vinculação com a contribuinte, de modo que esses valores, que totalizam R\$ 3.897,29, são considerados não necessários. E ainda o valor de R\$ 550,00, cujo comprovante é um papel manuscrito, não se presta a comprovar a despesa.

Os valores de R\$ 83,08, R\$ 100,90, R\$ 92,23, R\$ 61,22, R\$ 38,62, R\$ 700,00, R\$ 180,00, R\$ 200,00, R\$ 273,60, R\$ 184,32, R\$ 222,94, R\$ 87,36, R\$ 72,56, R\$ 36,80, R\$ 250,00, R\$ 265,32, R\$ 600,00, R\$ 407,70, R\$ 450,22, R\$ 570,22, R\$ 78,67, R\$ 64,84, R\$ 41,22, R\$ 163,98, R\$ 50,38, R\$ 44,30, R\$ 118,71, R\$ 89,85, R\$ 200,00, R\$ 250,00, R\$ 200,00, R\$ 200,00, R\$ 200,00, R\$ 200,00, R\$ 82,85, R\$ 500,00, R\$ 300,00, R\$ 500,00, R\$ 50,00, R\$ 200,00, R\$ 200,00, R\$ 200,00, R\$ 200,00, R\$ 100,00, R\$ 200,00, R\$ 200,00, R\$ 200,00 e R\$ 62,94, que totalizaram R\$ 9.974,83, e são parte de relatórios de despesas que estão desacompanhados das respectivas notas fiscais e/ou comprovação das viagens para as quais foram feitos adiantamentos, restam ainda incomprovados.

3.3 - Passagens Internas

Do montante glosado (R\$ 84.054,91), cujos documentos não haviam sido apresentados, a contribuinte continuou sem apresentar R\$ 19.901,15, conforme quadro 3.3.A (fl. 2256).

Com relação ao valor de R\$ 52.063,55, referente à conta 8521.XXXXX, a contribuinte sequer elaborou o demonstrativo.

3.4 - Viagens ao Exterior

Do montante glosado (R\$ 22.354,70), cujos documentos não haviam sido apresentados, a contribuinte continuou sem apresentar R\$ 9.659,25 (R\$ 3.832,62 + R\$ 5.736,63), conforme quadros 3.4.A e 3.4.B (fls. 2272 e 2349).

3.5 - Ajuda de Custo

Do montante glosado (R\$ 62.899,83), cujos documentos não haviam sido apresentados, a contribuinte continuou sem apresentar R\$ 53.214,24 (R\$ 25.000,00 + R\$ 26.070,40 + R\$ 2.143,84), conforme quadros 3.5.A, 3.5.B e 3.5.C (fls. 2355, 2363 e 2558).

Dos valores de R\$ 497,38, R\$ 170,90, R\$ 66,35, R\$ 65,68, R\$ 91,74, R\$ 112,62, R\$ 600,00, R\$ 140,39, R\$ 300,00, R\$ 81,64, R\$ 84,02, R\$ 94,40, R\$ 200,00, R\$ 200,00, R\$ 200,00, R\$ 200,00, R\$ 200,00, R\$ 200,00, R\$ 200,00, R\$ 37,28, R\$ 48,12, R\$ 200,00, R\$ 200,00, R\$ 45,62, R\$ 31,24, R\$ 104,16, R\$ 78,32, R\$ 200,00, R\$ 200,00, R\$ 200,00, R\$ 64,39, R\$ 30,11, R\$ 93,32, R\$ 45,30, R\$ 68,49, R\$ 69,97, R\$ 132,21, R\$ 123,90, R\$ 87,28, R\$ 133,00 e R\$ 35,53, que totalizaram R\$ 5.933,36, e são parte de relatórios de despesas que estão desacompanhados das respectivas notas fiscais e/ou comprovação das viagens para as quais foram feitos adiantamentos, restam ainda incomprovados.

3.6 - Transporte para Vendas

Do montante glosado (R\$ 176.786,58), cujos documentos não haviam sido apresentados, a contribuinte continuou sem apresentar R\$ 139.812,24, conforme quadro 3.6 (fl. 2573 – quadro está errado).

Do que foi apresentado, R\$ 3.000,00 refere-se a adiantamento de frete, cuja nota fiscal do transporte não foi apresentada, e R\$ 18.423,65 refere-se a conhecimento de transporte de carga desacompanhado da respectiva nota fiscal, restando ambos ainda não comprovados.

3.7 - Transporte para Transferência

Do montante glosado (R\$ 419.768,54), cujos documentos não haviam sido apresentados, a contribuinte continuou sem apresentar R\$ 232.870,04 (R\$ 208.046,41 + R\$ 24.823,63 – quadro está errado), conforme quadros 3.7.A e 3.7.B (fls. 2652 e 3802).

Não foi anexada documentação referente ao valor de R\$ 1.344,00, apesar de constar no quadro 3.7.A (fl. 2652).

3.8 - Outros Transportes

Do montante glosado (R\$ 462.574,34), cujos documentos não haviam sido apresentados, a contribuinte continuou sem apresentar R\$ 125.496,53 (R\$ 293.858,26 + R\$ 50.369,62 - quadro está errado), conforme quadros 3.8.A e 3.8.B (fls. 3852 e 4343).

Do que foi apresentado, R\$ 11.937,45 refere-se à mudança de pessoa que não fazia parte do quadro de funcionários da empresa em 1995 (fls. 45 a 60), nem ficou comprovada a vinculação com a contribuinte, sendo considerados desnecessários.

Não foi anexada documentação referente ao valor de R\$ 1.277,40, apesar de constar no quadro 3.8.A (fl. 3851).

3.9 - Donativos e Liberalidades

Do montante glosado (R\$ 38.021,47), cujos documentos não haviam sido apresentados, a contribuinte continuou sem apresentar R\$ 3.436,59 (R\$ 1.449,78 + R\$ 1.986,81 - quadro está errado), conforme quadros 3.9.A e 3.9.B (fls. 4401 e 4484).

Do que foi apresentado, os valores de R\$ 112,01, R\$ 12.705,00, R\$ 924,00, R\$ 1.495,00, R\$ 300,00 e R\$ 200,00, referem-se a despesas com brindes e “função social” (coroa de flores), totalizam R\$ 15.736,01, e, por se tratar de mera liberalidade da empresa, são considerados não necessários.

Os valores de R\$ 400,00, R\$ 83,33 e R\$ 100,00, referem-se a contribuições (corpo de bombeiros e fundação de Araçatuba), totalizam R\$ 583,33, foram gastos por liberalidade da empresa, e, desse modo, também são considerados não necessários.

3.10 - Conservação

Do montante glosado (R\$ 339.790,23), cujos documentos não haviam sido apresentados, a contribuinte continuou sem apresentar os mesmos R\$ 339.790,23.

4 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS

4.1 - Viagens e Estadias

As cópias dos documentos apresentados pela contribuinte à época da fiscalização estão nas fls. 259 a 296.

A empresa não esclareceu a necessidade dos gastos glosados, visto que as pessoas ou não faziam parte do quadro de funcionários, conforme lista apresentada às fls. 45 a 60, ou eram cônjuges e filhos.

Limitou-se a apresentar cópia de outros documentos, que não guardam relação com os valores glosados, e/ou novas cópias dos já apresentados.

4.2 - Passagens Internas

As cópias dos documentos apresentados pela contribuinte à época da fiscalização estão nas fls. 297 a 314.

A empresa não esclareceu a necessidade dos gastos glosados, visto que as pessoas ou não faziam parte do quadro de funcionários, conforme lista apresentada às fls. 45 a 60, ou eram cônjuges e filhos.

Informou que “não localizou a documentação que comprova a necessidade das despesas glosadas”.

4.3 - Outros Transportes

A cópia dos documentos apresentados pela contribuinte à época da fiscalização está na fls. 322.

A empresa não esclareceu a necessidade dos gastos glosados, visto que a transferência de funcionário não foi comprovada.

Informou que “não localizou a documentação que comprova a necessidade das despesas glosadas”.

4.4 - Conservação

As cópias dos documentos apresentados pela contribuinte à época da fiscalização estão nas fls. 349 a 353.

A empresa alegou que se tratava de ex-diretor que “desligou-se no final de 1994, porém permaneceu durante mais alguns meses no apartamento (doc. 368), desocupando-o apenas no final de 1995”.

Desconsiderando o fato de a contribuinte anexar aos autos documento em língua estrangeira sem a respectiva tradução juramentada (fl. 4633), o ex-funcionário saiu da empresa em dezembro/94, e a reforma foi em novembro/95, quase um ano após o desligamento. Embora alegue que a conservação do imóvel fazia parte de acordo com o ex-funcionário, trata-se de liberalidade da empresa, e não guarda relação com a manutenção da fonte produtora de receitas.

5 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESAS - CONSERVAÇÃO

Os bens de natureza permanente que foram deduzidos como despesas (conservação) totalizaram R\$ 300.164,42, e estão discriminados às fls. 927 a 930.

Trata-se de máquinas, equipamentos e componentes novos e suas respectivas instalações, material e mão-de-obra utilizados em reforma de tanque (de aço), que sabidamente têm vida útil superior a um ano ou custo unitário de aquisição superior a 394,13 UFIR (artigo 244 do RIR/94).

Quanto à cessão de direito de uso de softwares, refere-se a programas novos, que são utilizados por vários anos (podem ser reinstalados no caso de algum problema), sendo, portanto, de natureza permanente.

6 - CORREÇÃO MONETÁRIA - BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESAS - CONSERVAÇÃO

Trata-se de correção monetária dos bens do item anterior.

A depreciação, por ser um direito, e não uma obrigação, da contribuinte, deve ser solicitada pela mesma, não cabendo à fiscalização fazê-lo de ofício.

7 - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – DONATIVOS E LIBERALIDADES

Do montante glosado, R\$ 200,00 referem-se a coroa de flores (fl. 315), sendo mera liberalidade.

A empresa alega que os demais gastos (contribuições) não se enquadram dentre as mencionadas nos artigos 304 e 305 do RIR/94, e que, portanto, estariam incluídas no artigo 306 do RIR/94. Se esse for o caso, também não são dedutíveis, conforme PN CSL nº 272/71.

O contribuinte manifestou-se sobre o resultado da diligência, às fls. 4.668 a 4.676, aduzindo, em síntese, o seguinte, ainda conforme o relatório da decisão recorrida:

Inicialmente, a impugnante esclarece que parte dos documentos que dão lastro aos custos / despesas não foi localizada quando da apresentação da impugnação, e somente neste momento está sendo juntada aos autos (docs. 1 a 15).

Omissão de receita – ajuste de inventário

No tocante ao item 1 da Informação Fiscal, a impugnante não logrou localizar documentação adicional, já que os documentos de que dispunha estavam, como de fato estão, espalhados em suas filiais, pelo que, reitera, seja, no mínimo, analisado o conjunto de documentos já juntados aos autos.

Quanto ao pedido alternativo da impugnante, de absorção dessa exigência fiscal pelos prejuízos fiscais apurados no ano-calendário de 1995, há que se observar o argumento da fiscalização - de que não poderia haver a compensação, nos do artigo 43 da Lei nº 8.541/92, com a redação da Lei nº 9.064/95 - não tem sido acolhido pela jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes, a qual tem afirmado que a receita, mesmo que omitida compõe o lucro real. A Câmara Superior de Recursos Fiscais, igualmente, já firmou posicionamento no sentido de que a receita omitida integra o cálculo do lucro real, baseada no fundamento de que, tendo o artigo 43 da Lei nº 8.541/92 nítido caráter punitivo, deve-se aplicar, retroativamente (artigo 106, inciso II, "c", do CTN), a revogação desse artigo pelo artigo 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95.

Condução local (item 3.1)

Nesse item da Informação Fiscal, o agente fiscal alega que a multa do INMETRO, comprovadamente suportada pela contribuinte, não é dedutível, na medida em que sustenta natureza não compensatória (artigo 283, § 5º, do RIR/94).

Contudo, essa multa é penalidade que decorre da legislação administrativa, e não tributária, não se lhe aplicando, portanto, a citada regra de indedutibilidade, possuindo, essa multa a natureza de despesa dedutível.

No mais, a impugnante logrou encontrar novos documentos, que dão suporte às despesas por ela incorridas no tocante à condução local, os quais dão prova da improcedência do lançamento (doc. 1).

Viagens e estadias (item 3.2); Passagens internas (item 3.3); Viagens ao exterior (item 3.4); Transportes para vendas (item 3.6); Transporte para transferência (item 3.7); Outros transportes (item 3.8) e Conservação (item 3.10)

A impugnante traz aos autos novos documentos (docs. 2 a 15), que dão suporte às despesas incorridas a esses títulos.

Donativos e liberalidades (itens 3.9 e 7.1) e Conservação (item 4.4)

Nos itens 3.9 e 7.1 o agente fiscal defende que os custos e/ou despesas com brindes, coroas de flores, contribuições e a moradia de ex-funcionário são indedutíveis, porquanto correspondem a mera liberalidade.

Essa conclusão decorre de interpretação restritiva e da avaliação subjetiva do conceito de despesa necessária.

Tais gastos têm natureza de despesas necessárias, e, como tal, são dedutíveis para fins de apuração do lucro real.

Especificamente quanto aos donativos, a legislação tributária apenas consolidou vedação à sua dedução a partir de 01/01/96, quando entrou em vigor a Lei nº 9.249/95 (artigo 13, inciso VI), inaplicável no ano-calendário de 1995.

Por fim, quanto às despesas no valor de R\$ 1.876,95, referentes a contribuições, o agente fiscal, embora tenha reconhecido a inaplicabilidade, "in casu", do disposto no artigo 306 do RIR/94, invocou o disposto no Parecer Normativo CST nº 272/71, para dar embasamento à alegação de que as contribuições a entidades de classe não são dedutíveis.

Ora, esse entendimento não encontra respaldo legal, porque o RIR/94 nada **dispunha a esse respeito**, prevalecendo, portanto, a regra geral da dedutibilidade da

despesa usual e necessária. Não se pode perder de vista que a orientação do Parecer Normativo CST nº 272/71 foi consolidada sob a égide de legislação pretérita (RIR/66).

Cita a contribuinte decisão do 1º Conselho de Contribuintes (fl. 4673).

Conservação e Correção Monetária de bens permanentes deduzidos como despesas (itens 5 e 6.1)

No item 5.1 da Informação Fiscal, o agente fiscal repisa a fundamentação do Auto de Infração, no sentido de que as despesas com conservação ou teriam acrescido a vida útil em mais de um ano, ou seriam superiores ao limite legal de 394,13 UFIR.

Ocorre que a fiscalização não esclarece em que medida tais despesas teriam aumentado a vida útil dos bens, ou teriam custo unitário de aquisição superior a 394,13 UFIR.

E a regra é no sentido de que, não comprovada pela autoridade administrativa a existência de tais requisitos, as despesas com conservação são dedutíveis. Esse também é o entendimento do 1º Conselho de Contribuintes (fl. 4674).

Quanto à correção monetária dos bens do ativo permanente, a impugnante julga oportuno tecer algumas considerações sobre o item 6.1 da Informação Fiscal (embora acredite que não será mantida a glosa desses custos / despesas).

Não se duvida que o artigo 248 do RIR/94, ao permitir a dedução de parcela da depreciação dos bens do ativo imobilizado, outorgou ao contribuinte um direito, mas isso não significa que a fiscalização não possa fazê-lo de ofício. Tal direito decorre de lei e deve ser aplicado, obrigatoriamente, pela fiscalização, no momento do lançamento de ofício.

Destaque-se que a jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes permite a dedução da depreciação no curso do procedimento fiscal (fl. 4675).

De mais a mais, ainda que assim não fosse, o fato é que a contribuinte exerceu o seu direito de ter deduzida a quota de depreciação, quando, em sede de impugnação, requereu que “o cálculo do IRPJ deve ser feito, levando-se em consideração as taxas de depreciação aplicadas sobre os custos dos bens que foram glosados”.

Dos custos e/ou despesas irrisórias

Quanto aos demais itens da Informação Fiscal, bem assim com relação aos itens cujos custos e/ou despesas não foram demonstrados até a presente data, a impugnante postula que as autoridades julgadoras se atenham não só à verdade material, como também ao princípio da razoabilidade, de modo que pequenos custos e/ou despesas suportados pela contribuinte, porém não comprovados, como os de R\$ 1.136,30 (“outros transportes”, item 4.3), R\$ 1.344,00 (“transporte para transferência”, item 3.7), dentre outros, tenham sua dedução admitida, como vem reconhecendo a jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes, em prol do princípio da razoabilidade.

Pedido

Face ao exposto, a impugnante requer que os novos documentos por ela providenciados (docs. 1 a 15) sejam considerados no julgamento, em atenção ao

princípio da verdade material., e que seja julgado improcedente o presente Auto de Infração.

A 5ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo I decidiu a lide inicialmente por meio do Acórdão nº 16-13.412 (fls. 4.720 a 4.751), considerando o lançamento fiscal procedente em parte, e recorreu de ofício de sua decisão.

O contribuinte também recorreu, aduzindo, entre outras alegações, que a decisão recorrida não levara em consideração nenhum dos documentos juntados pela recorrente após a “Informação Fiscal” (por meio de petição datada de 5.1.2007, em resposta à Intimação n. 3193/2006), os quais revelariam que a recorrente teria comprovado, naquela segunda oportunidade, a efetividade de custos e despesas no valor total de R\$ 445.992,74, e que não haveria nenhum motivo que justificasse a desconconsideração desses documentos pela autoridade julgadora *a quo*.

Na sessão de 16 de dezembro de 2010, esta Turma, por unanimidade de votos, anulou a decisão de piso, por cerceamento do direito de defesa. Em verdade, evidenciou-se que a decisão recorrida provavelmente incorrera em erro, pois fizera referência em seu voto apenas à petição e aos seus correspondentes demonstrativos explicativos de custos ou despesas, entendendo que esta não se teria feito acompanhar de novos documentos, conforme o seguinte excerto daquela decisão, *verbis*:

“Após a diligência fiscal, a contribuinte traz aos autos novos demonstrativos (docs. 1 a 15, fls. 4680 a 4714), porém desacompanhados de novos documentos comprobatórios.”

Entretanto, os documentos em questão encontravam-se em oito volumes anexos ao processo.

Em 05/08/2011 a 5ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo I proferiu nova decisão (Acórdão nº 16-33.075, fls. 4.838 a 4.872), cuja ementa é a seguinte:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995

OMISSÃO DE RECEITAS. AJUSTE DE INVENTÁRIO.

Não justificando ou comprovando a contribuinte a contabilização, como custo, de “Acerto de Inventário”, mantém-se a exigência a título de omissão de receitas.

GLOSA DE CUSTOS. DUPLICIDADE DE LANÇAMENTOS. Comprovando a contribuinte o estorno de parte de lançamentos em duplicidade, exonera-se parcialmente a exigência.

CUSTOS/DESPESAS. COMPROVAÇÃO PARCIAL.

Os custos e as despesas contabilizados pela empresa devem estar comprovados com documentos hábeis e idôneos. Exigência mantida em parte.

CUSTOS/DESPESAS NÃO NECESSÁRIOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não logrando a contribuinte comprovar a necessidade (condição de dedutibilidade) de dispêndios, lançados como custo/despesa, para as atividades da empresa, mantém-se a sua glosa.

GASTOS COM BENS DO ATIVO PERMANENTE E COM MANUTENÇÃO.

Não comprovando a fiscalização que parte dos gastos objeto da autuação subsumem-se às hipóteses de ativação, exonera-se parcialmente a exigência.

CORREÇÃO MONETÁRIA. IMOBILIZAÇÕES.

É tributável a importância correspondente à correção monetária de bens e melhorias classificáveis no ativo permanente que deixou de ser feita.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

O cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC têm previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

DEMAIS TRIBUTOS (CSLL, PIS, COFINS E IRRF). DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.”

Embora a ementa seja a mesma que a do anterior julgamento, o fato é que por meio desta nova decisão foram consideradas comprovadas por aquele colegiado diversas outras despesas que não haviam anteriormente sido.

Cientificado desta decisão em 26/12/2011, conforme AR de fls. 4.876, e com ela inconformado, o contribuinte apresenta recurso a este Conselho, fls. 4.884 a 4.911, no qual alega, em síntese, o que segue.

Reprisa esclarecimento de que, no ano-calendário de 1995, procedeu à descentralização de sua contabilidade, e que, em decorrência desse fato, diversos documentos pertinentes às despesas glosadas encontram-se em seus estabelecimentos espalhados por todo o país, de modo que, a despeito dos incessantes e incansáveis esforços de seus funcionários, não conseguiu localizar a totalidade dos comprovantes dos lançamentos contábeis efetuados.

A seguir, discorre no recurso sobre cada um dos tópicos, na mesma sequência utilizada pela decisão recorrida. Para facilitar a visualização e correspondência, apenas alterei o título do tópico e a numeração utilizada no recurso, para que ficassem idênticos aos utilizados pela fiscalização e decisão recorrida.

1 - OMISSÃO DE RECEITAS – AJUSTE DE INVENTÁRIO

Sobre o tópico, aduz a recorrente que os ajustes relativos ao “Acerto de Inventário” decorrem das perdas verificadas nos estoques, as quais são normais e usuais na atividade da recorrente, qual seja, a fabricação, compra, importação, comercialização, exportação e distribuição de “todos os gases do ar, gases raros e outros, em seus estados líquidos e gasosos, misturas gasosas inclusive acetileno, protóxido de azoto (óxido nitroso),

hidrogênio, gás carbônico e suas misturas, para fins industriais, medicinais e científicos, e a purificação dos mesmos”, e que não é necessário conhecimento técnico para se verificar que a produção, o armazenamento e o transporte de gases, embora atenda a todas as especificações técnicas, implica em perdas.

Conforme se verifica na ficha 04 da DIPJ/1996, o valor total registrado a título de compras de insumos no ano de 1995 é de R\$ 34.101.322,71, enquanto que o valor glosado pela fiscalização soma R\$ 725.633,97, ou seja, os ajustes efetuados pela recorrente representam aproximadamente 2,13% em comparação com o custo total de insumos do ano de 1995, sendo perfeitamente razoável admiti-los.

Ademais, acaso afinal se entenda devida a exigência fiscal relativa à omissão de receitas, o que se admite apenas para fins de argumentação, deve a mesma ser deduzida do prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 1995, na esteira da jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que a receita omitida integra o cálculo do lucro real, baseada no fundamento de que, tendo o artigo 43 da Lei nº 8.541/92 nítido caráter punitivo, deve-se aplicar, retroativamente a revogação deste dispositivo pelo artigo 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95.

2 - GLOSA DE CUSTOS – DUPLICIDADE DE LANÇAMENTOS

Com relação à glosa de custos, por duplicidade de lançamentos, aduz a recorrente que comprovou o estorno da maior parte das despesas glosadas em duplicidade, mais precisamente, 95,97% das despesas glosadas pela fiscalização, uma vez que a totalidade da glosa corresponde a R\$ 873.676,74, dos quais a recorrente logrou demonstrar o estorno de R\$ 838.460,68, correspondentes à filial de Canoas, e que, em circunstâncias como esta, a jurisprudência sempre reconheceu como válida a prova que atinge a maior parte do seu objeto, conforme ementas de decisões do Conselho de Contribuintes que transcreve.

3 - CUSTOS E/OU DESPESAS NÃO COMPROVADOS

3.1 - Condução Local

Com relação às despesas lançadas a título de “Condução Local”, aduz a recorrente que: (i) do total de despesas lançadas a este título, no valor de R\$ 326.144,32, somente uma pequena parcela, de R\$ 61.722,03, não teria sido comprovada pela recorrente, segundo a fiscalização; (ii) a decisão recorrida, embora reconhecendo a existência de documentos que comprovam gastos no valor de R\$ 32.043,31 (e posteriormente, de mais R\$ 1.502,27), não aceitou, deste montante, a dedução de R\$ 11.000,00 e de R\$ 8.500,00, referentes a serviços por ela tomados no período, e de R\$ 993,12 referentes a uma multa do INMETRO, sem contudo fundamentar a manutenção da glosa desses valores; (iii) assim, somente R\$ 48.669,57, ou 14,92% restam sem comprovação, ou, se aceitos como hábeis os documentos nos valores de R\$ 11.000,00, R\$ 8.500,00 e R\$ 993,12, somente 8,64% restariam sem comprovação, o que justifica a dedutibilidade integral dos valores lançados nesta conta; (iv) em qualquer circunstância, a multa do INMETRO não pode ser considerada indedutível, pois se trata de penalidade que decorre de infração da legislação administrativa, e não tributária, não se lhe aplicando, por conseguinte, a regra de indedutibilidade prevista no art. 283, § 5º do RIR/94, ou seja, trata-se de multa dedutível posto que necessária à manutenção da fonte produtora, consoante jurisprudência do Conselho de Contribuintes que transcreve.

3.2 - Viagens e Estadias

Com relação à glosa de despesas com “Viagens e Estádias”, aduz a recorrente que: (i) do total de despesas lançadas a este título, no valor de R\$ 671.838,87, somente R\$ 167.680,11 não teria sido comprovada pela recorrente, segundo a fiscalização; (ii) a decisão recorrida, embora reconhecendo a existência de documentos que comprovam gastos no valor de R\$ 41.472,58, somente aceitou R\$ 30.947,75, sendo o restante, no valor de R\$ 9.974,83, desconsiderado, sob a alegação de que seriam documentos sem valor probante; (iii) a decisão não levou em consideração, contudo, que se trata de despesas de pequeno valor, acerca das quais nem sempre é possível obter os respectivos comprovantes, e que, embora a soma dessas quantias represente R\$ 9.974,83, trata-se de várias despesas de montantes menores, como R\$ 40, R\$ 50, R\$ 60, R\$ 100,00, achegando a R\$ 600,00, de tal forma que os relatórios de despesas juntados aos autos devem servir como prova para fins de dedução; (iv) a decisão recorrida, após a diligência, reconheceu as provas relativas ao montante de mais R\$ 7.651,95, de modo que restam sem comprovação apenas R\$ 119.105,58 *[sic]*; (v) tendo comprovado a maior parte das despesas, deve ser reformada a decisão recorrida, e consideradas dedutíveis as despesas lançadas nesta conta.

3.3 - Passagens Internas

Com relação à glosa de despesas com “Passagens Internas”, aduz a recorrente que: (i) do total de despesas glosadas a este título, no valor de R\$ 84.054,91, a decisão recorrida reconheceu a existência de documentos que comprovam gastos no valor de R\$ 5.512,32, e, após a diligência, de mais R\$ 18.474,94; (ii) contudo, a glosa mantida, no valor de R\$ 60.067,65, não procede, pois se trata de despesas de pequeno valor, acerca das quais nem sempre é possível obter os respectivos comprovantes; (iii) ademais, a glosa mantida corresponde a apenas 7% dos gastos lançados nesta conta, razão pela qual a dedutibilidade de todas as despesas é manifesta.

3.4 - Viagens ao Exterior

Com relação à glosa de despesas com “Viagens ao Exterior”, aduz a recorrente que: (i) do total de despesas glosadas a este título, no valor de R\$ 22.354,70, a decisão recorrida reconheceu a existência de documentos que comprovam gastos no valor de R\$ 12.785,45; (ii) contudo, a glosa mantida, no valor de R\$ 9.569,25, não procede, pois se trata de despesas de pequeno valor, acerca das quais nem sempre é possível obter os respectivos comprovantes; (iii) ademais, a recorrente comprovou a maior parte dos gastos lançados nesta conta, razão pela qual é indubitável a dedutibilidade de todas as despesas.

3.5 - Ajuda de Custo

Com relação à glosa de despesas com “Ajuda de Custo”, aduz a recorrente que: (i) do total de despesas glosadas a este título, no valor de R\$ 62.899,83, a decisão recorrida reconheceu a existência de documentos que comprovam gastos no valor de R\$ 11.662,81, contudo, acatou somente R\$ 5.933,36 *[sic]* como dedutíveis; (ii) contudo, a glosa mantida não procede, pois se trata de despesas de pequeno valor, acerca das quais nem sempre é possível obter os respectivos comprovantes, devendo os relatórios de despesas juntados aos autos servir como prova para fins de dedução.

3.6 - Transporte para Vendas

Com relação à glosa de despesas com “Transporte para Vendas”, aduz a recorrente que: (i) do total de despesas lançadas a este título, no valor de R\$ 2.734.992,62,

somente R\$ 176.786,58 não teria sido comprovada pela recorrente, segundo a fiscalização; (ii) a decisão recorrida reconheceu a existência de documentos comprobatórios, dos quais considerou válidos R\$ 15.550,69 (impugnação) e R\$ 57.778,01 (petição posterior), restando não comprovados somente 3,78% dos valores lançados nesta conta, pelo que deve ser acolhida a dedutibilidade integral das despesas contabilizadas.

3.7 - Transporte para Transferência

Com relação à glosa de despesas com “Transporte para Transferência”, aduz a recorrente que: (i) do total de despesas glosadas a este título, no valor de R\$ 419.768,54, a decisão recorrida acolheu a dedução de R\$ 185.554,50 (impugnação), e de R\$ 25.356,56 (petição posterior), (ii) contudo, com relação os demais documentos apresentados, deve ser desconsiderada a glosa mantida pela DRJ, haja vista tratar-se de despesas de baixo valor, sendo que a quase totalidade restou devidamente comprovada.

3.8 - Outros Transportes

Com relação à glosa de despesas com “Outros Transportes”, aduz a recorrente que: (i) do total de despesas glosadas a este título, no valor de R\$ 462.574,34, a decisão recorrida acolheu a dedução de R\$ 117.068,96 (impugnação), e de R\$ 158.878,92 (petição posterior), (ii) contudo, a glosa mantida não pode subsistir, seja porque se refere a despesas de baixo valor, seja porque a maior parte dessas despesas restou devidamente comprovada.

3.9 - Donativos e Liberalidades

Com relação à glosa de despesas com “Donativos e Liberalidades”, aduz a recorrente que: (i) do total de despesas glosadas a este título, no valor de R\$ 38.021,47, a decisão recorrida acolheu a dedução de R\$ 34.584,88; (ii) contudo, a glosa mantida, de R\$ 3.436,59 não pode subsistir, pois representa apenas 9,04% do total glosado pela fiscalização.

3.10 - Conservação

Com relação à glosa de despesas com “Conservação”, aduz a recorrente que: (i) do total de despesas glosadas a este título, no valor de R\$ 339.790,23, a decisão recorrida acolheu, após a diligência, a dedução de R\$ 41.878,70 [sic]; (ii) tal fato ratifica o quanto pleiteado pela recorrente, uma vez que a parte comprovada por documentos restou integralmente acolhida pelo acórdão recorrido, o que reforça a dedutibilidade dos montantes indicados na planilha já anexada aos autos.

4 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS

4.1 - Viagens e Estadias

Com relação às despesas com “Viagens e Estadias” consideradas indedutíveis, no valor de R\$ 6.562,31, por serem supostamente relativas a passagens e/ou hospedagens de pessoas que não pertenciam ao quadro de funcionários da empresa, ou com cônjuge e filhos de empregados, afirma a recorrente que a exigência está desprovida de qualquer fundamento, pois basta comparar as faturas emitidas pela empresa World Stream Turismo Ltda. (docs. 350 a 365 da impugnação) com a relação emitida pelo departamento de

RH da filial de Curitiba (doc. 366 da impugnação) para verificar que as passagens e hospedagens correspondem a gastos de funcionários da recorrente.

4.3 - Outros Transportes

Com relação às despesas com “Outros Transportes” consideradas indedutíveis, no valor de R\$ 1.136,30, por não ter sido comprovado que a despesa é relativa à mudança de funcionário, em decorrência da transferência para outra filial, afirma a recorrente que, muito embora não tenha de fato localizado a documentação que demonstra a necessidade das despesas glosadas, é preciso considerar que se trata de quantia praticamente irrisória em relação ao valor total comprovado nessa conta, uma vez que a própria fiscalização reconhece, no item 3.8 do TVCF, que foram comprovadas despesas referentes a “Outros Transportes” no valor de R\$ 1.276.116,04.

4.4 - Conservação

Com relação às despesas com “Conservação” consideradas indedutíveis, no valor de R\$ 5.500,00, ao fundamento de corresponderem a “gastos com reforma de apartamento de pessoa que não pertencia ao quadro de funcionários da empresa na ocasião de desembolso”, afirma a recorrente que se trata de despesa decorrente do término do contrato de locação de apartamento alugado para acomodar o diretor Yves Marcel Troadec, de nacionalidade francesa, contratado para trabalhar no Brasil, estando contratualmente ajustado entre as partes que todas as despesas de moradia daquela pessoa seriam de responsabilidade da recorrente, inclusive as decorrentes do término do contrato de locação do apartamento, de modo que se trata de despesa contratualmente assumida, necessária, e, portanto, dedutível.

5 e 6 - BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESAS - CONSERVAÇÃO E CORREÇÃO MONETÁRIA DESTES BENS

Sobre o tópico, aduz a recorrente que: (i) do total de R\$ 300.164,42 considerados indedutíveis pela fiscalização, a decisão recorrida cancelou R\$ 171.000,00, correspondentes às reformas dos tanques da recorrente, e manteve a glosa de R\$ 129.164,42, referente aos demais bens que realmente deveriam ter sido contabilizados no ativo, e que a correção monetária também foi parcialmente cancelada, nessa mesma proporção; (ii) a referida decisão, contudo, não reconheceu à recorrente o direito à depreciação pleiteada, ao fundamento de que esta seria uma faculdade do contribuinte, a qual somente poderia ser exercida a partir da época em que o bem fosse instalado, posto em serviço ou em condições de produzir, e que a recorrente não teria produzido qualquer prova nesse sentido; (iii) este entendimento, entretanto, contraria a sólida e pacífica jurisprudência do Conselho de Contribuintes, que transcreve, no sentido de se admitir o desconto da depreciação na hipótese de exigência desta espécie.

7 - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – DONATIVOS E LIBERALIDADES

Com relação às despesas com “Donativos e Liberalidades” consideradas indedutíveis, no valor de R\$ 1.876,85, aduz a recorrente que: (i) o fundamento legal utilizado pelo fisco foi o art. 306 do RIR/94, que dispõe que o total das contribuições ou doações não pode exceder, em cada período-base, a cinco por cento do lucro operacional da empresa, antes de computada essa dedução, sendo que, no caso, como o contribuinte apurou resultado operacional negativo, não teria direito a qualquer dedução; (ii) tal fundamento é inaplicável ao caso, pois o citado artigo se refere apenas às doações e contribuições de que tratam os arts. 304

e 305 e, no caso concreto, trata-se de contribuições a entidades de classe e outras contribuições que não se enquadram dentre as ali mencionadas; (iii) a r. decisão recorrida, embora tenha reconhecido que a fundamentação legal utilizada pela fiscalização não seria aplicável ao caso dos autos, manteve mesmo assim o trabalho fiscal, alegando que a recorrente teria praticado ato de liberalidade; (iv) tal decisão, portanto, não pode prosperar, pois configura inovação do feito; (v) ademais, a jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes, que reproduz, admite como dedutíveis os gastos com contribuições a associações de classe e clubes de empresas, uma vez que nesses locais são tratados assuntos de interesse empresarial e que denotam, portanto, estreita relação com a atividade da pessoa jurídica.

DAS EXIGÊNCIAS DE CSLL, IRRF, PIS E COFINS

Com relação ao assunto, alega a recorrente que: (i) as exigências reflexas de CSLL, IRRF, PIS e COFINS devem seguir a mesma sorte do principal; (ii) com relação ao IRRF, ainda que fosse possível sustentar a procedência da exigência fiscal relativa ao IRPJ, nenhuma base legal existiria para a cobrança do IRRF, posto que o fundamento utilizado (art. 44 da Lei nº 8541/92) foi expressamente revogado pelo art. 36 da Lei nº 9249/95, e o CTN dispõe que a lei aplica-se a fatos pretéritos quando deixe de defini-lo como infração, sendo que o Conselho de Contribuintes já reconheceu o caráter punitivo daquele dispositivo revogado; (iii) ainda com relação ao IRRF, que, ainda que o art. 44 da Lei n. 8541/92 pudesse ser aplicado aos fatos ocorridos no ano-calendário de 1995, não seria aplicável ao caso em análise, pois a infração autuada, por sua própria natureza, não autoriza a presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios, e a maior prova disso é que a empresa apurou prejuízo naquele período; (iv) com relação à CSLL, PIS e COFINS, ainda que fosse possível sustentar a procedência da exigência fiscal relativa ao IRPJ, nenhuma base legal existiria para a sua cobrança, tanto em razão dos enquadramentos legais apontados, absolutamente irrelevantes à hipótese fática dos autos, e que não autorizam o lançamento reflexo das referidas contribuições, quanto em razão da revogação também do art. 43 da Lei nº 8541/92, pelo já citado art. 36 da Lei nº 9249/95.

Conclui a sua peça de defesa requerendo a integral reforma da decisão recorrida, e o conseqüente cancelamento da exigência fiscal “*sub judice*”. E, ainda, que, acaso seja mantida alguma exigência, seja afastada a aplicação de juros sobre a multa de ofício.

Em 07/01/2014, o contribuinte protocolou pedido de desistência parcial (fls. 4918) do recurso interposto, declarando renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundamentam a referida discussão. Confrontando-se os valores (e códigos de receita) ali referidos, com os valores constantes dos demonstrativos de débito (fls. 4877-4878), verifica-se ter havido a desistência com relação à totalidade do IRRF, do PIS e da COFINS.

Remanescem em litígio, portanto, somente as exigências relativas ao IRPJ e à CSLL.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, houve a desistência parcial do contribuinte com relação a alguns dos reflexos. Paradoxalmente, entretanto, não houve a desistência com relação ao montante do principal (nem tampouco do reflexo de CSLL) relativo às mesmas infrações que deram ensejo aos lançamentos reflexos dos quais o contribuinte desistiu do litígio, de sorte que, alfim, todas as infrações referidas no relatório acima, e que tenham sido objeto de recurso, encontram-se em litígio.

Para melhor demonstrar este fato, bem como delimitar com maior clareza o litígio, elaborei a tabela abaixo, na qual fiz constar o valor tributável, ou seja, o montante em reais das infrações constatadas, que deram ensejo aos lançamentos constantes do presente processo:

INFRAÇÕES	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	IRRF
Omissão de receitas (inventário)	725.633,97	725.633,97	725.633,97	725.633,97	725.633,97
Glosa de custos por duplicidade	873.676,74	873.676,74	---	---	---
Despesas não comprovadas	1.835.652,74	1.835.652,74	---	---	1.835.652,74
Despesas não necessárias	32.991,14	---	---	---	---
Bens permanentes deduzidos	300.164,42	300.164,42	---	---	---
CM credora a menor destes bens	22.751,80	22.751,80	---	---	---
Adições (donativos/liberalidades)	1.876,85	---	---	---	---

Outro esclarecimento a ser feito é que, muito embora a DRJ houvesse recorrido de ofício de sua primeira decisão, não há recurso de ofício a ser apreciado neste momento. E, de fato, não há mesmo razão para que tal recurso tivesse sido interposto, em face dos montantes exonerados.

Dito isto, passo à análise dos tópicos recorridos seguindo a mesma ordem, sucessivamente utilizada até o momento, pela fiscalização, pela decisão recorrida, e pelo recurso voluntário.

OMISSÃO DE RECEITAS – DIFERENÇA DE ESTOQUE - AJUSTE DE INVENTÁRIO

Quanto à imputação de omissão de receitas, concluiu a fiscalização, após sucessivas intimações a respeito, que a contribuinte não esclareceu como foram calculados os valores lançados como custo, a título de Acerto de Inventário, ao final do ano. Por ter dado a esta diferença o tratamento de omissão de receita, não utilizou os prejuízos fiscais da contribuinte para compensar com a infração.

Já a recorrente alega que desde antes da lavratura dos autos de infração já havia esclarecido o motivo dos referidos ajustes, e que os mesmos decorrem das perdas verificadas nos estoques, perdas que são normais e usuais na atividade da recorrente, e que estão em patamares razoáveis.

Tenho que assiste razão à recorrente. A fiscalização não esclareceu por que motivo deu a um custo, que reputou não comprovado, o tratamento de omissão de receita, em valor exatamente equivalente ao que a recorrente contabilizou como custo. E como custo que é,

acaso indedutível, haveria de, em primeiro lugar, ser compensado com os prejuízos da recorrente.

Porém, trata-se no caso de custo relativo a quebras e perdas nos estoques, conforme consta nos esclarecimentos prestados pela recorrente desde a fase de fiscalização, em atendimento a intimação específica para este fim, *verbis*:

“Ao fim de cada período , comparamos a contagem física dos estoques com os registros contábeis, ..., obtendo o valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados.”

Com relação a estes custos, dispunha o art. 233 do RIR/94:

“Art. 233. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506/64, art. 46, V e VI):

I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;

II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração , obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovada: (...)”

Da leitura deste artigo, verifica-se que a legislação, no caso de que trata o inciso I, impõe tão somente a verificação da razoabilidade das quebras e perdas, conforme a natureza do bem e da atividade. Ora, sabendo-se que uma das atividades da recorrente é a fabricação, compra, importação, comercialização, exportação e distribuição de diversos tipos de gases e misturas gasosas, em seus estados líquidos e gasosos, é evidente que haverá perdas nos estoques durante a fabricação, o transporte e o manuseio destes. E estas haverão de ser quantificadas justamente por ocasião do levantamento físico do inventário ao final do período de apuração.

Se entendidas que não fossem razoáveis estas perdas, tal circunstância haveria de ter sido arguida pela fiscalização. Esta, contudo, conforme visto, conferiu outro tratamento às diferenças encontradas, de modo que sequer cogitou de sua eventual irrazoabilidade. De qualquer maneira, considerando-se a atividade da recorrente antes referida, e o fato de que as perdas a este título representaram apenas 2,13% em comparação com o custo total de insumos do ano de 1995, afiguram-se estas perdas como perfeitamente razoáveis, pelo que devem ser admitidas. Assim, deve ser cancelado o lançamento relativo ao item “omissão de receitas – diferença de estoque – ajuste de inventário”, no valor de R\$ 725.633,97.

Neste aspecto, bem como quanto à alegação fiscal de não estarem documentalmente comprovadas as perdas em questão, cito os seguintes precedentes:

IRPJ – Exercício: 1988, 1990 – O ônus probante do Inciso I do art. 184 do RIR/80, só recai sobre a contribuinte quando suas quebras ou perdas não parecerem razoáveis, ou, quando a autoridade fiscal contesta os valores apresentados pelo contribuinte. **(Acórdão CSRF 01-05.797, sessão de 14 de abril de 2008, relator Mário Sérgio Fernandes Barroso)**

IRPJ/CSLL – PERDAS DE MERCADORIAS – São admitidas como custo, independentemente de laudo, as quebras e perdas ocorridas na produção, de acordo

com a natureza do bem e da atividade da empresa, se a fiscalização não logra mostrar que não são razoáveis ou que estão cobertas por seguro. **(Acórdão 107-08.306, sessão de 20 de outubro de 2005, relator Luiz Martins Valero)**

GLOSA DE CUSTOS – DUPLICIDADE DE LANÇAMENTOS

A contribuinte contabilizou algumas despesas em duplicidade, no caso de cinco de suas filiais, e em quintuplicidade, no caso da filial de Canoas.

Já na fase de impugnação, a recorrente logrou comprovar os lançamentos de estorno destes custos, com relação à filial de Canoas, tendo esta parte do lançamento sido exonerada.

Pleiteia a recorrente que, em razão de ter comprovado o estorno da maior parte das despesas glosadas pela fiscalização em razão de duplicidade (R\$ 838.460,68 de R\$ 873.676,74, ou 95,97%), o restante da glosa também deve ser cancelado.

Neste caso, o seu pleito não pode ser acolhido. Não obstante as alegações de que justamente no ano-calendário objeto de fiscalização a sua contabilidade havia sido descentralizada nas diversas filiais do país, o que tornou a prova do estorno, no seu entender, difícil de ser produzida, o fato é que não há como aceitar que valores comprovadamente registrados em duplicidade possam ser aceitos como despesas legítimas.

É cediço que à Fazenda cabe o ônus da prova da ocorrência dos pressupostos do fato gerador da obrigação tributária, e que, uma vez constituído o crédito pelo lançamento, ao sujeito passivo cabe a prova da existência de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito da Fazenda de exigir o tributo lançado. Assim, somente a prova do estorno de tais despesas teria o condão de tornar insubsistente o lançamento, contudo, a própria recorrente reconhece que não tem condições de fazer prova deste estorno, portanto a glosa de despesas registradas em duplicidade deve ser mantida.

CUSTOS E/OU DESPESAS NÃO COMPROVADOS

A recorrente foi autuada por ter deixado de apresentar documentação hábil e idônea que comprovasse alguns lançamentos relativos a diversos custos e despesas registrados em sua contabilidade.

Passamos a análise de cada item.

Despesas com Condução Local

A recorrente insurge-se contra a não aceitação pela autoridade julgadora *a quo* das deduções de R\$ 11.000,00 e R\$ 8.500,00, referentes a serviços por ela tomados no período, e da dedução de R\$ 993,12 referente à multa do INMETRO, sem que tenha sido fundamentada pela referida autoridade a manutenção da glosa desses valores.

O julgador *a quo* assim manifestou-se a respeito:

“Do total glosado (R\$ 61.722,03), a contribuinte apresentou documentos no total de apenas R\$ 32.043,31, conforme quadros 3.1.A e 3.1.B (fls. 1143 e 1263).

Desse valor, desconsidera-se os montantes de R\$ 11.000,00 e R\$ 8.500,00 (referentes a prestação de serviços de ‘Operação Processual de Venda do Ativo Fixo’), e de R\$ 993,12 (referente a multa do INMETRO), os quais não guardam relação com as despesas glosadas.”

Na verdade, tais valores já haviam sido submetidos também à análise da fiscalização, por força da diligência solicitada pela DRJ para verificação dos documentos apresentados somente em sede de impugnação. A manifestação da fiscalização a respeito dessas despesas é mais específica, *verbis*:

“Do que foi apresentado, R\$ 11.000,00 e R\$ 8.500 referem-se a prestação de serviços de “Operação Processual de Venda do Ativo Fixo”, sendo que **não foi anexado nenhum contrato de prestação de serviços** ou outro documento que demonstrasse qual o ativo vendido, se este fazia parte do imobilizado da empresa (quando foi adquirido) e qual o valor total do negócio. Uma das cópias das notas fiscais apresentadas está parcialmente ilegível, sendo que **estes valores que totalizam R\$ 19.500,00 restam ainda improvados**. E ainda, **o valor de R\$ 993,12 apresentado refere-se a multa do INMETRO (de natureza não compensatória), indedutível, portanto.**”

Não se pode perder de vista que a glosa efetuada foi por falta de comprovação, com documentação hábil e idônea, das despesas em questão. Uma vez apresentados documentos somente na fase de impugnação, indaga-se qual o efeito da apresentação de um documento formalmente hígido, contudo referente a despesa de natureza diversa daquela originalmente contabilizada, ou então indedutível.

Não há dúvidas que o fato de as despesas de R\$ 19.500,00 não guardarem relação com a natureza das despesas que ordinariamente deveriam estar registradas em uma conta contábil denominada de “condução local” não é suficiente para fundamentar a sua glosa, evidenciando, no máximo, uma impropriedade contábil.

Por outro lado, se apesar de legítima, determinada despesa é indedutível da base de cálculo do tributo, seria possível inquinar o lançamento fiscal originalmente efetuado de vício por inovação na fundamentação? Penso que não, pois tampouco se pode perder de vista que não teria a fiscalização como pronunciar-se *a priori* sobre eventual indedutibilidade da despesa, se o documento que lhe daria suporte não foi apresentado durante a fase investigativa. Tal postura, neste caso, poderia, no limite, servir como incentivo a contribuintes mal intencionados (ainda que não se esteja aqui afirmando e nem insinuando ser este o caso concreto) a assumirem comportamento contrário à sua obrigação legal de colaborar com o fisco durante a fase investigativa. Isto porque bastaria, por exemplo, que o sujeito passivo, sabedor de que determinada despesa, que ele deduziu do lucro real, e que é considerada indedutível pela legislação, não apresentasse o respectivo documento à fiscalização, fazendo com que o fisco, sem outra alternativa, glosasse a despesa por improvada, para então, na impugnação, ao apresentar o documento em questão, tornar insubsistente o lançamento.

Por este motivo, tenho que o correto tratamento, nestas circunstâncias, é o de oportunizar ao fisco a manifestação sobre o documento apresentado, inclusive para aferir o requisito de dedutibilidade ou não da despesa, bem como oportunizar ao contribuinte que se oponha às eventuais considerações que venha a fazer o fisco neste sentido. Desta forma,

equilibram-se os dois lados da balança: nem se pode acusar o fisco de ter indevidamente alterado a fundamentação do lançamento, nem se pode negar ao contribuinte o amplo direito à defesa em face das novas alegações.

Conforme visto, a fiscalização entendeu que os documentos apresentados de R\$ 11.000,00 e R\$ 8.500,00, referentes à prestação de serviços de “Operação Processual de Venda do Ativo Fixo”, por estarem desacompanhados de qualquer elemento que permitisse identificar qual o ativo vendido, e se este fazia parte do imobilizado da empresa, não eram aptos a comprovar a despesa lançada.

Os documentos apresentados, que encontram-se anexos às fls. 1.190 a 1.199, compreendem pedidos, ordens de pagamento, cópias de depósitos bancários, e notas fiscais relativas à prestação de serviços. Ainda que a cópia de uma das notas fiscais apresentadas se apresente parcialmente ilegível, o valor que nela está aparentemente expresso (de R\$ 11.000,00) é corroborado por outros documentos, relativos ao seu pagamento.

Ora, tratando-se de prestação de serviços, é comum o fisco aprofundar a investigação, para verificar a efetividade da sua ocorrência. Contudo, embora tenha o processo baixado em diligência para análise dos referidos documentos, não houve qualquer aprofundamento da fiscalização no sentido de verificar eventual inidoneidade ou inaptidão dos documentos apresentados, nem sequer foi a contribuinte intimada por qualquer forma a respeito destas operações, de sorte que se afigura exageradamente rigorosa a exigência, por parte do fisco, de que tivesse havido espontaneamente a apresentação do contrato de prestação de serviços ou de provas adicionais acerca de qual teria sido o ativo vendido.

Assim, milita em favor da recorrente a presunção de higidez dos documentos apresentados, bem como dos correspondentes lançamentos efetuados em sua contabilidade, a teor do disposto no art. 923 do RIR/99, que tem seu fundamento legal no art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598/77:

“Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.”

Portanto, deve ser reconhecida a dedutibilidade de R\$ 19.500,00.

Por outro lado, com relação à multa do INMETRO, no valor de R\$ 993,12, inegável que se trata de despesa indedutível. Por se tratar de multa de natureza administrativa, que não atende aos requisitos de necessidade, normalidade, e usualidade, não pode a mesma ser aceita como dedutível, na esteira da consolidada jurisprudência neste sentido, da qual, a título de ilustração, reproduzo os seguintes acórdãos:

MULTAS ADMINISTRATIVAS (EX. 83) – Inadmissível a dedutibilidade de multas administrativas (por infrações à CLT e ao Código de Trânsito) como despesas operacionais (**Acórdão 103-7.309/86, Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 04/88, pág. 116**)

MULTAS ADMINISTRATIVAS – Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas administrativas (SUNAB, DETRAN, CLT) por não se revestirem das características de natureza compensatória e nem preencherem os

requisitos de necessidade, normalidade e usualidade. (Acórdão 102-26.138, DOU 31/12/91)

MULTA DO CNP – A multa aplicada pelo Conselho Nacional do Petróleo é uma despesa indedutível por ser desnecessária à atividade produtora (Acórdão 102-24.319, DOU 25/06/90)

DESPESAS OPERACIONAIS – DEDUTIBILIDADE – MULTAS — Não são dedutíveis as multas por infrações fiscais, tampouco aquelas impostas por infrações a normas de natureza não tributária. (Acórdão 107-07.311, sessão de 9 de setembro de 2003, relator Natanael Martins)

A recorrente contesta ainda a referida multa alegando que a ela não se aplica a regra de indedutibilidade prevista no art. 283, § 5º do RIR/94, que possui a seguinte redação:

“Art. 283. (...)

§ 5º Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.541/92, art. 7º, § 5º).”

Isto porque o referido dispositivo diz respeito apenas às multas decorrentes de infrações à legislação tributária, e não às multas relativas a infrações a outras legislações.

Embora concorde com o argumento de que, a rigor, a leitura do citado dispositivo não permita concluir com segurança que as multas decorrentes de infrações a normas de natureza não tributária estariam nele contidas, ressalto que a confusão é bastante antiga, não ficando apenas ao fisco restrito o entendimento de que essas multas estariam melhor enquadradas neste dispositivo (específico) e não no dispositivo geral de necessidade das despesas (art. 242 do RIR/94, atual art. 299 do RIR/99).

Neste sentido, basta conferir a ementa das decisões acima transcritas, em que as multas de natureza não tributária são mencionadas conjuntamente com as multas fiscais, ou, ainda, são também definidas como de natureza “não compensatória”, a par de não preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade.

Confira-se, ainda, neste sentido, a seguinte manifestação no voto do relator do Acórdão 107-07.311, cuja ementa foi acima transcrita, o ilustre conselheiro Natanael Martins:

“A legislação é rigorosa nesse sentido, ao estabelecer no parágrafo 5º do art. 283 do RIR/94, que não são dedutíveis as multas impostas por infrações fiscais, bem como aquelas decorrentes de infração a normas de natureza não tributárias, tais como as aplicadas por infrações trabalhistas, de trânsito etc.”

Ou então a manifestação no voto do relator do Acórdão 107-05.531, a i. conselheira Maria do Carmo S.R. de Carvalho:

“Nos termos do § 4º do artigo 225 do RIR/80, ‘não são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.’

O Fisco tomou o cuidado de apensar aos autos o documento de fls. 94/95, no qual relacionou as multas consideradas indedutíveis, identificando-as e demonstrando seus respectivos valores.

Analisando-se esta relação, verifica-se que somente as multas classificadas como não identificadas; a multa do IBAMA; e a multa referente ao FGTS — Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, devem ser consideradas indedutíveis.”

Vê-se, portanto, que, sob esta ótica, não se afigura despropositado o enquadramento, pelo fisco, da multa em questão no citado dispositivo, em vez de no dispositivo geral de indedutibilidade por desnecessidade.

Tampouco posso considerar que teria havido prejuízo à defesa caso se entendesse que as razões de defesa poderiam ter sido outras caso o fisco tivesse feito menção à regra geral de necessidade das despesas operacionais (art. 242 do RIR/94, atual art. 299 do RIR/99). Mesmo porque verifica-se que, desde a interposição da primeira manifestação da contribuinte, em resposta à “Informação Fiscal” que enquadrava a referida despesa, originalmente não comprovada, como não dedutível, já apresentou a recorrente alegações no sentido de que a despesa em questão seria dedutível porque *“necessária à manutenção da fonte produtora e, portanto, necessária ao negócio, nos termos do art. 47 da Lei n. 4.506/64”* (artigo o qual é a base legal do anteriormente citado art. 242 do RIR/94), além de citar acórdãos do Conselho de Contribuintes que corroborariam esta sua tese.

Portanto, na esteira da jurisprudência anteriormente transcrita, deve a multa do INMETRO ser considerada indedutível.

Ainda com relação às despesas de “Condução Local”, a recorrente alega que, em razão de ter comprovado a maior parte dessas despesas glosadas pela fiscalização, o restante da glosa também deveria ser cancelado.

Contudo, tal pleito não pode ser acolhido, pois não há como se admitir por legítimas despesas com relação às quais a própria recorrente reconhece não possuir comprovação de sua efetividade, independentemente de qual seja o montante destas despesas.

Viagens e Estadias

A recorrente insurge-se contra a não aceitação pela autoridade julgadora *a quo* das deduções no valor total de R\$ 9.974,83, sob a alegação de que seriam documentos sem valor probante, sem levar em consideração que se trata de despesas de pequeno valor, de tal forma que os relatórios de despesas juntados aos autos devem servir como prova para fins de dedução.

Não há como acolher o pleito da recorrente. É verdade que se trata de despesas de pequeno valor (desde R\$ 41,22 até R\$ 700,00, no caso) e que constituem partes de relatórios de viagens. Contudo, ainda assim são despesas que estão desacompanhadas de documentos hábeis e idôneos comprobatórios de sua realização. Verificando-se os autos relativamente a esses valores glosados, encontram-se apenas comprovantes internos da própria empresa, e.g. comprovante de caixa, comprovante de depósito, autorização de pagamento, etc, mas nenhuma nota fiscal, nem mesmo de modelo simplificada, ou documento equivalente.

E tampouco existe previsão legal para conferir ao relatório de despesas, que também é documento de controle interno da própria empresa, o caráter de documento comprobatório da realização de despesa contabilizada.

Portanto, dos R\$ 167.680,11 glosados pela fiscalização, confirma-se apenas a exclusão dos R\$ 38.599,70 já afastados pela decisão recorrida (R\$ 30.947,75 após a impugnação, e mais R\$ 7.651,95 após a diligência).

Pelos motivos já expostos, não pode ser acolhido o argumento de que, por ter comprovado a maior parte das despesas, deveriam ser consideradas integralmente dedutíveis as despesas lançadas nesta conta.

Passagens Internas

As alegações recursais, no tocante a estas despesas, limitam-se aos argumentos de se tratar de despesas de pequeno valor, e de ter a recorrente comprovado a maior parte das despesas. Contudo, pelos motivos já expostos, tais argumentos não afastam a necessidade de comprovação das despesas em questão, o qual não foi atendido, de sorte que não há motivos para reformar a decisão recorrida, que já reconheceu parcialmente a improcedência da exigência, na parte em que apresentados os respectivos documentos comprobatórios (foram considerados comprovados R\$ 23.987,26, de um total originalmente glosado de R\$ 84.054,91).

Viagens ao Exterior

As alegações recursais, no tocante a estas despesas, limitam-se aos argumentos de se tratar de despesas de pequeno valor, e de ter a recorrente comprovado a maior parte das despesas. Contudo, pelos motivos já expostos, tais argumentos não afastam a necessidade de comprovação das despesas em questão, o qual não foi atendido, de sorte que não há motivos para reformar a decisão recorrida, que já reconheceu parcialmente a improcedência da exigência, na parte em que apresentados os respectivos documentos comprobatórios (foram considerados comprovados R\$ 12.785,45, de um total originalmente glosado de R\$ 22.354,70).

Ajuda de Custo

Com relação a estas despesas, aduz a recorrente que a maior parte se refere a reembolsos de gastos com o transporte de seus funcionários, em decorrência da utilização de veículos próprios, e que a decisão recorrida não poderia ter acatado apenas parcialmente os documentos apresentados, no montante de R\$ 11.662,81, pois se trata de despesas de pequeno valor, devendo os relatórios de despesas juntados aos autos servir como prova para fins de dedução. Ademais, tendo a recorrente comprovado a maior parte das despesas, deveriam ser consideradas integralmente dedutíveis as despesas que foram glosadas pelo fisco, no valor de R\$ 62.899,83.

Contudo, tais argumentos já foram ao norte refutados, com relação a outras despesas. Conforme acima afirmado, a apresentação tão somente de relatórios de despesas, documentos de controle interno da própria empresa, desacompanhados dos respectivos documentos comprobatórios, não dá amparo à dedução daquelas despesas das bases de cálculo dos tributos sobre o lucro.

Transporte para Vendas

As alegações recursais, no tocante a estas despesas, limitam-se ao argumento de ter a recorrente comprovado a maior parte das despesas, tendo restado incomprovados tão somente 3,78% do total dos valores contabilizados nesta conta. Contudo, pelos motivos já expostos, tal argumento não pode ser acatado como fundamento para a exoneração de glosas por falta de comprovação de despesas (a decisão recorrida já considerou comprovados R\$ 73.328,70, de um total originalmente glosado de R\$ 176.786,58).

Transporte para Transferência

As alegações recursais, no tocante a estas despesas, limitam-se aos argumentos de se tratar de despesas de pequeno valor, e de ter a recorrente comprovado a maior parte das despesas. Contudo, pelos motivos já expostos, tais argumentos não afastam a necessidade de comprovação das despesas em questão, o qual não foi atendido, de sorte que não há motivos para reformar a decisão recorrida, que já reconheceu parcialmente a improcedência da exigência, na parte em que apresentados os respectivos documentos comprobatórios (foram considerados comprovados R\$ 210.911,06, de um total originalmente glosado de R\$ 419.768,54).

Outros Transportes

As alegações recursais, no tocante a estas despesas, limitam-se aos argumentos de se tratar de despesas de pequeno valor, e de ter a recorrente comprovado a maior parte das despesas. Contudo, pelos motivos já expostos, tais argumentos não afastam a necessidade de comprovação das despesas em questão, o qual não foi atendido, de sorte que não há motivos para reformar a decisão recorrida, que já reconheceu parcialmente a improcedência da exigência, na parte em que apresentados os respectivos documentos comprobatórios (foram considerados comprovados R\$ 275.947,88, de um total originalmente glosado de R\$ 462.574,34).

Donativos e Liberalidades

Com relação a estas despesas, a recorrente alega apenas que, em razão de ter comprovado a maior parte dessas despesas glosadas pela fiscalização, restando sem comprovação somente R\$ 3.436,59, ou 9,04% dos valores glosados pelo fisco, esta parcela

restante da glosa também deveria ser cancelada. Contudo, pelos motivos já expostos, não há como ser acolhido tal pleito.

Conservação

Com relação a estas despesas, a recorrente alega apenas que o fato de a decisão recorrida ter acolhido integralmente o montante relativo aos comprovantes juntados posteriormente, restabelecendo as despesas de R\$ 41.878,70 [sic], reforça a dedutibilidade dos montantes indicados na planilha já anexada aos autos.

Esclareça-se que foi de R\$ 42.859,51 o montante das despesas acatadas pela decisão recorrida, e justamente porque comprovadas por documentos, requisito que faltou para o restante dos valores originalmente glosados pelo fisco (o total da glosa fiscal é de R\$ 339.790,23), os quais continuam sem comprovação.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS

Viagens e Estadias

A recorrente alega que a exigência em questão está desprovida de qualquer fundamento, pois basta comparar as faturas emitidas pela empresa World Streem Turismo Ltda. (docs. 350 a 365 da impugnação) com a relação emitida pelo departamento de RH da filial de Curitiba (doc. 366 da impugnação) para verificar que as passagens e hospedagens correspondem a gastos de funcionários da recorrente.

Às fls. 45 a 60 dos autos consta a relação completa dos empregados da recorrente. Ali é possível verificar que nela efetivamente trabalhavam todas as pessoas em nome das quais foram emitidas as faturas pela empresa World Streem Turismo Ltda. (docs. 350 a 365 da impugnação, em nome de Jeronimo Almeida Burg, Sergio Luiz Arozi, Neusa Aparecida de Moura, José Burges Olmos, e Isabel Freiburger).

Entretanto, as despesas que foram consideradas indedutíveis pela fiscalização, no total de R\$ 6.562,31, foram incorridas pelas seguintes pessoas, conforme o que consta às fls. nas fls. 259 a 295 dos autos: Ray Brian, Jean Verdon, Daniel Thouin, Leda Longhi, Débora Piccolo, Patrícia Piccolo, Jamil Piccolo, e membros da família de Sergio Luiz Arozi (este sim funcionário da empresa).

Com relação a nenhuma dessas pessoas houve qualquer demonstração de sua relação para com a atividade da empresa, de forma que correta a indedutibilidade das respectivas despesas, por desnecessárias.

Outros Transportes

A recorrente, com relação a este item, alega que, em razão de ser o valor de R\$ 1.136,30, considerado indedutível, praticamente irrisório frente ao total comprovado nesta

conta – para um total contabilizado de R\$ 1.738.690,38, a recorrente apresentou documentação totalizando R\$ 1.276.116,04 – o lançamento relativo a ele deveria ser cancelado.

Contudo, na mesma linha de raciocínio antes exposta, não há como acolher tal pleito. A despesa, alegadamente relativa à mudança de funcionário por transferência para outra filial da recorrente, foi considerada indedutível porque a transferência do funcionário para outra filial não restou comprovada. A recorrente, por sua vez, expressamente reconhece que não localizou a documentação que demonstraria a necessidade das despesas glosadas, razão pela qual o lançamento fiscal deve ser mantido nesta parte.

Conservação

A fiscalização reputou como indedutível o valor de R\$ 5.500,00 por se tratar de gastos com reforma de apartamento de pessoa que não pertencia ao quadro de funcionários da empresa na ocasião do desembolso, enfim, mera liberalidade de sua parte.

A recorrente, contudo, esclarece que em meados de 1983, contratou o Sr. Yves Marcel Troadec, de nacionalidade francesa, para trabalhar no Brasil, tendo sido ajustado entre as partes que todas as despesas de moradia daquela pessoa seriam de responsabilidade da recorrente, inclusive aquelas decorrentes do término do contrato de locação do apartamento (docs. 367 a 370 da impugnação), de modo que cabia à recorrente realizar as reformas que se fizessem necessárias para que o imóvel, quando de sua devolução, estivesse nas mesmas condições do início da vigência do contrato de locação.

A recorrente segue esclarecendo que o Sr. Troadec desligou-se da empresa no final do ano de 1994, porém, permaneceu durante mais alguns meses no apartamento (doc. 368), desocupando-o apenas no final de 1995 (doc. 369 da defesa).

Os referidos documentos, acostados aos autos, permitem confirmar a tese da defesa. Ainda que o documento nº 368, assinado pelo Sr. Troadec e pelo Diretor de Recursos Humanos da recorrente, esteja em língua estrangeira, é possível constatar que, pelo acordo firmado, a partir de 01/08/1994 os encargos de locação do apartamento ficariam a cargo do Sr. Troadec, contudo, as despesas decorrentes do término do contrato de locação do apartamento recairiam sobre a recorrente. E o Termo de Recepção de Imóvel (doc. 369 da defesa), datado de 30 de novembro de 1995, confirma que foi somente neste momento que se deu por encerrada a locação do referido apartamento.

Ora, se as respectivas despesas de locação deste imóvel sempre foram consideradas dedutíveis, enquanto durou o contrato de trabalho do Sr. Troadec, demonstrada está a sua necessidade para a manutenção da fonte produtora. Já as despesas em questão, relativas à entrega do imóvel, são mera decorrência do término deste mesmo contrato de locação cujos encargos competiam à recorrente.

Assim, tenho para mim que não seria pelo fato de ter o Sr. Troadec permanecido no imóvel por cerca de um ano além de seu afastamento dos quadros da recorrente, após ter a ela prestado serviços por mais de dez anos, que se deveria tomar por indedutível tal despesa, contratualmente prevista, e comprovadamente paga pela recorrente, de modo que entendo deva ser cancelada a exigência fiscal no tocante a este item.

**BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO
DESPESAS – GLOSA E CORREÇÃO MONETÁRIA**

A glosa fiscal, neste caso, foi de R\$ 300.164,42, tendo ainda a fiscalização apurado e lançado o valor da correção monetária que deveria ter sido calculada sobre estes bens, no montante de R\$ 22.751,80.

A DRJ, contudo, deu provimento parcial à impugnação, para cancelar o valor de R\$ 171.000,00, correspondente aos gastos que entendeu tratar-se efetivamente de despesas com simples manutenção de equipamentos (tanques), e para também cancelar, na parte relativa a estas glosas exoneradas, o item relativo à correção monetária dos respectivos bens.

A recorrente, com relação a este item, protesta apenas pelo reconhecimento do seu direito à depreciação incidente sobre os bens com relação aos quais a autoridade julgadora *a quo* ratificou o entendimento do fisco, de que deveriam ter sido contabilizados no ativo, em lugar de terem sido contabilizados como despesas. É o que se infere a partir do seguinte excerto do recurso:

“Ocorre que, a par de qualquer discussão a respeito da incidência ou não da correção monetária, a recorrente vem sustentando nestes autos que houve erro de cálculo neste item da autuação, haja vista que a fiscalização deveria ter, obrigatoriamente, deduzido daquele valor as parcelas correspondentes aos percentuais de depreciação, conforme pacífico entendimento jurisprudencial.”

A DRJ não acolheu a pretensão da recorrente, ao argumento de se tratar, no caso, de uma faculdade do sujeito passivo, que somente pode exercê-la (ou, no caso, pleiteá-la) a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir, nos termos do que dispõe o §2º do artigo 248 do RIR/94, sendo que o contribuinte não comprovou a data em que os referidos bens entraram em operação.

Não posso concordar com tal entendimento. Presume-se, até mesmo porque a recorrente sequer ativou os referidos bens, mas os computou diretamente como despesas, que estes entraram imediatamente em operação. Por outro lado, nenhum indício em contrário foi sequer levantado pela autoridade fiscal, e, de resto, a própria natureza destes bens (central telefônica, impressora, compressor, extintor, cessão de uso de software, etc) aponta no mesmo sentido.

É sólida também a jurisprudência administrativa neste sentido, consoante os diversos precedentes trazidos pela própria recorrente, dos quais basta reproduzir os seguintes:

Acórdão nº 101-92634, de 13.4.1999:

“IRPJ - DIREITO À DEPRECIAÇÃO - Deve ser concedida à pessoa jurídica a depreciação dos valores classificados no Ativo Diferido pela ação fiscal, eis que a depreciação só não foi efetuada porque tais valores não estavam registrados no Ativo Permanente.”

Acórdão nº 101 -95035, de 16.6.2005:

“BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESA.
GLOSA – Os valores despendidos com serviços ou aquisição de equipamentos, cuja

vida útil é superior a um exercício, não podem ser apropriados como custo ou despesa, devendo ser ativados.

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO- Os bens e direitos ativáveis devem ser considerados como se estivessem escriturados em conta do Ativo Permanente. Procede a correção monetária extra-contábil no primeiro exercício. Contudo, cabe, igualmente, a dedução da depreciação.”

Pelo exposto, com relação a este item, dou provimento parcial ao recurso para reconhecer à recorrente o direito ao desconto da depreciação incidente sobre os bens, cujo valor de aquisição monta a R\$ 129.164,42, que deveriam ter sido contabilizados no ativo, em lugar de terem sido contabilizados como despesas. Para o cálculo do valor a ser abatido, deve ser considerado como data de entrada em operação a data constante no próprio documento fiscal de aquisição, e as taxas de depreciação comumente aplicadas, conforme a natureza do bem.

Às fls. 927-930 há um demonstrativo elaborado pela fiscalização no qual constam os dados necessários para tal cálculo: data de aquisição, descrição do bem, e valor do bem, e às fls. 323-442 encontram-se os respectivos documentos. A partir destes dados, e, considerando-se as taxas de depreciação fixadas pela Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, tem-se que, para os bens ali identificados como: “central telefônica” (incluindo sua instalação, ampliação, etc), “licença e/ou cessão de direito de uso de sistemas” (Novell, Viruscan, Office, etc), bem como outros itens identificados como sendo de informática (tais como “upgrade de computador”, “desenvolvimento de sistemas”, “CPU de computador”, etc), deve ser aplicada a taxa de depreciação de 20% ao ano.

A tabela abaixo resume os bens identificados por este relator com relação aos quais deve ser aplicada a taxa de depreciação de 20% ao ano:

DATA DE AQUISIÇÃO	NUMERO DA CONTA	DESCRIÇÃO DO BEM	VALOR DO BEM (R\$)
06/02/1995	D02	Central Telefônica NEC (NF4587)	3.400,00
07/02/1995	D02	Instalação da Central Telefônica NEC (NF 080)	580,00
15/03/1995	D02	Licença de Uso Sistemas Novell Netware 4.1 (NF 077)	2.092,96
15/03/1995	D02	Licença de Uso Sistemas (NF 078)	2.385,12
20/03/1995	D02	Licença de Uso Sistemas Novell Netware 4.1 (NF 080)	3.523,53
05/04/1995	D02	Instalação e Testes (NF 087)	1.871,26
28/04/1995	D02	Instalação e Testes de Rede Fibra Ótica (NF 092)	2.636,00
16/05/1995	D02	Sistema de Ampliação de Central Telefônica (NF 4905)	620,00
01/06/1995	D02	Impressora DZ9505 (NF 42713314)	1.100,00
10/01/1995	M02	Linkbuilder FMS II 12 Ports (NF 112)	1.229,00
16/01/1995	M02	Linkbuilder FMS II 12 Ports (NF 117)	2.458,00
16/01/1995	M02	Cessão de Direito de Uso Virusecan (NF 004063)	3.260,00
02/02/1995	M02	Cessão de Direito de Uso Visual Basic (NF 004283)	318,00
02/02/1995	M02	Cessão de Direito de Uso Super Project (NF 004286)	710,00
02/02/1995	M02	Cessão de Direito de Uso Office Pro (NF 004290)	550,00
14/02/1995	M02	Cessão de Direito de Uso MS Project (NF 004416)	404,00
14/02/1995	M02	Mux Add 8721 (NF 464)	620,00
16/03/1995	M02	21F9941 PCI EXP 1L + Painel Operação (NF 005649)	1.490,93
10/07/1995	8308	Instalação e Testes (NF 113)	1.864,49
07/07/1995	8308	Instalação de Print Server (NF 114)	1.099,60
19/07/1995	8308	Acess Switching (NF 000068)	5.040,00
23/10/1995	8308	Cessão de Direito de Uso Word (NF 000723)	339,00
23/10/1995	8308	Cessão de Direito de Uso Excel (NF 000724)	678,00
25/10/1995	8308	Cessão de Direito de Uso Viruscan (NF 000744)	339,00
09/11/1995	8308	Conserto + Upgrade de Microcomputador (NF 049)	1.075,00
07/12/1995	8308	Desenvolvimento de Sistemas (NF 171)	1.800,00
15/12/1995	8308	Cessão de Direito de Uso Word (NF 001078)	342,00
12/12/1995	8308	CPU de Computador (NF 000251)	730,00

Para os demais bens constantes da tabela de fls. 927-930, considerando-se a ausência de quaisquer argumentos por parte da recorrente com relação à taxa de depreciação que lhes seria aplicável, e a natureza destes bens, inferível a partir dos documentos apresentados e antes referidos, como sendo atinentes a máquinas e/ou ferramentas e/ou equipamentos em geral, deve-se aplicar a taxa de depreciação de 10% ao ano.

No tocante à correção monetária sobre os bens que deveriam ter sido ativados, não apontou a recorrente qualquer incorreção ou impropriedade do lançamento, uma vez que o “erro” que apontou, conforme exposto, dizia respeito tão somente à falta de reconhecimento, pelo fisco, do seu direito à depreciação sobre aqueles bens, ora reconhecido. Portanto, nada há a reparar com relação à decisão recorrida no tocante à correção monetária lançada, uma vez que aquela autoridade já promoveu o devido ajuste, cancelando parcialmente a exigência no tocante aos bens com relação aos quais entendeu improcedente a exigência principal (tanques).

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – DONATIVOS E LIBERALIDADES

A recorrente, com relação com relação às despesas com donativos e liberalidades, no valor de R\$ 1.876,85, protesta que o fundamento legal utilizado pelo fisco — art. 306 do RIR/94, que sustenta que o total das contribuições ou doações não pode exceder, em cada período-base, a cinco por cento do lucro operacional da empresa, antes de computada essa dedução — é inaplicável ao caso, pois, embora a recorrente tenha apurado resultado operacional negativo, o citado artigo se refere apenas às doações e contribuições de que tratam os arts. 304 e 305 e, no caso concreto, se trata de contribuições a entidades de classe e outras contribuições que não se enquadram dentre as ali mencionadas.

Na verdade, consultando os autos, verifica-se que a fiscalização intimou a ora recorrente com relação ao motivo de tais valores não terem sido adicionados ao LALUR, fls. 124, tendo ela respondido, fls. 127-128, que se tratava de pequenas despesas, que representam baixo valor percentual relativamente à receita líquida, e de contribuições com caráter social e ético e a instituições que tratam assuntos de interesse empresarial, ao amparo do art. 306 RIR/94.

Tendo em vista esta manifestação da própria contribuinte durante o processo investigativo, de que tais contribuições estariam enquadradas no contexto do artigo 306, e o fato de que a contribuinte havia apurado resultado operacional negativo naquele ano, concluiu a fiscalização que o valor de R\$ 1.876,85 deveria ser adicionado ao lucro real.

Contudo, em sede de impugnação e recurso, alega a recorrente que as referidas despesas referem-se a contribuições a entidades de classe e outras contribuições, que não se enquadram naquelas tratadas pelo art. 306.

Assim, não há que se acusar a decisão recorrida de ter alterado a fundamentação legal utilizada pela fiscalização para a manutenção do lançamento, quando o eventual equívoco na fundamentação teve origem em manifestações da própria recorrente, que para a fiscalização alegou uma coisa, e para a autoridade julgadora alegou outra, em sentido contrário à primeira.

Mais importante, afinal, é verificar a efetiva dedutibilidade ou não das referidas despesas.

Afinal, todas as despesas, inclusive as com doações e contribuições, estão sujeitas à regra geral de verificação da necessidade, normalidade e usualidade, para aferição de sua dedutibilidade. E, apenas no caso de certas doações e contribuições específicas, como as referidas nos artigos 304 e 305 do RIR/94, é que há ainda um requisito *adicional*, qual seja, o de não exceder a certo percentual do lucro operacional da empresa. Assim, se não se enquadram as despesas em litígio nestes artigos, cumpre-lhes observar tão somente a regra geral antes referida.

Neste sentido, cito o seguinte precedente da 1ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes:

“IRPJ - CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES - A dedutibilidade das despesas com doações a entidades de classe está sujeita ao preenchimento de dois requisitos: prova da necessidade frente aos objetivos da pessoa jurídica e que tais gastos não ultrapassem ao limite de 5% do lucro operacional, na forma prevista no art. 243 do RIR/80. Negado provimento ao recurso.” (Acórdão 816410, em 11.06.1991, DOU: 20/05/92 - pág. 6219)

No caso concreto, as despesas consideradas indedutíveis pela fiscalização, e que somam R\$ 1.876,85, são as seguintes:

- a) uma coroa de flores para velório de funcionário, no valor de R\$ 200,00;
- b) contribuição à ASBIA – Associação Brasileira de Inseminação Artificial, no valor de R\$ 36,31;
- c) contribuição à ASBIA – Associação Brasileira de Inseminação Artificial, no valor de R\$ 70,27;
- d) contribuição beneficente, no valor de R\$ 1.000,00;
- e) donativo para Sr. Guy Weber – Câmara de Comércio Francesa, no valor de R\$ 500,00;
- f) contribuição à ASBIA – Associação Brasileira de Inseminação Artificial, no valor de R\$ 70,27.

Não demonstrada em nenhum momento qual a relação de tais despesas com a atividade da recorrente, concluo tratar-se de mera liberalidade de sua parte, portanto correta a sua indedutibilidade por desnecessárias, assim como também já decidira a decisão recorrida.

EXIGÊNCIAS REFLEXAS – CSLL, IRRF, PIS E COFINS

Conforme relatado, o contribuinte desistiu de litigar com relação aos reflexos de IRRF, PIS e COFINS, motivo pelo qual não se conhece dos argumentos manejados no recurso contra estas exigências.

Resta, portanto, analisar apenas o reflexo de CSLL, tendo por norte, *a priori*, o fato de que as exigências reflexas devem seguir a mesma sorte do principal, posto que amparadas nos mesmos fatos.

Sustenta a recorrente que não há base legal para a cobrança da CSLL, uma vez que os enquadramentos legais apontados na autuação são absolutamente irrelevantes à hipótese fática dos autos, além do fato de o art. 43 da Lei nº 8541/92 ter sido revogado pelo art. 36 da Lei nº 9249/95.

A revogação do art. 43 da Lei nº 8541/92 não é mais relevante para o caso concreto, uma vez que a única exigência de IRPJ (e reflexa de CSLL) que nele estava lastreada foi cancelada pelo presente voto (omissão de receita por diferença de inventário).

De resto, das demais despesas que foram glosadas pelo fisco, somente com relação às despesas consideradas desnecessárias à atividade (item 4 da autuação) e às decorrentes de donativos e liberalidades que constituem adições ao lucro líquido (item 7 da autuação) é possível concordar com a argumentação de que essas infrações não se aplicariam à CSLL. Contudo, conforme se pode verificar na tabela inserida ao norte, bem no início do presente voto, a tais infrações a fiscalização não aplicou a exigência reflexa de CSLL.

O argumento, portanto, tem procedência exclusivamente com relação à despesa com a multa do INMETRO, no valor de R\$ 993,12, e isto ocorre porque esta despesa constava originalmente como não comprovada (tendo sido computada, portanto, no cálculo da CSLL lançada), contudo, foi posteriormente comprovada, não tendo deixado de ser, porém, indedutível da apuração da base de cálculo, mas, neste caso, tão somente para fins de IRPJ.

Cumpre afastar, portanto, a exigência reflexa de CSLL no valor de R\$ 993,12 (montante da infração, e não do tributo).

Isto porque a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido parte do resultado do exercício apurado de acordo com os princípios da legislação comercial, sofrendo os ajustes previstos em lei, no caso, a Lei nº 7.689, de 1988, e alterações posteriores.

Assim, receitas omitidas na escrituração, bem como saídas de recursos que não correspondam a efetivas despesas do exercício e que tenham sido escrituradas como tal, como é o caso das despesas não comprovadas, devem ser acrescidas à sua base de cálculo, posto que impactam diretamente na apuração do resultado contábil, ponto de partida para a apuração da CSLL devida. O mesmo se aplica para o caso de despesas lançadas em duplicidade, que também se enquadram na categoria de despesas não comprovadas.

Da mesma forma, também as despesas que não atendem aos preceitos contábeis que determinam a correta forma de apuração do resultado, como no caso das despesas que foram indevidamente deduzidas do lucro quando, em verdade, correspondem a bens que deveriam ter sido registrados no ativo permanente, devem igualmente ser acrescidas à sua base de cálculo.

Entretanto, a mera indedutibilidade de uma despesa para fins de apuração do lucro real não a torna necessária e automaticamente indedutível para o cálculo da Contribuição Social. Ao contrário, para que uma despesa seja considerada indedutível para a CSLL, tem de haver previsão legal específica para este fim, o que não ocorre no caso da despesa antes referida (multa do INMETRO).

Este entendimento também se encontra expresso na jurisprudência do CARF a seguir mencionada:

Acórdão 101-97.057, sessão de 16 de dezembro de 2008, relatora Sandra Faroni:

CSLL- Não precisam ser adicionadas, para efeito da base de cálculo da contribuição, as despesas não dedutíveis para fins do imposto de renda, desde que, de acordo com a legislação comercial, constituam, efetivamente, despesa para a empresa.

Acórdão 107-09.523, sessão de 15 de outubro de 2008, redator designado Luiz Martins Valero:

DESPESAS INDEDUTÍVEIS Os ajustes por adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, são aqueles previstos em Lei. Despesas representadas por dispêndios efetivos, consideradas indedutíveis pela legislação do IRPJ não são, automaticamente, adicionadas à base de cálculo da CSLL, salvo quando se tratar de dispêndios não ocorridos efetivamente.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Insurge-se a recorrente contra a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada, alegando que a lei prevê a incidência de juros de mora sobre multa somente

quando se trata de multa isolada, o que não é o caso, e que tampouco o art. 161 do CTN alberga esta exigência, nos termos de jurisprudência que transcreve.

A matéria não é nova, e esta Turma tem-se manifestado consistentemente de modo contrário à alegação recursal.

A previsão de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício está plenamente configurada no bojo do art. 161, do CTN, que possui a seguinte redação:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

(.....)”

A acepção da palavra *crédito* deve ser feita em consonância com o fato de que, após o lançamento de ofício efetuado, a multa aplicada passa a integrar aquele valor. Afinal, se o crédito tem a mesma natureza da obrigação principal e esta tem por objeto o pagamento de tributos e penalidades pecuniárias, é evidente que o crédito tributário compreende um e outro.

Pela própria localização do referido artigo no CTN, inserido em um capítulo que versa sobre a extinção do crédito tributário, e numa seção que trata do pagamento, não se vislumbra amparo ao entendimento que visa a reduzir o alcance da palavra *crédito*, como se o artigo estivesse se referindo exclusivamente ao *tributo*, e não ao *crédito tributário*.

Os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. O vencimento da multa por lançamento de ofício se dá no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração, momento a partir do qual, se não paga a multa, passa o contribuinte a encontrar-se em mora. Conforme dispôs o próprio CTN, somente a lei pode dispor em sentido diverso, eventualmente cogitando da não aplicação de juros sobre alguma parcela do crédito tributário.

Historicamente, o Decreto-Lei nº 1.736/1979 já previa a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, nos seguintes termos:

Art 1º - O débito decorrente do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, do imposto sobre produtos industrializados, do imposto sobre a importação e do imposto único sobre minerais, não pago no vencimento, será acrescido de multa de mora, consoante o previsto neste Decreto-lei.

(.....)

Art 2º - Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.

Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.

Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº. 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº. 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº. 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

(.....)

O parágrafo único do art. 2º acima transcrito expressamente ressalvava a não incidência de juros apenas sobre a multa de mora, mas não sobre a multa de ofício, prescrevendo o seu *caput* a incidência de juros sobre o “valor originário” dos “débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional”. O art. 3º, por sua vez, referia todas as parcelas do débito que não se consideram incluídas no “valor originário” do débito, não se encontrando ali também a previsão para a exclusão, deste valor, da multa de ofício.

Houve, contudo, de fato, períodos em que, apesar da previsão geral de incidência de juros de mora contida no CTN, a lei expressamente restringiu os juros de mora apenas aos tributos e contribuições atualizados monetariamente, o que implicou, portanto, na sua não incidência, naqueles períodos, sobre a multa de ofício.

Por exemplo, houve a Lei nº 7.738/89, cujo art. 23 possuía a seguinte redação:

Art. 23. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de trinta por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.

(.....)

Contudo, já com a Lei nº 8.218/91, retornou a incidência dos juros de mora sobre “os débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional”, juros estes que eram então calculados com base na TRD, confira-se:

Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, incidirão:

I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento; e

Sem estender a análise histórica de modo a contemplar todos os diplomas legais que trataram do assunto, o que se verifica é que, sempre que o legislador visou a restringir o alcance dos juros a apenas parte (ou partes) do crédito tributário, o fez de modo expresso, ou usando a expressão “tributos e contribuições” para referir que somente estes se sujeitariam aos juros de mora, ou então mencionando expressamente todas as parcelas do

crédito tributário (débito para com a Fazenda Nacional) que não deveriam sofrer a incidência daqueles juros.

No caso dos autos, há que se levar em consideração o que dispõe o art. 61 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Rogando vênua à corrente desta Corte que se tem manifestado em sentido oposto, consoante julgados colacionados pela Recorrente, entendo que a expressão “*decorrentes de tributos e contribuições*” deva ser interpretada de modo a incluir a multa de ofício, e não a excluí-la. Os débitos para com a Fazenda Nacional podem ser de diversas naturezas, não apenas tributária. Assim, tenho que a expressão “*débitos decorrentes de tributos e contribuições*” visa a apenas ressaltar a natureza tributária dos débitos a que se refere o dispositivo em questão, em contraste com a mais abrangente expressão “*débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional*”, anteriormente empregada pela legislação de regência.

Ademais, cumpre destacar ainda que o entendimento aqui exposto coaduna-se com o que se vem consolidando no STJ, conforme se pode verificar na ementa abaixo transcrita:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 – PR, Relator Min. Benedito Gonçalves, DJe: 10/12/2012:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.” (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.”

Com estas considerações, entendo cabível a incidência de juros de mora sobre a multa punitiva aplicada, os quais, nos termos da legislação de regência, são atualmente calculados com base na taxa Selic.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso interposto e, na parte conhecida, dou parcial provimento ao recurso, para: (i) cancelar a exigência fiscal a título de omissão de receitas; (ii) cancelar parcialmente a exigência fiscal a título de despesas não comprovadas, no valor tributável de R\$ 19.500,00; (iii) cancelar parcialmente a exigência fiscal a título de despesas não necessárias, no valor tributável de R\$ 5.500,00; (iv) cancelar parcialmente a exigência fiscal a título de bens de natureza permanente deduzidos como despesas, na proporção do direito reconhecido à depreciação incidente sobre estes bens, conforme detalhado no voto; (v) cancelar parcialmente a exigência fiscal reflexa de CSLL, no valor tributável de R\$ 993,12, correspondente à despesa considerada indedutível da base de cálculo do IRPJ.

João Otávio Oppermann Thomé - Relator