

em relação à glosa de despesas; II) por maioria de votos, deram provimento em relação às multas isoladas. Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Brito e Antonio Bezerra Neto.

Documento assinado digitalmente.

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Marcos de Aguiar Villas-Bôas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos de Aguiar Villas-Bôas, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Aurora Tomazini de Carvalho e Lívia de Carli Germano.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte em face de Acórdão nº 06-52.454 da 2ª Turma da DRJ/CTA, que julgou, por unanimidade, totalmente improcedente a Impugnação e manteve as exigências de IRPJ e CSLL com aplicação das multas de ofício e isolada.

Valho-me de parte do Relatório do Acórdão da DRJ para a descrição dos fatos iniciais:

"2. O auto de infração de IRPJ (fls. 523/528) exige o recolhimento de R\$ 3.739.734,95 de imposto e R\$ 2.804.801,21 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 516/522:

Custos, despesas operacionais e encargos. Despesas não comprovadas: no período de 31/12/2011. Enquadramento legal no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 146, I, 221, 222, 247, 248, 249, I, 251, 276, 277, 278, 299, 300, 541, 542, 858, 926 e 957, I do RIR/1999; arts. 16, 21, 23, 49 e 53 da IN SRF nº 93/1997. Multa de 75%.

3. O auto de infração de CSLL (fls. 529/533) exige o recolhimento de R\$ 1.347.870,38 e R\$ 1.010.902,79 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 516/522:

Custos, despesas operacionais, encargos não comprovados: nos períodos de 31/12/2011. Enquadramento legal nos arts. 2º e 3º da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; art. 2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de

novembro de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Multa de 75%.

4. O auto de infração de multa isolada de IRPJ (fls. 534/536) exige o recolhimento de R\$ 1.869.867,47 de multa. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 516/522:

Multa ou juros isolados. Falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada: nos períodos de 01/2011 a 12/2011. Enquadramento legal nos arts. 222 e 843 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96.

5. O auto de infração de multa isolada de CSLL (fls. 537/539) exige o recolhimento de R\$ 673.935,18 de multa. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 516/522:

Multa ou juros isolados. Falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo estimada: nos períodos de 01/2011 a 12/2011. Enquadramento legal no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96.

6. Cientificada em 20/10/2014, conforme informação de fl. 542, tempestivamente, em 17/11/2014, a interessada apresentou impugnação aos lançamentos, às fls. 550/583, através de seus procuradores, procurações às fls. 585/589, acompanhada dos documentos de fls. 591/645, que se resume a seguir:

DO DIREITO.

Da Dedutibilidade de Despesas e da Aplicação do artigo 299 do RIR/1999

a. Explica que a Impugnante tem como objeto social "o exercício das atividades de agência de viagens e turismo, organização, gestão, planejamento e coordenação de feiras, congressos, convenções, exposições de negócios e congêneres (...)". Nessa linha, para a realização de suas atividades, precisa contratar diversos fornecedores que possam atender as expectativas e necessidades de seus clientes, que em sua maior parte são empresas de grande porte, nacionais e multinacionais, que exigem um serviço ágil e de excelência;

b. Alega que um fator importante da atividade exercida pela Impugnante, como por exemplo, na organização de viagens corporativas e eventos, é a necessidade de manter uma constante proximidade com seus clientes, com o intuito de viabilizar e suportar as mais variadas demandas requeridas pelas companhias. Assim, para moldar seu atendimento as necessidade e rotinas de cada empresa, a Impugnante instala postos de atendimento em seus principais clientes, que são uma extensão da Walhalaur, facilitando a tomada de decisão e viabilizando as mais variadas espécies de solicitações;

c. Esclarece que, no presente processo, foram justamente as despesas incorridas pelos postos de atendimentos, bem como as despesas administrativas na execução desses serviços, lançadas nas contas contábeis "3880 - Despesas Diversas do Posto / Atendimento", "4590 - Despesas Administrativas - Diversas", "5290 - Despesas Diversas do Posto / Atendimento", que consistiram nos questionamentos realizados pelo Sr. Agente Fiscal. Contudo, todos os valores escriturados nas referidas contas contábeis são oriundos do exercício regular do objeto social da Impugnante, razão pela qual a sua dedutibilidade é legítima;

d. Relaciona alguns serviços que são disponibilizados em seus postos de atendimento e que implicam nas despesas indevidamente glosadas pela Fiscalização: Reservas de Viagens Aéreas: Reserva de voos nacionais e internacionais, incluindo todas as providências necessárias, como alterações, reemissões e fretamentos; Reservas de Hotéis: Reserva em hotéis de diversas categorias, em qualquer parte do Brasil e no exterior; Outras Reservas: Passagens rodoviárias e ferroviárias em qualquer lugar do mundo; Locação de Veículos: Acordos com as principais locadoras de veículos do Brasil e do

exterior, inclusive com leasing na Europa e aluguel de carros privativos, vans, ônibus e outros; Documentação de Viagens: Despachantes próprios preparam e organizam toda a documentação de viagens de nossos passageiros: passaporte, vistos, orientações para vacinas, carteira internacional de habilitação, documento para embarque de animais domésticos, dentre outros; Relacionamento com Fornecedores: Assessoria para efetivação e administração dos acordos comerciais dos seus clientes com todos os fornecedores de serviços aéreos, de hotelaria, locadores de veículos e todos os outros imprescindíveis ao negócio contratado; Gestão de custos e qualidade de eventos: Gerencia a logística de treinamento. Elabora relatórios que evidenciam a gestão realizada e os resultados obtidos em cada turma e em cada curso/programa; Administração e operação: Responsabilidade pelos detalhes da realização dos treinamentos de acordo com as necessidades demandadas sempre buscando significativa redução de custos e maior produtividade dos recursos estratégicos. Administração do follow-up, a contratação e entrega de serviços (sala, reprodução e entrega de materiais, equipamentos, coffee breaks, coordenadoras etc);

e. Afirma que os custos e despesas com os fornecedores (companhias aéreas, redes de hotéis, locadoras de veículos, cartórios e os relacionados aos eventos), arcadas pela Impugnante na prestação dos serviços descritos acima, representam, inegavelmente, despesas de natureza operacional, que são dedutíveis para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Isso porque, nos termos do artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 ("RIR/99"), despesas operacionais são aquelas necessárias, usuais e normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora; [...] g. Sustenta que a necessidade da despesa é comprovada na medida em que ela é empregada na otimização das operações ou dos negócios exigidos pela atividade que constitui o objeto social da pessoa jurídica. Ademais, uma despesa será necessária quando for justificável do ponto de vista gerencial da empresa. Já, a usualidade pode ser definida em razão de a despesa ser habitual para a realização do objeto social, ainda que essa despesa não seja reiteradamente verificada na prática. Basta que ela seja justificável do ponto de vista negocial, pois assim possui potencial para se tornar usual. No que tange à normalidade, há que se considerar se determinada despesa é normal na realização das atividades e negócios pertinentes ao objeto social exercido pela empresa, ou seja, se é comumente verificada na realização do objeto social pelas empresas do ramo;

h. Alega que o entendimento acima mencionado é compartilhado pela Secretaria da Receita Federal, bem pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Nesse sentido, confira-se o exemplo extraído de uma decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do antigo Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº CSRF/01-0.834;

[...] j. Frisa que, além das despesas glosadas no presente caso serem indubitavelmente necessárias, normais e usuais à atividade da Impugnante, todos os lançamentos dessas despesas estão devidamente identificados em sua contabilidade. Portanto, todas as despesas se enquadram no artigo 299 do RIR/99, pois guardam relação direta com as atividades desenvolvidas pela Impugnante, sendo assim fundamental que sejam reconhecidas como necessárias, usuais e normais. Ou seja, são despesas plenamente justificáveis do ponto de vista operacional. Logo, consoante o princípio da segurança jurídica, o tributo só pode ser validamente exigido quando um fato ajusta-se rigorosamente à hipótese de incidência tributária;

k. Reclama que, no caso em apreço, o próprio Sr. Agente Fiscal reconheceu que as despesas são "inerentes às atividades da fiscalizada", após analisar a resposta fornecida pela Impugnante que esclarece a origem das despesas declaradas em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa

Jurídica (DIPJ ano-calendário 2011). Cita trechos das informações prestadas pela Impugnante;

[...]

A Contabilidade Faz Prova em Favor da Impugnante

m. Ressalta que a contabilidade faz prova em favor do contribuinte, motivo pelo qual não se pode admitir o entendimento da Fiscalização no sentido de que não foram apresentados elementos de prova pela Impugnante. De fato, nos termos do artigo 276 do RIR/99, a escrituração mantida com observância das disposições legais, como é o caso dos autos, faz prova em favor do contribuinte dos fatos nela registrados, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. No mesmo sentido, nos termos do artigo 122 do então vigente Código Comercial, bem como dos artigos 379 a 382 do Código de Processo Civil, os livros comerciais devidamente escritos provam em favor de seus autores, como bem observa Alberto Xavier;

n. Cita doutrina e decisões do CARF;

o. Conclui que, tendo em vista que (i) a contabilidade faz prova em favor do contribuinte e (ii) não houve a comprovação da inveracidade dos registros contábeis da Impugnante pela Fiscalização, não poderão ser aceitas as glosas das despesas incorridas pela Impugnante no ano-calendário de 2011, devendo esta Turma de Julgamento, também por esse motivo, cancelar integralmente as autuações fiscais;

Do Ônus da Prova no Direito Tributário

p. Observa ainda, que o ônus da prova, no processo administrativo tributário, cabe ao Fisco. Assim, eventual ato administrativo tendente a desconsiderar as informações contabilizadas e declaradas pelo contribuinte, caso não esteja calçado por uma prova, mas apenas baseado em mera suposição, carecerá de motivo e será nulo de pleno direito. Assim, mesmo que a Impugnante não tivesse apresentado documentos suficientes para comprovar a verdade material dos fatos e a contabilidade não fizesse prova em seu favor, o que se alega ad argumentandum, as autuações ora combatidas também não poderiam prosperar em razão da ausência de prova, pela Fiscalização, de que as despesas não são dedutíveis;

[...]

s. Pondera que, independentemente do ônus da prova pertencer a "A" ou "B", faz-se necessário às partes, demonstrar o porquê de suas afirmações, conclusões e pleitos, sob pena de não atendimento de suas reivindicações por parte do julgador. Essa "obrigação" aumenta na medida em que o ônus da prova é de uma determinada parte, tendo em vista que suas pretensões ficam ainda mais ligadas ao sucesso de suas provas, cabendo à outra parte apenas refutar os fatos por ela alegados, sem maiores preocupações probatórias, uma vez que a parte "autora" não provou suas alegações, quando este era o seu dever. A grande questão, diante de todas essas considerações, diz respeito a quem recai o ônus da prova no processo administrativo tributário, se ao contribuinte ou ao Fisco no momento da lavratura do auto de infração, lembrando-se sempre que o ônus em questão "reveste os caracteres de uma faculdade, consistindo em permissão bilateral: o agir é necessário para alcançar certa finalidade; se inobservado, contudo, não acarreta punição, mas apenas o não-atingimento do objetivo pretendido;

t. Cita o artigo 3o do Código Tributário Nacional, e afirma que é por meio do referido artigo que se encontra o ponto de partida para que se alcance a quem compete o ônus da prova em matéria tributária, uma vez que analisando o dispositivo em questão se conclui que "os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias ou deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório,

tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário;

u. Conclui que nessa situação específica, diferentemente do que se afirmou até o presente momento, quando se analisou o direito positivo como um todo, sem qualquer separação por ramos, não há apenas um direito subjetivo para o Fisco, no sentido de provar a ocorrência do fato jurídico tributário ou a ocorrência de fatos dignos de punição, mas sim um dever, de assim proceder, conforme doutrina. Na verdade, sabe-se que não tem como haver lançamento de ofício, ato administrativo por excelência, sem uma motivação específica. No caso, a motivação é a própria existência de prova, que deve ser clara, sob pena de nulidade do ato, razão pela qual a prova passa a ser obrigatória e não um mero item acessório ao convencimento de um eventual julgador. Logo, o Fisco é obrigado a comprovar as razões da prática de seu ato administrativo de lançamento tributário. Desta forma, o dever de provar é sempre do Fisco, em qualquer que seja a hipótese, pelo que não se pode admitir o procedimento da Fiscalização, no presente caso, ao realizar os lançamentos fiscais mesmo admitindo que tratam-se de despesas "inerentes às atividades da fiscalizada";

v. Cita decisão do CARF;

Da Impossibilidade da Cobrança da Multa Isolada em Razão da Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa

[...]

x. Contesta o entendimento adotado pelo Sr. Agente Fiscal acerca da multa isolada lançada por suposta falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre as estimativas mensais, e entende que não poderá ser mantida por esse C. Turma de Julgamento seja pela (i) inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração; ou (ii) impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício;

Da Inaplicabilidade da Multa Isolada em Razão do Encerramento do Ano-base Quando da Lavratura dos Autos de Infração

y. Anota que, até o advento da Lei nº 8.383/91, o IRPJ e a CSLL eram apurados sob a sistemática da "base anual", ou seja, os fatos econômicos integrantes do fato gerador desses tributos ocorriam ao longo do ano-base e somente em 31 de dezembro eram quantificados, de maneira a propiciar a aferição da base de cálculo sobre a qual incidia a exação. Após a edição da referida norma, o IRPJ e a CSLL passaram a ser apurados pela sistemática de "bases correntes", ou seja, na medida em que os fatos econômicos integrantes do fato gerador ocorrem, quantifica-se as bases de cálculo naquele mesmo mês e o contribuinte efetua mensalmente o pagamento desses tributos. São estes os chamados recolhimentos por estimativa. Contudo, mesmo nesta sistemática, ao final do ano-base o contribuinte deve elaborar sua declaração de ajuste, com a finalidade de verificar se o montante que foi pago ao longo do ano excede ou fica aquém do que realmente é devido;

[...]

aa. Verifica que a multa isolada, prevista atualmente no inciso II, alínea "b" do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, diferentemente do que entendeu o Sr. Agente Fiscal, somente pode ser exigida caso o Fisco verifique a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base. Portanto, levando em consideração que os autos de infração objeto do presente processo foram lavrados após o encerramento do ano-base englobado no presente processo, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderão ser punidas por meio da exigência da multa isolada;

bb. Cita decisões do CARF e a Súmula nº 82 do CARF, a qual prevê que: "Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas";

aa. Verifica que a multa isolada, prevista atualmente no inciso II, alínea "b" do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, diferentemente do que entendeu o Sr. Agente

Fiscal, somente pode ser exigida caso o Fisco verifique a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base. Portanto, levando em consideração que os autos de infração objeto do presente processo foram lavrados após o encerramento do ano-base englobado no presente processo, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderão ser punidas por meio da exigência da multa isolada;

bb. Cita decisões do CARF e a Súmula nº 82 do CARF, a qual prevê que: "Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas";

[...]

hh. Argumenta que a obrigação tributária de recolher mensalmente as estimativas corresponde à verdadeira antecipação do tributo que será devido ao final do ano-calendário (final do período). Portanto, verifica-se que não se tratam de duas hipóteses distintas da obrigação pecuniária, pois ambas referem-se ao recolhimento de um mesmo fato gerador, razão pela qual não merece guarida os lançamentos realizados pelo Sr. Agente Fiscal. Resta evidente que a multa de ofício e a multa isolada decorrem de uma mesma situação fática, qual seja, a ausência de recolhimento do tributo. Desta feita, não se pode admitir que, em decorrência de um ato ilícito (falta de recolhimento do tributo em um determinado período do ano-calendário), sejam aplicadas duas penalidades que possuam, inclusive, bases de cálculo semelhantes;

ii. Resume que restou demonstrada a impossibilidade da cobrança da multa isolada no presente processo administrativo, tendo em vista que: (i) já estava encerrado o ano-base de 2011 quando da lavratura dos autos de infração (2014); e (ii) não há possibilidade de cumulação da multa isolada, incidente sobre eventual diferença de recolhimento de estimativa, com a multa de ofício, conforme a jurisprudência pacífica e reiterada deste E. CARF. Portanto, tendo em vista a pacificação acerca da impossibilidade da cumulação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de lançamento de ofício, deve essa C. Turma de Julgamento determinar o cancelamento das multas isoladas, indevidamente, exigidas nos lançamentos fiscais ora combatidos;

Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa

jj. Aponta o artigo 13 da Lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, remete ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos. Ora, como é sabido, não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa. Multa é penalidade pecuniária, não é tributo. É o que se verifica com clareza pela leitura da definição de "tributo", contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional;

kk. Afirma que, demonstrado que (i) multa não é tributo; e (ii) só há previsão legal para que os juros calculados à taxa SELIC incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal, o que não pode ser admitido por essa E. Turma Julgadora;

ll. Cita decisão do CARF;

[...]"

O Acórdão da DRJ ficou, então, ementado da seguinte forma:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO MENSAL DEVIDO POR ESTIMATIVA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto mensal devido por estimativa, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada de 50%.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTADO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. COMPATIBILIDADE.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

JUROS SOBRE MULTA. CABIMENTO. ART. 161 DO CTN. ART. 61 DA LEI Nº 9.430/96.

A incidência de juros sobre multa tem amparo legal, pois o art. 161 do CTN prevê sua aplicação para "o crédito" e o art. 61 da Lei nº 9.430/96 o faz para "os débitos", sendo que ambos os termos alcançam o tributo e a multa, e esta não foi ressalvada pelo legislador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

GLOSA DE DESPESAS. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. ÔNUS DA PROVA. DOCUMENTAÇÃO HÁBIL.

Correta a glosa de despesa quando a empresa, intimada, deixa de comprová-las, descabendo alegar que estavam contabilizadas, já que a escrituração contábil faz prova dos fatos correspondentes, a favor do contribuinte, desde que acompanhada por documentação hábil que os suporte.

GLOSA DE DESPESAS. NECESSIDADE, USUALIDADE, NORMALIDADE. FALTA DE DOCUMENTAÇÃO HÁBIL.

A comprovação da despesa, mediante apresentação de documentação hábil, é pré-requisito de sua dedutibilidade, cuja falta torna inútil qualquer alegação de necessidade, usualidade ou normalidade do dispêndio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Em suma, o Acórdão da DRJ entendeu, no mérito, que, desde a Fiscalização, houve intimação da Recorrente para comprovar as despesas, o que não foi feito. Os argumentos dela, ainda que razoáveis, não podem ser acolhidos sem prova de que as despesas eram realmente aquelas e naqueles valores que ela escriturou.

Quanto às multas de ofício e isolada, a DRJ utilizou o já assaz conhecido entendimento de que cada uma tem base de cálculo própria e que, portanto, não há qualquer concomitância.

Inconformada com o Acórdão da DRJ, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual praticamente repetiu os argumentos da Impugnação, apesar de ter acrescentado questionamentos diretos ao Acórdão e alguns elementos para reforçar a necessidade, a usualidade e a normalidade das despesas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/09/2004

Autenticado digitalmente em 02/08/2016 por MARCOS DE AGUIAR VILLAS BOAS, Assinado digitalmente em 15

/08/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 02/08/2016 por MARCOS DE AGUIAR VILLAS B

OAS

Impresso em 15/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS DE AGUIAR VILLAS-BÔAS - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos legais.

Mérito: Falta de comprovação das despesas

Como é de praxe, durante a Fiscalização, foram solicitados à Recorrente os documentos que comprovam as despesas escrituradas por ela, utilizadas para reduzir o seu lucro líquido e, uma vez não tendo havido adição ao LALUR dos valores correspondentes, utilizadas para reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Não se trata de receitas omitidas ou de qualquer outra situação que careça de uma comprovação ou de uma presunção legal aplicada pelo Auto de Infração. Tanto o ônus da prova cabe ao contribuinte que a Recorrente, após intimada no procedimento fiscal, apresentou documentos comprobatórios de parte considerável das despesas.

Quanto àquelas relativas às contas "3880 - Despesas Diversas do Posto / Atendimento", "4590 - Despesas Administrativas - Diversas", "5290 - Despesas Diversas do Posto / Atendimento", a Recorrente não apresentou documentação e, já desde a Fiscalização, utilizou fundamentos para justificar tal fato, alegando que havia uma disponibilização interna de valores a postos seus de trabalho que atendiam os clientes, com realização de gastos que representariam, segundo ela, despesas necessárias, usuais e normais.

Tais despesas, segundo a Recorrente, se refeririam a passagens aéreas, reservas em hotéis e outras. Se as despesas tiveram essa finalidade, não seria difícil obter declarações de embarque junto às companhias aéreas e segunda via de notas fiscais junto aos hotéis.

Existem casos em que a prova é muito difícil de ser feita e cabe ao CARF analisar as situações específicas considerando suas circunstâncias peculiares. Não é definitivamente o caso destes autos.

Tanto na Impugnação como no Recurso Voluntário, a contribuinte sequer tenta comprovar as despesas, desviando a discussão para a questão do preenchimento dos

referidos requisitos legais e, por fim, alegando que o ônus da prova não seria dela, mas da Fiscalização.

Ora, é pacífico no CARF que as despesas precisam ser comprovadas por documentos que suportem os registros contábeis: contratos, recibos, extratos bancários, ordens de pagamento etc. Há inúmeras maneiras de se comprovar despesas, que variam a depender da natureza delas. Se a Recorrente sequer tenta fazê-lo, não há como reconhecê-las.

Não se trata de uma acusação que precisaria ser comprovada pela Fiscalização, mas de uma exigência por falta de capacidade da contribuinte de suportar suas declarações fiscais. Ela simplesmente não consegue embasar as despesas escrituradas em sua totalidade. A parte comprovada foi reconhecida. A parte não comprovada foi glosada.

Essa incapacidade de comprovar as despesas fica clara no seguinte trecho do Recurso Voluntário:

No entanto, o posicionamento exarado no acórdão recorrido não pode prevalecer, haja vista que, conforme será demonstrado adiante, não há dúvida de que as despesas em questão são, de fato, operacionais para a Recorrente e, por conseguinte, são dedutíveis das bases tributáveis de IRPJ e CSLL.

Após citar os fundamentos do Acórdão da DRJ, que, corretamente, sequer adentra na análise dos requisitos legais para reconhecimento dos valores como despesas dedutíveis pelo fato de nem saber com certeza quais despesas são aquelas, a Recorrente desvia a discussão da prova para o suposto caráter operacional das despesas.

Bastava a Recorrente ter trazido aos autos do processo administrativo quaisquer documentos que razoavelmente suportassem os gastos realizados por ela que, então, se partiria para a análise dos requisitos da necessidade, usualidade e normalidade. Não o tendo feito, até por questão lógica, não há que discuti-los, pois a comprovação das despesas é pressuposto.

Esse entendimento é bastante pacífico no CARF, como demonstra a ementa de Acórdão abaixo, da lavra de Antonio Bezerra Neto, presidente desta turma:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 1997

CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADOS. GLOSA DE CUSTOS.

Cancela-se a glosa efetuada, quando através de diligência comprovou-se que os valores contabilizados como despesas operacionais, em nome da empresa, comprovou-se ser despesas próprias e não de terceiros.

ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO.RESULTADO EM PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS.

Serão adicionados ao lucro líquido para efeitos de apuração do lucro real as perdas com investimentos em coligadas que tenham sido utilizadas como despesas.

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. GLOSA DE DESPESAS.

Compete ao contribuinte o ônus da prova da legitimidade dos lançamentos contábeis que importem redução do crédito tributário. A dedutibilidade das despesas está condicionada à comprovação de sua existência e necessidade às atividades da empresa.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA

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

Autenticado digitalmente em 02/08/2016 por MARCOS DE AGUIAR VILLAS BOAS, Assinado digitalmente em 15

/08/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 02/08/2016 por MARCOS DE AGUIAR VILLAS B

OAS

Impresso em 15/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nos termos do artigo 17 do decreto 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.

Aplica-se ao lançamento denominado decorrente ou reflexo os efeitos da decisão sobre o lançamento que lhe deu origem" (Primeira Seção, Quarta Câmara, Primeira Turma, Acórdão nº 1401-001.322, Rel. Antonio Bezerra Neto, Sessão de 21 de outubro de 2014).

Note-se que, no caso julgado pelo Acórdão cuja ementa foi acima transcrita, o contribuinte procurou comprovar as despesas glosadas, tendo sido uma parte delas reconhecida em diligência.

Na parte não comprovada, a exigência tributária teve que ser mantida, pois, como afirmado aqui, primeiro é necessário comprovar que as despesas existem e a sua natureza. De posse dessas informações, passasse à análise do direito de deduzi-las da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No processo administrativo aqui em análise, sequer houve pedido de diligência pela Recorrente, que não juntou nenhum documento comprobatório das despesas e que se resumiu a discutir o ônus da prova, além de alegar que a sua contabilidade faria prova suficiente ao reconhecimento de tais despesas.

Uma vez não comprovadas as despesas por documentos hábeis - para além da contabilidade, escriturada pela própria Recorrente, que pode ter cometido, por exemplo, algum erro - a glosa delas deve ser mantida, de modo que o Acórdão da DRJ fica mantido quanto ao mérito.

Concomitância da multa isolada e da multa de ofício

A Recorrente alega que a multa isolada não pode ser aplicada juntamente com a multa de ofício, sobretudo após encerrado o ano calendário de apuração. A DRJ sustenta que as multas têm bases de cálculo distintas.

Esse também é um tema extremamente corriqueiro na Primeira Seção do CARF e já julgado por esta turma inúmeras vezes. Apesar das divergências, tem prevalecido o entendimento "médio" do conselheiro Guilherme Mendes no sentido de que a multa isolada, quando aplicada conjuntamente com a multa de ofício por não pagamento ou pagamento a menor de estimativas que repercutam na apuração anual do IRPJ e da CSLL, deve ser cancelada até o valor da multa de ofício multiplicado por 2/3.

Conforme múltiplos precedentes do CARF que resultaram na Súmula nº 105, a multa isolada não pode ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício. Se as estimativas e os tributos devidos após a apuração anual deixaram de ser pagos ou foram pagos a menor pela mesma razão, aplica-se apenas a multa de ofício.

Vide enunciado da Súmula nº 105 do CARF: "A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº

9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício".

Vide dois acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais que trataram do tema:

**"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ**

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998

Ementa:

CONCOMITÂNCIA MULTA ISOLADA Não é cabível a cobrança de multa isolada quando já lançada a multa de ofício, nos termos da pacífica jurisprudência desta Turma da CSRF" (CARF, CSRF, Processo nº 10840.000220/2003-56, Acórdão nº 9101-001.693, Rel. Cons. Susy Gomes Hoffmann).

**"APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA
ISOLADA — MATÉRIA PACIFICADA — ARTIGO 67, § 10 O DO
RICARF -**

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo".

No entendimento deste relator, no entanto, a partir da vigência da Lei nº 11.488/2007, quando o valor da(s) multa(s) isolada(s) superar o valor da multa de ofício multiplicado por 2/3, deve-se cancelar a multa de ofício e manter a isolada, ou seja, deve-se sempre absorver a multa de menor valor para evitar a concomitância.

Esse é um desdobramento da própria Súmula nº 105 do CARF, pois ele evita o problema de se afastar a multa isolada e manter a multa de ofício quando aquela tinha valor muito maior do que essa. Assim, o contribuinte é sancionado de maneira muito branda, mesmo apesar de ter deixado de recolher altos valores a título de estimativa mensal.

Outra maneira de se ver essa conclusão é manter sempre a multa de ofício, como determina a súmula, mas acrescê-la da diferença entre ela (multiplicada por 2/3) e a multa isolada, quando esta última for maior.

Essa parece ser a interpretação mais mediadora, mais justa, pois evita a concomitância ao mesmo tempo em que evita a aplicação de sanções muito brandas quando o contribuinte deixa de recolher valores altos, o que poderia levar, inclusive, a uma perda de eficácia social da norma que impõe o recolhimento da estimativa mensal.

Ainda que este Relator tenha um entendimento pessoal no sentido de que a estimativa mensal é uma complexidade injustificável gerada no sistema tributário brasileiro, com repercussões muito negativas para a própria União, simplesmente pelo objetivo de antecipar o pagamento de tributos, ou seja, de acelerar o fluxo financeiro, o fato é que ela está prevista na lei e há uma sanção para o caso de descumprimento do dever de pagá-la.

No caso concreto em análise, os valores (R\$ 2.804.801,21 - IRPJ e R\$ 1.020.902,79) das multas de ofício, quando multiplicados por 2/3, são idênticos aos valores (R\$

1.869.867,47 - IRPJ e R\$ 673.935,18) das multas isoladas, exceto por uma diferença de R\$ 0,01 no caso da CSLL, devendo ser evitada a concomitância e canceladas as multas isoladas.

Deve ser dado, portanto, provimento ao Recurso Voluntário quanto a este item.

Juros sobre multa

Após aplicada e não paga, a multa se torna um crédito da Receita Federal perante o contribuinte, que, portanto, deve se sujeitar à aplicação de juros de mora. Trata-se entendimento amplamente aceito no âmbito do CARF e que esta Primeira Turma, da Quarta Câmara, da Primeira Seção tem aplicado com frequência.

A aplicação de juros sobre multa está prevista no art. 43 e no §3º, do art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Vide um exemplo de precedente, dentre as dezenas existentes:

"JUROS DE MORA. TAXA SELIC. O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96" (Data da Sessão: 07/12/2005; Relator: Aloysio José Percínio da Silva; Decisão: Acórdão 10322197).

Fica mantida, portanto, a aplicação dos juros sobre a multa de ofício.

Conclusão

Pelo exposto, oriento o meu voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário apenas no tocante ao cancelamento das duas multas isoladas, aplicadas por conta de pagamento a menor de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL.

Documento assinado digitalmente.

Marcos de Aguiar Villas-Bôas