



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

Processo n° 13973.000185/2005-10
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **1201-00.624 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de novembro de 2011
Matéria IRPJ E CSLL - GLOSA DE DESPESAS
Recorrentes MALWEE MALHAS LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

A partir de 1º de janeiro de 1996, somente são dedutíveis para fins de apuração do lucro real os encargos de depreciação relativos a bens móveis ou imóveis intrinsecamente relacionados à produção ou à comercialização de bens e serviços. No entanto, se o bem móvel ou imóvel é utilizado em diversas atividades, sendo apenas parte delas intrinsecamente relacionada à produção ou à comercialização, não pode a fiscalização glosar integralmente os correspondentes encargos de depreciação sem antes procurar determinar a proporção do uso do bem entre as atividades que autorizam a dedução e aquelas que não a autorizam.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, DAR parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, vencido o Conselheiro Régis Magalhães Soares de Queiroz que dava provimento para afastar também a exigência referente ao item 2.2 do voto. Quanto ao recurso de ofício, acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, DAR-LHE parcial provimento, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, vencido o Conselheiro Marcelo Baeta Ippolito que negava provimento quanto ao item 3.3 do voto.

(documento assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias (Presidente), Marcelo Baeta Ippolito (Suplente Convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcelo Cuba Netto, Regis Magalhães Soares Queiroz e João Carlos de Lima Junior (ausente justificadamente).

Relatório

Trata-se de recursos voluntário e de ofício interpostos nos termos dos arts. 33 e 34, I, do Decreto nº 70.235/72.

Por bem descrever os fatos litigiosos objeto do presente processo, tomo de empréstimo o relatório contido na decisão de primeiro grau:

Em decorrência de ação fiscal em face de empresa acima identificada, foi lavrado o auto de infração de fls.304 a 309, que exige o crédito tributário de R\$ 1.780.447,77 de IRPJ, acrescido de multa de ofício à razão de 75%, ao amparo do previsto no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 1996 e juros moratórios e, as fls. 310 a 316, o auto de infração que exige o pagamento de R\$ 517.004,74 de CSL, também acrescido de multa de ofício e juros moratórios. As razões para a autuação estão descritas no Termo de Verificação e de Encerramento da Ação Fiscal de fls. 286 a 303, que faz parte integrante dos autos.

2. Ao sujeito passivo estão sendo imputadas as seguintes infrações:

a) glosa de despesas não comprovadas, tendo por fundamentação legal o disposto no artigo 249, inciso I, 251 e parágrafo único e 299 do RIR, de 1999;

b) glosa de despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado que, em função de sua destinação, não podem ser dedutíveis, ao amparo do previsto no art. 13, inciso III da lei nº 9.249, de 1995 e artigos 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299, 305, parágrafo 5º e 307, parágrafo único, inciso II do RIR, de 1999;

c) ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, de despesas de multas fiscais lançadas em decorrência de auto de infração, face sua natureza não compensatória, com escopo no artigo 249, inciso I e 344, parágrafo 5º do RIR de 1999;

d) falta de adição ao lucro líquido do exercício do valor referente a juros e atualização monetária de tributos lançados em auto de infração, por se referirem a valores de ajustes de períodos anteriores, ao amparo do disposto no artigo 247, parágrafo 2º e, 249, incisos I e II do RIR, de 1999 e;

e) por fim, ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do Lucro Real, do ano-calendário de 2000, do valor do imposto de renda exigido por meio do processo nº 13973.000097/96-578/22 lançado indevidamente como despesa,

conforme previsto no artigo 41, parágrafo 2º da Lei nº 8.981, de 1995 e artigo 344, parágrafo 2º do RIR, de 1999.

3. A ciência do auto de infração ocorreu em 08/06/2005 (fls.306 e 312) e, em 07/07/2005, foi protocolada a impugnação de fls. 317 a 359, acompanhada dos documentos de fls. 361 a 390, onde a autuada afirma que apresentará seus argumentos sem fazer nenhuma separação entre as questões de fato e de direito.

4. Ainda em preliminar, afirma que deixará de tecer comentários sobre a dedução dos encargos de depreciação do barco, sobre a dedução das despesas de serviços prestados por sua controladora e, sobre a dedução da multa de ofício, na base do imposto de renda, já que, em relação a estes gastos, pagou os tributos, as multas e juros, depois de cientificada da exigência.

5. Adentrando ao mérito, resume todo o raciocínio da autoridade fiscal ao glosar os encargos de depreciação do helicóptero e do hangar e transcreve a conclusão firmada no Termo de Verificação Fiscal, que diz: "a utilização do helicóptero como meio de transporte não é usual nem necessária à atividade e manutenção da fonte produtora da empresa, nem tampouco intrinsecamente relacionada à produção e/ou comercialização de seus produtos".

6. Argumenta que uma determinada despesa pode ser operacional para um sujeito passivo e, ao mesmo tempo, pode não ser para outro, dependendo da situação em concreto. Desenvolve toda uma aula sobre técnica legislativa da cláusula geral, desde a sua origem, no direito germânico, para concluir que para a legislação tributária o conceito de despesa operacional é um exemplo de cláusula geral, face encerrar um conceito vago. Defende a tese de que **"o conceito jurídico de despesa operacional deve ser interpretado e aplicado aos casos concretos, de preferência, a partir do ponto de vista da jurisprudência, notadamente da jurisprudência administrativa tributária, na medida em que as valorações casuísticas são importantes"**.

7. Sustenta que existe uma corrente que entende como despesa operacional os encargos de depreciação de bens do ativo, mesmo que não diretamente empregados em atividade produtiva, mas que contribuam para a consecução dos objetivos sociais da empresa.

8. Noutro tópico, alega que o argumento jurídico utilizado pela autoridade fiscal para glosar os encargos de depreciação do helicóptero e do hangar, não tem nenhuma validade, na medida em que se trata de uma grande empresa, com clientes em todo o território nacional.

9. Discorda da glosa das despesas de serviços prestados pela empresa Solaris Soluções Originais Ltda, posto que a autoridade fiscal não desconsiderou a escrituração comercial da impugnante, nem os contratos de prestação de serviços, nem as **notas fiscais correspondentes e, por fim, nem os pagamentos das**

notas fiscais, portanto, caberia ao fisco demonstrar a inveracidade dos elementos de comprovação que lhe foram apresentados.

10. A respeito da glosa da dedução do imposto, multa e juros, decorrentes do processo administrativo fiscal nº 13973.000097/96-57 e apropriados como despesas no ano-calendário de 2000 e, conseqüentemente, reduzindo o Lucro Líquido do exercício, face não ter sido observado o regime de competência, afirma que, de modo geral, não discorda da conclusão da autoridade fiscal. Contudo, afirma ter adicionado o imposto de renda pessoa jurídica, para a determinação do lucro real e, deduziu da base de cálculo do imposto e da contribuição a CSLL. Sustenta ter havido erro nos valores considerados pela autoridade fiscal, conforme demonstra às fls. 351/352, posto ter ocorrido inversão do valor do IRPJ com o da CSLL.

*11. Discorda da atitude do fiscal em tributar a multa de ofício sobre a contribuição social por entender que a legislação tributária não prescreve, no artigo 28 da Lei nº 9.430, de 1996, que as regras de apuração da base de cálculo, relativa ao imposto de renda, devam ser aplicadas, subsidiariamente, para a apuração da base de cálculo, relativa à contribuição social. Destaca que este enunciado prescreve unicamente, que **"aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos artigos 1º a 3º, 50 a 14, 17 a 24, 26 e 71, desta lei"**.*

*12. E prossegue afirmando: como a legislação tributária prescreve, exclusivamente, a proibição da dedução da multa de ofício, para a apuração do lucro real, à luz do princípio da legalidade, bem como da regra da tipicidade, não existem dúvidas que a ora impugnante não deveria, portanto, adicionar o valor da multa de ofício, na base de cálculo da contribuição social. Isto porque, segundo a jurisprudência, **"os ajustes por adição à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são aqueles previstos em lei."***

13. Também não reconhece a glosa da dedução do valor dos juros incidentes sobre o processo administrativo fiscal nº 13973.000097/96-57, pois entende que tendo impugnado a exigência, ocorreu a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, até a data em que o mesmo foi incluído no REFIS, cabendo, portanto, aplicar ao caso em concreto o disposto no § 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981, de 1995 e, para reforçar sua tese, transcreve manifestação jurisprudencial.

*14. Por outro lado, argumenta que caso se chegue à conclusão de que os juros deveriam ser deduzidos da base de cálculo do imposto e da contribuição, isso não permite a glosa da dedução dos juros, na medida em que tal situação não causou a postergação do pagamento do imposto e da contribuição, mas a antecipação propriamente dita. E prossegue: **"a glosa da***

dedução dos juros de mora, que a ora impugnante realizou, no ano-calendário de dois mil, deveria levar o auditor-fiscal, de forma necessária, a realizar a compensação dos tributos, relativos aos anos calendários nos quais teria direito a ora impugnante, de efetuar a apropriação dos juros, segundo o regime de competência." Isto, de acordo com o disposto no § 1º do artigo 273 do RIR de 1999.

15. Ao final, requer a desconsideração do auto de infração, na medida em que:

a) não existem dívidas que tinha o direito de deduzir os encargos de depreciação, oriundos do helicóptero e do hangar, ao contrário da perspectiva do auditor fiscal;

b) não existem dívidas que tinha o direito de deduzir as despesas dos serviços de consultoria que foram prestados pela Solaris, ao contrário da perspectiva do auditor fiscal; e, finalmente,

c) não existem dívidas que tinha o direito de deduzir o tributo, a multa e os juros, relativos ao crédito tributário que incluiu no REFIS, nas bases de cálculo do imposto e da contribuição.

16. Junta ao processo os documentos de fls. 361 a 390.

17. Mais tarde, depois de esgotado o prazo para apresentar as razões de defesa, em 22/08/2005, compareceu novamente aos autos, com escopo no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 (fls. 393 a 396), para alegar: que muito embora o auditor fiscal tenha concordado que o helicóptero e o hangar cooperavam com as atividades da empresa, efetuou a glosa dos encargos de depreciação; que uma revista publicou uma matéria no sentido de que, para as grandes empresas brasileiras o helicóptero é um instrumento de trabalho; que, tomando por base declarações feitas à reportagem pede seja anexada aos autos a reportagem em questão, de modo a agregar às demais provas do processo, no sentido da necessidade dos encargos oriundos da depreciação do helicóptero e do hangar, em seu caso concreto.

Ao apreciar o processo, a DRJ de origem decidiu pela procedência parcial do lançamento, para afastar: (i) integralmente, a exigência de IRPJ e CSLL sobre despesas de juros e atualização monetária incidentes sobre os valores exigidos nos autos do processo nº 13973.000097/96-57, e; (ii) parcialmente, a exigência de IRPJ e CSLL sobre despesa de multa de ofício incidente sobre valores exigidos nos autos do mesmo processo (fls. 398/416).

Por haver exonerado tributo, contribuição e de encargos de multa em montante superior ao limite de alçada, o órgão de primeiro grau submeteu sua decisão ao duplo grau de jurisdição.

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário pedindo, ao final, a reforma da decisão de primeira instância, reiterando as razões expostas na impugnação e acrescentando os seguintes argumentos, em síntese (fls. 423/463):

a) no que toca à dedutibilidade dos encargos de depreciação do helicóptero e do hangar, o art. 13 da Lei nº 9.249/95 deve ser interpretado em harmonia com o ordenamento jurídico, no sentido de vedar a dedução de custos e despesas quando o encargo não tiver qualquer relação com o lucro da empresa;

b) ademais, o art. 25, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF nº 11/1996 é exemplificativo, e não taxativo, quando aponta os bens que devam ser considerados como relacionados às atividades de produção e comercialização exercidas pela pessoa jurídica;

c) a dedutibilidade de despesas é cláusula geral, e sempre terá lugar quando a despesa tiver conexão com a atividade da empresa, daí porque é cabível a dedução, pela contribuinte, dos referidos encargos de depreciação do helicóptero e do hangar, já que esses bens guardam conexão com sua atividade;

d) no que concerne à dedução das despesas com serviços de consultoria, a contribuinte apresentou à fiscalização a escrituração comercial, os instrumentos dos contratos de prestação de serviços, as notas fiscais de prestação de serviços e os pagamentos das notas fiscais. Tais elementos, não considerados inválidos pela autoridade, criam a presunção de veracidade dos fatos ali registrados, razão pela qual não se pode exigir que a contribuinte comprove a “efetiva” prestação dos serviços;

e) quanto à dedução do IRPJ exigido no processo nº 13973.000097/96-57, reitera que o valor foi adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, além do IRRF também ali exigido. O que foi deduzido foi das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL foi a CSLL, igualmente exigida no âmbito daquele processo;

f) no entanto, a autoridade fiscal equivocou-se ao afirmar que a contribuinte adicionou ao lucro líquido, na apuração do lucro real, o IRRF e a CSLL, ao invés do IRPJ e do IRRF, como de fato ocorreu. Tal equívoco foi reconhecido pelo julgador de primeira instância que, todavia, inovou ao manter a glosa sob o argumento de que, por se tratar de valor inferior ao que deveria ter sido glosado a esse título, não houve prejuízo à contribuinte;

g) é cabível a dedução, da base de cálculo da CSLL, da multa de ofício imposta nos autos do processo nº 13973.000097/96-57, uma vez que a legislação da contribuição prescreve que esta contribuição incide sobre o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado por meio das adições, exclusões e compensações estabelecidas em lei. No caso, a legislação do IRPJ proíbe a dedução da multa de ofício, mas a legislação da CSLL não o proíbe.

Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

1) Da Admissibilidade do Recurso

Os recursos atendem aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, deles deve-se tomar conhecimento.

2) Do Recurso Voluntário

2.1) Dos Encargos de Depreciação do Helicóptero e do Hangar (IRPJ e CSLL)

No caso sob exame, a autoridade fiscal verificou que a contribuinte havia computado na apuração do lucro líquido do ano-calendário de 2000, encargos de depreciação referentes a um helicóptero e ao respectivo hangar.

Intimada que foi a esclarecer a finalidade desses bens na consecução de suas atividades, a fiscalizada afirmou o seguinte (fl. 81):

Item 9. Conta Helicópteros do Brasil S/A: usado para deslocamento de funcionários (mecânicos, técnicos, chefes de seção, engenheiros) entre a empresa matriz Jaragui e as filiais de Pomerode e Blumenau, servindo também para o deslocamento de fornecedores e clientes entre o trajeto das empresas Malwee aos aeroportos, bem como também para a administração geral para os serviços e negócios realizados em Florianópolis, Curitiba, Porto Alegre, São Paulo e outras localidades.

Disse ainda a interessada que o livro de horas voadas, também solicitado pela auditoria, estava a disposição para consulta.

Ao examinar o referido livro, a autoridade constatou que o helicóptero havia sido utilizado em diversas viagens, mas que não havia indicação sobre quem o utilizou. Verificou, ainda, que além das localidades mencionadas pela contribuinte, a aeronave também foi empregada em viagens a outros destinos, tais como Porto Belo, Curitiba, Joinville e Penha.

Por fim, concluiu o auditor que o helicóptero servia apenas como meio de locomoção para alguns clientes, fornecedores e funcionários, o que demonstra ser apenas uma comodidade e não uma necessidade da empresa, até porque sem ele, outros meios de transporte poderiam ter sido utilizados. Diante disso, entendeu que os encargos de depreciação tanto do helicóptero quanto do hangar que o servia deveriam ter sido adicionados o lucro líquido para apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social, motivo pelo qual promoveu o lançamento de ofício.

Em sua defesa a contribuinte aduz que o helicóptero e o hangar são necessários à consecução de suas atividades, daí porque os respectivos encargos de depreciação são plenamente dedutíveis.

Pois bem, sobre a dedutibilidade dos encargos de depreciação, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social, o art. 13 da Lei nº 9.249/95 assim estabelece:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

(...)

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se

intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

(...)

Por sua vez, o art. 47 da Lei nº 4.506/64, a que remete o *caput* da norma acima transcrita, prescreve o seguinte:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

(...)

A meu juízo, em se tratando de empresa do porte da contribuinte, com estabelecimentos em diversas localidades, não é possível afirmar-se de antemão que o uso de um helicóptero seja mera comodidade. Entendo que a questão da necessidade deve ser examinada caso a caso.

Por outro lado, ao contrário do alegado pela defesa, não basta que os bens do imobilizado tenham conexão ou sejam necessários à atividade da empresa para que os respectivos encargos de depreciação possam ser deduzidos para fins da apuração do IRPJ e da CSLL. É preciso, também, que sejam *“intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços”*.

No caso, atendendo à intimação fiscal, a contribuinte informou que o helicóptero era utilizado tanto em tarefas intrinsecamente relacionadas à produção ou comercialização dos bens produzidos pela empresa (*“deslocamento de fornecedores e clientes entre o trajeto das empresas Malwee aos aeroportos”*), como em tarefas que não atendiam a esse requisito (*“administração geral para os serviços e negócios realizados em Florianópolis, Curitiba, Porto Alegre, São Paulo e outras localidades”*).

Isso posto, caberia à fiscalização intimar a contribuinte a esclarecer e provar, por exemplo, quantas horas o helicóptero foi utilizado no deslocamento de fornecedores e clientes, a fim de que a exigência fosse realizada de maneira proporcional.

Como essa prova não também foi exigida pelo órgão *a quo*, e uma vez passados mais de dez anos da ocorrência do fato gerador, exigir que a contribuinte a produza agora significaria pedir a produção de prova impossível.

Nesse sentido, voto por afastar a exigência do IRPJ e da CSLL sobre os encargos de depreciação do helicóptero e do respectivo hangar.

2.2) Das Despesas com Serviços Prestados pela Solaris (IRPJ e CSLL)

Intimada e reintimada que foi a comprovar a efetividade das despesas incorridas no ano-calendário de 2000 a título de serviços prestados pela empresa Solaris, a contribuinte apresentou as duas notas fiscais emitidas pela prestadora, acompanhadas dos respectivos contratos (fls. 87/94), bem como documentos diversos (fls. 99/268).

Após o exame dos referidos documentos, a autoridade concluiu que a fiscalizada não havia logrado êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços pela Solaris, razão pela qual realizou o lançamento do IRPJ e da CSLL.

Em sua defesa a recorrente alega que, diante do conjunto probatório apresentado, não poderia a fiscalização presumir que os serviços não foram prestados. Caberia a ela, então, provar que os serviços não foram prestados, ao invés de transferir o ônus à contribuinte.

Pois bem, a questão sob litígio limita-se em identificar se as provas acostadas aos autos pela defesa são, ou não, suficientes à comprovação da efetiva prestação dos serviços lançados pela contribuinte como despesas do período. No caso, caberá ao órgão julgador formar a sua convicção por meio da apreciação dos elementos presentes nos autos.

Examinando, primeiramente, os dois contratos de prestação de serviço firmados com a empresa Solaris é possível perceber que foram redigidos em termos muito próximos a um “*protocolo de intenção*”. Apesar de tratar-se de contratos com duração de quase um ano, não há ali previsão para avaliação parcial de resultados ou mesmo apresentação de relatórios. Por outro lado, também não há previsão de pagamentos parciais, mas apenas um pagamento a ser realizado no início do ano seguinte ao encerramento dos contratos. Igualmente, não há previsão de penalidades pelo descumprimento de cláusulas contratuais. Não há, sequer, uma descrição pormenorizada dos serviços a que está a contratada obrigada a prestar.

De observar, ainda, que não são contratos de cifras inexpressivas, mesmo para uma empresa do porte da contribuinte: R\$ 1.550.000,00 foi o valor do segundo contrato e também R\$ 1.550.000,00 o primeiro, embora em relação a este a respectiva nota fiscal tenha sido emitida no valor de apenas R\$ 1.059.001,33, sendo que a contribuinte não esclareceu a razão da diferença.

Se os contratos apresentados, pelos termos em que foram firmados, geram dúvida sobre a efetiva prestação dos serviços, incerteza ainda maior é produzida pelos demais elementos acostados pela interessada aos autos. São, em sua maioria, encartes, recortes de revistas e jornais, fotos etc., sendo que: (i) alguns referem-se a anos anteriores ou posteriores ao ano de 2000, período em que o serviço deveria ter sido prestado; (ii) outros referem-se a marcas cuja propriedade a recorrente não provou a ela pertencer; (iii) a recorrente não provou existir correlação entre esses documentos e os dois contratos de prestação de serviço.

Por tudo o que foi acima exposto, formo a convicção de que permanece incomprovada a efetiva prestação dos serviços sob exame.

2.3) Da não Adição do IRPJ de Período Anterior ao Lucro Real do Período

Verificou a autoridade tributária que a contribuinte, na apuração do lucro líquido do ano de 2000, apropriou despesas relativas ao valor principal do IRPJ, IRRF e CSLL

relativos ao ano-calendário de 1990, lançados de ofício nos autos do processo nº 13973.000.097/96-57.

Observou também o auditor que o crédito tributário controlado naquele processo (principal, multa de ofício, juros de mora e atualização monetária) havia ingressado no REFIS (fls. 377/379).

Apurou ainda a fiscalização que a contribuinte adicionou ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real do ano de 2000, o valor do IRRF e da CSLL exigidos no mencionado processo, mas não o fez em relação ao IRPJ, razão pela qual constituiu o correspondente crédito tributário.

Em sua impugnação a interessada esclareceu que a autoridade incorreu em erro já que o valor do IRPJ do ano de 1990 foi contemplado na apuração do lucro real do ano de 2000, assim como o IRRF. O valor não adicionado limitou-se à CSLL.

A DRJ de origem reconheceu o equívoco fiscal, mas manteve a exigência sob o seguinte argumento:

67. Primeiramente, cumpre concordar com a impugnante quando afirma que deixou de acrescer a contribuição social sobre o lucro líquido e não o imposto de renda como fez crer a autoridade lançadora. Concorda-se, também com a alegação de que o auditor fiscal inverteu o valor do imposto de renda com o da contribuição social sobre o lucro líquido, no demonstrativo de fl. 290, parte integrante do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal. A interessada demonstrou a real situação à fl. 351 de sua defesa.

68. Contudo, há que se reconhecer que o fato de o auditor fiscal ter tributado o valor de R\$ 155.338,77 (item 5 do auto de infração), correspondente a contribuição social sobre o lucro líquido apurada no processo administrativo fiscal nº 13973.00097/96-57, ao invés do considerar o valor de R\$ 683.490,66, referente ao imposto de renda, conforme bem salientado pela interessada, tal fato só beneficiou a contribuinte, de vez que o montante tributável foi substancialmente menor que o devido. Assim, não tendo restado nenhum prejuízo contribuinte, mantém-se a exigência na forma como realizada nos autos.

No voluntário a recorrente reitera os argumentos da impugnação e aduz, ainda, que o órgão de primeira instância inovou ao manter o lançamento.

Assiste razão à defendente. Pelo exame do termo de verificação fiscal é possível constatar que a autoridade afirmou que o IRPJ do ano de 1990 não havia sido adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real do ano de 2000. Tal afirmação, entretanto, revelou-se inverídica conforme se conclui pelo cotejo entre os documentos de fls. 377/379 e o demonstrativo contido no próprio TVF.

2.4) Da não Adição da Multa de Período Anterior à Base de Cálculo da CSLL do Período

Verificou a autoridade tributária que a contribuinte, na apuração do lucro líquido do ano de 2000, apropriou despesas relativas a multas tributárias exigidas nos autos do processo nº 13973.000.097/96-57, que cuida de lançamento de ofício de IRPJ, IRRF e CSLL do ano-calendário de 1990.

Constatou, ainda, que como apenas parte das referidas multas havia sido adicionada ao lucro líquido na apuração da base de cálculo da CSLL do ano de 2000, houve violação ao disposto no art. art. 344 do RIR/99, que prevê a indedutibilidade das multas por infrações fiscais

Em sua impugnação a interessada alegou que o art. 344 do RIR/99 não é aplicável à CSLL, e que não existe norma que imponha a adição pretendida pela fiscalização.

O órgão de primeiro grau acolheu o argumento da contribuinte, mas afastou apenas parte do lançamento da CSLL (e também parte do lançamento do IRPJ, apesar de a impugnante haver expressamente concordado com essa exigência). No caso, a parte acolhida corresponde apenas a não adição da multa incidente sobre a CSLL do ano de 1990, enquanto a parte mantida refere-se a não adição das multas relativas ao IRPJ e ao IRRF.

Pois bem, parece claro que o decidido pela DRJ não está em consonância com a sua própria interpretação da legislação tributária, em especial do art. 344 do RIR/99. Nesse sentido, ou bem a norma não se aplica à CSLL, e a exigência deveria ter sido integralmente afastada, ou se aplica e o lançamento integralmente mantido.

A meu juízo, inexistindo norma que imponha a adição da multa incidente sobre tributos e contribuições exigidos em lançamento de ofício, não há como sustentar a exigência.

3) Do Recurso de Ofício

3.1) Da não Adição da Multa de Período Anterior à Base de Cálculo da CSLL do Período

Como visto no item 2.4 deste voto, o órgão *a quo* afastou a exigência da CSLL correspondente à não adição, pela contribuinte, da multa de ofício incidente sobre a CSLL do ano de 1990 lançada de ofício no processo nº 13973.000.097/96-57.

Como a nossa interpretação foi ainda mais ampla, alcançando também a não adição das multas sobre o IRPJ e o IRRF, é de se rejeitar, neste ponto, o apelo oficial.

3.2) Da não Adição da Multa de Período Anterior à Base de Cálculo do IRPJ do Período

Ainda no item 2.4 do voto foi observado que a DRJ de origem também afastou a exigência do IRPJ correspondente à não adição, pela contribuinte, da multa de ofício incidente a CSLL do ano de 1990.

Ocorre que, em relação ao IRPJ, o art. 344 do RIR/99 é expresso em exigir a adição:

Art.344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

(...)

§ 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 8.981, de 1995, art. 41, §5º).

(...)

Isso, posto, quanto a este item, dou provimento ao recurso de ofício.

3.3) Da não Adição dos Juros e Atualização Monetária de Período Anterior às Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL do Período

O órgão de primeiro grau afastou integralmente a exigência de IRPJ e CSLL sobre despesas de juros e atualização monetária incidentes sobre os valores exigidos nos autos do processo nº 13973.000097/96-57, sob o argumento de que trata-se de hipótese de postergação, e que a fiscalização não comprovou haver diferença a recolher.

Parece-me, todavia, equivocada a decisão. Sobre o assunto o art. 344 do RIR/99 assim estabelece:

Art.344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

(...)

§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, §2º).

(...)

§ 6º A partir de 1º de janeiro de 1997, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL, não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º).

(...)

Ora, se a lei proíbe a dedução de IRPJ e CSLL de suas próprias bases de cálculo, mesmo tratamento deverá ser dispensado aos juros e à atualização monetária, tendo em vista que ao acessório deve ser dado o mesmo tratamento jurídico concedido ao principal.

Isso posto, acolho neste ponto a remessa oficial.

4) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por dar parcial provimento aos recursos voluntário e de ofício.

Processo nº 13973.000185/2005-10
Acórdão n.º **1201-00.624**

S1-C2T1
Fl. 482

(documento assinado digitalmente)
Marcelo Cuba Netto

CÓPIA