



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

Processo nº 16095.720062/2015-54
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.736 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2018
Matéria IRPJ - GLOSAS DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS
Recorrente LEVEL 3 COMUNICAÇÕES DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Inexiste cerceamento ao direito de defesa quando as motivações das glosas foram devidamente descritas nos documentos de lançamento.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PERÍCIA CONTÁBIL. DESNECESSÁRIA.

As diligências e perícias são deferidas nos casos em que se prestarem a esclarecer pontos obscuros, incontroversos ou duvidosos, necessários à solução da lide, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72. São desnecessárias as diligências nos casos em que objetivarem uma reanálise dos documentos juntados aos autos ou a obtenção de novos documentos para comprovação dos custos e exclusões glosados pela fiscalização.

GLOSAS DE CUSTOS NÃO COMPROVADOS. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. GLOSAS MOTIVADAS. PROCEDÊNCIA.

Alegações genéricas de que as despesas estão relacionadas aos objetivos sociais da pessoa jurídica, bem assim, de que a documentação acostada aos autos seria hábil à comprovação dessas despesas não têm o condão de afastar o lançamento quando as glosas realizadas pela fiscalização foram individualizadas e devidamente motivadas.

BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTOS. IMPOSSIBILIDADE.

A contabilização de gastos com reparos e manutenção de natureza permanente como custos operacionais contraria o disposto no art. 301 do Decreto nº 3.000/99. Referidos valores devem ser registrados no ativo permanente para posterior contabilização das despesas com depreciação/amortização.

EXCLUSÕES INDEVIDAS AO LUCRO LÍQUIDO. AJUSTES DE DEPRECIÇÃO NÃO COMPROVADOS. VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA. REGIME DE CAIXA. EFETIVO PAGAMENTO.

A falta de comprovação das diferenças entre as taxas adotadas pela empresa incorporada e pela recorrente impede a exclusão dos ajustes a título de depreciação

Os valores relativos às variações cambiais passivas do programa de opção de compra de ações da fiscalizada, em favor de seus empregados, somente podem ser excluídos da apuração do lucro real na data do efetivo pagamento à matriz no exterior pois sujeitas ao regime de caixa.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE PRINCIPAL E MULTA DE OFÍCIO. PROCEDÊNCIA.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora devidos à taxa Selic.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se a mesma solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão do lançamento estar apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e o pedido de diligência. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência de multa isolada, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel, Milene de Araújo Macedo e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento integral ao recurso. Os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild votaram por dar provimento parcial em maior extensão para também cancelar a incidência de juros sobre a multa de ofício, entendimento vencido por voto de qualidade. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Nelso Kichel e Roberto Silva Junior.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 09-58.731, proferido pela 1ª Turma da DRJ/JFA que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora recorrente e manteve os autos de infração de IRPJ e CSLL, em que foi apurado crédito de IRPJ no valor de R\$ 4.386.535,00 e CSLL de R\$ 1.579.152,60, acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 75%.

Por bem relatar o ocorrido, valho-me do relatório elaborado pelo órgão julgador *a quo*, complementando-o ao final:

"Por meio do procedimento fiscal efetuado junto ao sujeito passivo em epígrafe, constante dos autos, foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL objeto da presente análise, nos quais foram apuradas as seguintes infrações à legislação tributária:

- Custos, Despesas Operacionais e Encargos - Infração: Bens de Natureza Permanente deduzidos como custo. Bens de natureza permanente deduzidos indevidamente como custo, apurados conforme detalhadamente relatado do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais e seus anexos, ... ;

- Custo dos Bens Vendidos e/ou Serviços Prestados - Infração: Custos não comprovados. Glosas de custo não comprovados, apurados conforme detalhadamente relatado no Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais e seus anexos, ... ;

- Exclusões/Compensações não autorizadas na Apuração do Lucro Real - Infração: Exclusões Indevidas. Exclusões indevidas do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, apuradas conforme detalhadamente relatado do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais e seus anexos, ... ;

- Multa ou Juros Isolados - Infração: Insuficiência de Recolhimento do IRPJ sobre a Base de Cálculo Estimada. Insuficiência de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de redução, apurado conforme detalhadamente relatado do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais e seus anexos, ...

Consoante consta do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais, no Ano-calendário de 2010, em decorrência das glosas apuradas pela Auditoria-Fiscal, o LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS ANTERIORES e a BASE DE CÁLCULO DA CSLL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE BC NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES saltaram de R\$ 88.823.264,72 (valor apurado pelo sujeito passivo) para R\$ 113.889.178,97 (valor apurado pela Fiscalização). Todavia, considerando que o sujeito passivo possui Prejuízos Fiscais do IRPJ e valores de Base Negativa da CSLL de anos anteriores passíveis de serem compensados (vide Demonstrativo de Compensação de Prejuízos Fiscais do IRPJ e Demonstrativo da Base Negativa da CSLL extraídos do SAPLI, sistema da Receita Federal responsável pelo acompanhamento desses valores), compensamos de ofício o valor de R\$ 7.519.774,27, sendo que o saldo compensado no período saltou de R\$ 26.646.979,42 para R\$ 34.166.753,69.

Foi lavrada multa de ofício no percentual de 75% e aplicado juros de mora à Taxa SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente.

A contribuinte apresentou impugnação, na qual, após um breve relato dos fatos, em síntese, assim alega:

- preliminarmente, alega Falta de Demonstração da Motivação, para logo em seguida aduzir a Necessidade da Realização de Diligência/Perícia dos Documentos que suportam as Razões de Direito;

- no mérito, defende a Regularidade das Deduções relacionadas às Despesas Operacionais da Impugnante - infração 1, sob os argumentos ali aduzidos;

- em seguida, também defende a Regularidade das Deduções relacionadas a Bens com vida útil inferior a um ano - infração 2, sob os argumentos ali aduzidos;

- prossegue defendendo a Regularidade das Deduções realizadas em sua DIPJ - infração 3, bem como dos Ajustes de Depreciação e Amortização no Lucro Líquido de 2010 - infração 3.1, e Da Variação Cambial/Bônus sobre valor pagos aos seus empregados - infração 3.2, conforme razões por ela ali aduzidas;

- alega ainda a Suficiência dos Recolhimentos Mensais por Estimativa do IRPJ e da CSLL - infração 4;

- suscita a Necessidade de Cancelamento da Compensação de Ofício do Prejuízo Fiscal do IRPJ e da Base Negativa da CSLL;

- aduz, por derradeiro, a Necessidade de Cancelamento da Multa de Ofício e a Inaplicabilidade dos Juros Selic sobre a Multa de Ofício.

Em resumo, alega que a referida autuação não pode prosperar, porquanto entende restar comprovado em sua defesa a regularidade de (i) todas as despesas e custos incorridos pela empresa, na medida em que aquelas são necessárias à sua atividade social e devidamente suportadas por documentação hábil e idônea, e estes têm prazo de vida útil inferior a um ano, sendo, portanto, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; (ii) todas as exclusões realizadas pela empresa em sua

DIPJ/2011 referentes a ajustes de depreciação e amortização no Lucro Líquido do período e à variação cambial/bônus anual em favor dos seus colaboradores; e (iii) todos os recolhimentos a título de IRPJ e CSLL nas antecipações mensais e na apuração do fim do período, não havendo falta de recolhimento ou pagamento de tributo em espécie.

É o relatório."

Ao apreciar a impugnação na sessão realizada em 16/12/2015, a 1ª Turma da DRJ/JFA a julgou improcedente, conforme acórdão nº 09-58.731, assim ementado:

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

Ano-calendário: 2010

DEDUÇÕES INDEVIDAS. GLOSA DE CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS.

Cabe à empresa comprovar que o dispêndio, simultânea e inequivocamente, é lícito, necessário, usual, efetivo e documentado. A ausência ou falha em qualquer dos requisitos elencados impossibilita o incurso do ato ou fato econômico à categoria de despesa, permanecendo mero dispêndio, aquém da possibilidade de dedução no sistema jurídico-tributário de determinação do lucro tributável. Assim, correta a glosa dos valores indevidamente deduzidos na apuração do lucro tributável.

DEDUÇÕES INDEVIDAS. GLOSA DE CUSTOS NÃO COMPROVADOS. BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO.

No caso, face aos elementos coletados no curso do procedimento fiscal, apurou-se que a fiscalizada contabilizou indevidamente como custo operacional diversos valores que deveriam ter sido lançados no ativo permanente, para futura depreciação/amortização, ou seja, bens de natureza permanente foram deduzidos indevidamente como custo. Assim, correta a glosa dos valores indevidamente deduzidos na apuração do lucro tributável.

EXCLUSÕES INDEVIDAS NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. GLOSA. AJUSTES DE DEPRECIAÇÃO.

A simples informação dos valores excluídos por meio de planilhas ou a mera transcrição dos valores contábeis não são suficientes para comprovar a legitimidade da exclusão. Intimada e reintimada a comprovar as exclusões procedidas, a contribuinte não logrou êxito em fazê-lo.

EXCLUSÕES INDEVIDAS NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. GLOSA. VARIAÇÃO CAMBIAL.

Sendo adotado para o respectivo ano-calendário o regime de caixa, a empresa não poderia ter reconhecido as perdas decorrentes da variação cambial passiva no respectivo ano, porquanto ainda não houve a liquidação da obrigação que deu origem à variação cambial.

MULTA OU JUROS ISOLADOS. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Insuficiência de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de redução, decorrente das infrações apuradas no curso do procedimento fiscal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA DE OFÍCIO. IMPOSIÇÃO.

Cabível a imposição da multa de ofício no percentual de 75% quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas disposições da legislação tributária aplicável à matéria.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Os juros incidem sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, e não simplesmente sobre tributos e contribuições. Portanto, como a multa decorre do tributo, sobre ela também deve incidir os juros.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

Observados os requisitos essenciais de validade, prescritos no art. 142 do CTN e nos arts. 10 e 11 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e não tendo se configurado qualquer das hipóteses de nulidade do art. 59 deste último decreto regulamentar, deve ser declarada a validade formal dos lançamentos em apreço, não havendo que se falar em nulidade por falta de motivação.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. DESCABIMENTO.

Descabe o pedido de Diligência/Perícia quando esse procedimento mostrar-se prescindível para a solução da lide, porquanto presentes nos autos todos os elementos necessários para que a autoridade julgadora forme sua convicção.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Cientificada do Acórdão DRJ/JFA nº 09-58.731, em 06/01/2016, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 2.896), a recorrente apresentou, em 04/02/2016, recurso voluntário (fls. 2.899 a 2.935) alegando, em síntese, as questões abaixo relacionadas, as quais serão detalhadas por ocasião do voto:

- Preliminarmente, alega a nulidade do lançamento fiscal por cerceamento do direito de defesa, em razão da ausência de motivação da autuação. Afirma que a autoridade fiscal não descreveu de forma individualizada os fatos e fundamentos das infrações, deixando de explicar o motivo pelo qual entendeu que as despesas comprovadas pela recorrente não eram usuais ou necessárias à sua atividade, ou mesmo, que os custos seriam referentes a bens cujo prazo de vida útil seria superior a um ano;

- Defende a necessidade de realização de diligência fiscal para análise dos documentos carreados aos autos, hábeis a comprovar a realização, efetividade e regularidade das despesas, bem assim, a origem das exclusões efetuadas ao lucro líquido na apuração do lucro real;

- Contesta a glosa das despesas operacionais sob o argumento que as despesas atendem aos requisitos de dedutibilidade por estarem umbilicalmente relacionadas com seu objeto social, serem essenciais e indispensáveis à manutenção de suas atividades. Discorda da afirmação de que suas alegações seriam genéricas pois demonstrou de forma específica e individualizada, inclusive com exemplos dos erros das autoridades fiscais nas glosas efetuadas;

- Refuta o fundamento da decisão recorrida de que os serviços descritos nas notas fiscais não permitem a análise da necessidade da despesa nem sua correlação com os contratos de prestação de serviços, sob o argumento que contratada poderia prestar outros serviços não descritos no contrato, conforme previsão contratual

- Discorda da afirmação da decisão recorrida que nenhum dos documentos juntados comprovaria a efetiva prestação dos serviços, uma vez que a recorrente possui todos comprovantes de pagamento relacionados às notas fiscais e contratos exigidos pela fiscalização. Cita exemplo de serviço essencial à atividade, cuja contratação e efetividade foram demonstrados e afirma que os documentos juntados à impugnação comprovam a efetividade em relação às demais operações;

- Alega que ao contrário do constatado pela decisão recorrida, além da escrituração fiscal declarações enviadas à RFB, é imprescindível a análise da natureza dos bens envolvidos, sendo certo que os bens glosados pela fiscalização possuem vida útil inferior a um ano ou foram aplicados em simples reparos ou manutenção, não sendo bens do seu ativo permanente;

- Afirma que procedeu corretamente com as exclusões relativas aos ajustes de depreciação, pois é proprietária do bem por incorporação, suportou o encargo econômico e realizou a operação em montante que não ultrapassou o valor total do bem, conforme indicado na auditoria independente feita em seu balanço;

- Contesta a glosa das exclusões realizadas pela fiscalização referentes à variação cambial dos bônus pagos a seus empregados mediante a entrega a eles de ações da matriz no exterior e a assunção da obrigação de pagar o valor das ações à matriz. Afirma que no momento da entrega das ações aos empregados a dívida tornou-se efetiva sendo totalmente dedutível, inclusive a parcela relativa à variação cambial, ainda que o pagamento à matriz não tenha sido realizado. Acrescenta que a fiscalização acabou por confundir duas operações totalmente distintas, pois a dívida assumida pela recorrente perante a Global-EUA em nada se relaciona com a liquidação do bônus perante os empregados da recorrente;

- Contesta a decisão recorrida que manteve a multa isolada decorrente da insuficiência dos recolhimentos mensais por estimativa, sob o argumento de que não cometeu nenhuma das infrações descritas na autuação fiscal, sendo, portanto, indevidas quaisquer exigências a título de complementação dos valores antecipados de IRPJ e CSLL

- Sob o mesmo argumento acima, requer o cancelamento das compensações de ofício do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa;

- Afirma que não há que se falar em falta de recolhimento do IRPJ e CSLL e, consequentemente, a multa de ofício de 75% deve ser cancelada;

- Defende a improcedência da aplicação de juros Selic sobre a multa de ofício, em vista da ausência de previsão legal para cobrança.

É o relatório"

Voto Vencido

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Relatora

Do exame das peças processuais foi constatado que na procuração anexada aos autos às fls. 2.719, o recorrente outorgou poderes aos subscritores do recurso voluntário (fls. 2.899 a 2.935) para representá-lo perante a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria da Fazenda Nacional, não tendo sido localizado no processo outra procuração conferindo poderes a Vinícius Jucá Alves - OAB/SP - nº 206.993, Guilherme de Almeida Costa - OAB/SP nº 299.892 e Andreza Aparecida Streinterberger - OAB/SP nº 314.765, advogados signatários do recurso voluntário, para representar o contribuinte perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Dessa forma, por meio do despacho de saneamento de 17/02/2017, anexado às fls. 2.979 a 2.980, os autos foram enviados à unidade de jurisdição do contribuinte, para que o mesmo fosse intimado a apresentar procuração que conferiu poderes aos mencionados advogados para representá-lo perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Em atendimento à intimação da unidade preparadora, a recorrente anexou aos autos instrumento de procuração lavrado em 09/03/2017 (fls. 2.989 a 2.992), outorgando poderes aos signatários do recurso voluntário para representá-los perante o CARF.

Assim, considerando que o recurso voluntário apresentado pela recorrente é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

PRELIMINARES

Em sede de preliminares, a recorrente requer a decretação da nulidade do lançamento fiscal por cerceamento do direito de defesa, em razão da ausência de motivação da autuação. Afirma que a autoridade fiscal não descreveu de forma individualizada os fatos e fundamentos das infrações, deixando de explicar o motivo pelo qual entendeu que as despesas comprovadas pela recorrente não eram usuais ou necessárias à sua atividade, ou mesmo, que os custos seriam referentes a bens cujo prazo de vida útil seria superior a um ano;

Diversamente do alegado pela recorrente, da leitura do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais, e seus anexos, é possível identificar, detalhadamente, as motivações das glosas. No Anexo 2 - Glosa de Custos Não Comprovados - Analítico (fls. 52 a 88) e no Anexo 3 - Glosa de Bens de Natureza Permanente Deduzidos Indevidamente como Custo - Analítico (fls. 90 a 92) foram discriminados para cada lançamento contábil, individualizadamente, a motivação da glosa do custo. Ainda que contrárias aos interesses da recorrente, as motivações das glosas foram devidamente descritas nos documentos de lançamento, sendo improcedentes as alegações de ofensa ao contraditório e à ampla defesa.

No recurso voluntário apresentado a recorrente defende a necessidade de conversão do julgamento em diligência, para realização de perícia contábil-fiscal com o escopo de analisar os documentos carreados aos autos, hábeis a comprovar a realização, efetividade e regularidade das despesas, bem assim, a origem das exclusões efetuadas ao lucro líquido na apuração do lucro real. Faz tal consideração após afirmar que a fiscalização não analisou com a

devida cautela todos os documentos necessários e que são aptos a comprovar a realização, efetividade e regularidade das despesas glosadas.

Os arts. 16 e 18 do Decreto nº 70.235/72, ao tratarem das diligências no curso do processo administrativo fiscal, assim dispõem:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[..]

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

De acordo com os dispositivos legais acima transcritos, as diligências e perícias podem ser solicitadas tanto pelo impugnante como pelo julgador e serão deferidas nos casos em que necessárias à solução da lide. Assim, via de regra as diligências se prestam a esclarecer pontos obscuros, controversos ou duvidosos, porém, no caso em questão, a recorrente requer a realização de diligência para que seja efetuada uma reanálise dos documentos juntados aos autos, bem assim, que sejam obtidos outros documentos porventura necessários à comprovação dos custos e exclusões glosados pela fiscalização.

Dessa forma, por entender que a análise da documentação acostada aos autos é suficiente para solução da lide, julgo desnecessária a realização de diligência/perícia e indefiro o pedido da recorrente.

DO MÉRITO

INFRAÇÃO 1 - CUSTOS NÃO COMPROVADOS

Defende a recorrente a regularidade das deduções relacionadas às suas despesas operacionais sob o argumento de que as despesas atendem aos requisitos de dedutibilidade por estarem umbilicalmente relacionadas com seu objeto social e serem essenciais e indispensáveis à manutenção de suas atividades.

O art. 290 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), ao tratar dos custos de produção de bens e serviços vendidos, assim dispõe:

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

Em seguida, o art. 299 do mesmo diploma legal, definiu quais seriam as despesas necessárias a serem computadas na apuração do lucro operacional:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Da leitura dos dispositivos legais acima transcritos verifica-se que são dedutíveis na apuração do lucro real os custos e despesas operacionais necessários à atividade da empresa e manutenção da fonte produtora. Assim, com o objetivo de verificar a dedutibilidade dos custos e despesas, a fiscalização lavrou o Termo de Intimação Fiscal, de 23/05/2014, solicitando a apresentação de documentação comprobatória e a comprovação do efetivo pagamento dos lançamentos relacionados no Anexo I, do referido termo, sendo que

para os lançamentos referentes à prestação de serviços foi também solicitada a comprovação da efetividade da prestação.

Nos Anexos I dos Termos de Intimação Fiscal de 28/08/2014 e 10/12/2014, a fiscalização relacionou novamente os lançamentos contábeis cuja documentação comprobatória tinha sido solicitada nos termos de intimação anteriores mas não havia sido apresentada a documentação por parte da empresa ou a documentação apresentada estava incompleta ou insuficiente. Nesses termos foi relacionado, para cada um dos lançamentos, na coluna "Providências" dos anexos, a documentação necessária à comprovação dos custos. No Termo de Intimação Fiscal de 29/04/2015 foi também solicitada a apresentação de documentação comprobatória dos lançamentos nele relacionados, bem assim, os contratos e os documentos comprobatórios da efetiva prestação do serviço e esclarecimentos sobre a finalidade do custos.

Após a análise da documentação apresentada pela recorrente em atendimento às intimações, restaram não comprovados os lançamentos relacionados no "Anexo 2 - Glosa de Custos Não Comprovados - Analítico". Para cada uma das glosas efetuadas a fiscalização relacionou na coluna "Observação" do anexo, a motivação da glosa do custo.

A recorrente afirma no recurso voluntário que as despesas estavam relacionadas a seus objetivos sociais, sendo portanto essenciais e indispensáveis à manutenção de suas atividades, bem assim, que a fiscalização teria confundido os conceitos de descrição genérica com descrição objetiva. A despeito das alegações da recorrente, da análise da documentação acostada aos autos não é possível identificar a necessidade dos custos glosados. No campo "Observações" do Anexo 2 ao auto de infração, constata-se que a descrição dos serviços nas notas fiscais apresentadas é, de fato, genérica, contendo termos que impossibilitam a verificação da necessidade das despesas à manutenção das atividades sociais, como por exemplo: "serv. de consultoria/dba/outsourcing", "construção de infra-estrutura externa", "elaboração de projetos", "serviços de consultoria em informática", "instalação", "serviço de instalação e configuração", etc.... Vale ressaltar que, apesar de ainda no curso da ação fiscal a recorrente ter sido cientificada da necessidade de apresentação de documentação complementar através das intimações a ela encaminhadas, não foi apresentada a documentação solicitada à fiscalização, bem assim, não foram anexados quaisquer documentos à impugnação e ao recurso voluntário hábeis à comprovação da necessidade dos custos glosados pela fiscalização.

Discorda a recorrente da afirmação da decisão *a quo* de que suas alegações na impugnação foram genéricas, pois teria demonstrado de forma específica e individualizada os motivos pelos quais não concordava com a autuação fiscal, inclusive com exemplos dos erros das autoridades fiscais nas glosas efetuadas.

Não assiste razão à recorrente. Tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, a recorrente limita-se a fazer alegações genéricas de que despesas estão relacionadas a seus objetivos sociais, bem assim, que teria sido fornecida a documentação de suporte aos lançamentos, como notas fiscais e contratos, sem contestar, especificamente, as motivações das glosas realizadas pela fiscalização e relacionadas na planilha constante do anexo 2 aos autos de infração. Nos únicos três exemplos citados no recurso voluntário, em que a recorrente defende-se especificamente dos itens 7, 13 e 1, referentes ao anexo A do Termo de Intimação Fiscal de 29/04/2015, também não lhe assiste razão:

- Item 7 do TIF de 29/04/2015: Custo de Instal. Data Center - 04/01/2010 - R\$ 32.0000,00: A decisão recorrida considerou o custo indedutível pelos seguintes motivos: (i) a descrição na nota fiscal de serviços prestados não guardaria correlação com aquela constante

no contrato de prestação de serviços; (ii) não teriam sido apresentados documentos comprobatórios da efetiva prestação do serviço; (iii) esclarecimentos de forma genérica e sem documentação comprobatória e (iv) gasto refere-se a bem do ativo permanente, o qual não se coaduna com custo/despesa operacional, devendo ser ativado para posterior depreciação/amortização. Em sua peça recursal, alega que a cláusula 1.1 do contrato de prestação de serviços apresentado demonstra que a contratada poderia prestar outros serviços não descritos que, se acordados entre as partes, fariam parte do contrato.

Apesar da decisão recorrida ter identificado diversos motivos pelos quais referido custo seria indedutível, a recorrente se limita a apontar a existência de cláusula contratual apta a permitir a prestação de serviços diversos dos originalmente contratados. Assim, ainda que se admita que os serviços prestados estariam contemplados com referida cláusula, subsistiriam as demais motivações da glosa, ou seja: falta de comprovação da efetiva prestação do serviço, falta de esclarecimentos específicos sobre a finalidade do gasto e, por fim, gastos com serviços de instalação de infraestrutura os quais devem ser ativados, não se identificando como custos/despesas operacionais.

- Item 13 do TIF de 29/04/2015: Custo de Instal. Terrestre - 19/04/2010 - R\$ 43.718,30: A decisão recorrida afirmou que apesar das intimações a resposta da recorrente teria sido genérica e que não teriam sido apresentados documentos comprobatórios da efetiva prestação do serviço. Aduziu que o contrato, por si só, sem seus anexos, relatório ou outros documentos que comprovem a natureza do bem/serviço, não fariam prova quanto à dedutibilidade dos gastos.

A recorrente esclarece que a cláusula 1.1 do contrato de prestação de serviços demonstra que a contratada poderia prestar serviços eventuais não descritos no contrato original, bem assim, que a decisão recorrida é extremamente vaga pois teria deixado de identificar quais documentos além dos já apresentados seriam necessários para comprovar a regularidade das deduções.

De igual forma ao decidido no item anterior, a existência de cláusula contratual prevendo a realização de serviços diversos dos originais não tem o condão de afastar a glosa efetuada pela fiscalização, porque não foi comprovada a efetividade dos serviços. Com relação aos argumentos de que a decisão teria sido genérica, sem identificar quais documentos além dos já apresentados seriam necessários para comprovação da regularidade das deduções, não assiste razão à recorrente. Consta da motivação da glosa para referido item no Anexo 2 à autuação, que a própria cláusula primeira do contrato previa a apresentação de relatórios técnicos com detalhamento de serviços e/ou testes realizados, entretanto, nenhum desses documentos foi apresentado à fiscalização.

Alega ainda a recorrente que os argumentos da decisão de que os contratos não guardariam relação com os lançamentos, pois não teriam sido juntados seus anexos, ou não estariam registrados em cartório, não merecem prosperar pois eventuais valores pré-acordados pelas partes para alguns serviços não excluem a possibilidade de ajustes entre as partes para prevenir o enriquecimento sem causa.

De fato, eventuais valores pré-acordados pelas partes não excluem a possibilidade de ajustes e devem ser pagos para preservar a equidade e prevenir o enriquecimento ilícito, entretanto, os serviços prestados devem ser efetivamente comprovados, quer seja por meio de relatórios técnicos com detalhamento dos serviços, ou por qualquer outro meio de prova, de forma a permitir sua dedutibilidade.

- Item 1 do TIF de 29/04/2015: Custo de Instal. Data Center - 13/07/2010 - R\$ 22.000,00: A decisão recorrida afirmou que a descrição dos serviços na nota fiscal foi genérica, inviabilizando o trabalho fiscal de averiguação da necessidade da despesa, bem como de sua natureza. Aduziu que o contrato, por si só, sem seus anexos, relatórios e outros documentos não faz prova quanto à dedutibilidade, todavia, apesar de intimada e reintimada, a recorrente limitou-se a responder de forma genérica, sem apresentar documentos que comprovassem suas alegações.

No recurso voluntário a recorrente esclarece que a cláusula 5.1 do contrato de prestação de serviços demonstra que a vigência do contrato se iniciou em 01/02/2010, assim, a nota fiscal de 13/07/2010 e os serviços ali constantes estão abrangidos pelo contrato. Refuta as afirmações da decisão recorrida de que nenhum dos documentos juntados comprovaria a efetiva prestação dos serviços descritos nas notas fiscais, uma vez que a recorrente possui todos os comprovantes de pagamento relacionados às notas fiscais e contratos exigidos pela fiscalização.

Novamente, não assiste razão à recorrente. Apesar da intimação enviada à recorrente em 29/04/2015, ter solicitado a apresentação de documentos que comprovassem a efetiva prestação do serviço, bem assim, esclarecimentos sobre a finalidade do gasto, a nota fiscal de serviços apresentada possui descrição genérica e não foi apresentado nenhum relatório ou planilha que comprovasse a efetiva prestação do serviço.

Afirma a recorrente que possui todos os comprovantes de pagamento relacionados às notas fiscais e contratos exigidos pela fiscalização, conforme documento 6 anexado à impugnação, todavia, dentre os documentos anexados à impugnação de fls. 2.683 a 2.845 não foram anexados os citados comprovantes de pagamentos. Com o objetivo de comprovar suas alegações a recorrente transcreve exemplo de um serviço que classificou como essencial e necessário à sua atividade, cuja contratação e efetividade estariam plenamente comprovados pela documentação de suporte. Trata-se do item 1 Item 1 do TIF de 29/04/2015: Custo de Instal. Data Center - 13/07/2010 - R\$ 22.000,00, acima analisado. Dessa forma, apesar de ter transcrito no recurso voluntário os esclarecimentos prestados à fiscalização, trecho do contrato de prestação de serviços firmado com a Allmax Tecnologia e Comunicação Empresarial Ltda, bem assim, cópia da nota fiscal de prestação de serviços e comprovante de pagamento, não foi apresentado nenhum relatório ou planilha que comprovasse a efetiva prestação do serviço.

Requer a recorrente, com fundamento no princípio da verdade material e da oficialidade, a análise de toda documentação acostada aos autos pois, uma vez comprovada a essencialidade, usualidade e necessidade dos serviços prestados à atividade da recorrente, a decisão recorrida deve ser reformada. Acrescenta que a autoridade fiscal teria ignorado a vinculação entre os pagamentos efetuados e a sua atividade fim, e a decisão recorrida sequer analisou referida documentação.

Novamente, a recorrente pleiteia a reforma da decisão recorrida com argumentos genéricos. Considerando que a fiscalização identificou, individualizadamente, a motivação para cada uma das glosas efetuadas, a recorrente também deveria especificar os motivos pelos quais entende que a documentação acostada aos autos seria hábil a comprovar cada uma das glosas efetuadas. A simples alegação genérica de que teriam sido acostados aos autos documentos comprobatórios dos custos glosados, tais como contratos e comprovantes de

pagamentos, sem identificá-los e vinculá-los às glosas efetuadas, não tem o condão de afastar as glosas realizadas pela fiscalização.

Ademais, não foram acostados aos autos, seja em sede de impugnação ou recurso voluntário, novos documentos hábeis a modificar as conclusões da fiscalização, motivo pelo qual improcede o pedido da recorrente para que os julgadores, com fundamento nos princípios da verdade material e da oficialidade, verifique novamente a documentação já analisada pela fiscalização quando sequer foram contestadas identificados os pontos de discordância entre as motivações das glosas e as razões da recorrente .

Diante do exposto, entendo que não merece reparos o acórdão recorrido que concluiu pela manutenção das glosas efetuadas pela fiscalização.

INFRAÇÃO 2 - BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTOS

A recorrente insurge-se contra o acórdão da DRJ/JFA que decidiu que os gastos com reparos e manutenção foram indevidamente contabilizados como custo operacional, visto que tais valores deveriam ter sido lançados no ativo permanente para futura depreciação/amortização.

Da leitura do "Anexo 4 - Glosa de Bens de Natureza Permanente Deduzidos Indevidamente Como Custo - Analítico" ao auto de infração, constata-se que a autoridade fiscal identificou que a recorrente contabilizou diversos bens de natureza permanente, com valores unitários superiores a R\$ 326,61 e prazo de vida útil superior a um ano, os quais não poderiam ter sido deduzidos como custos/despesas, nos termos do art. 301 do Decreto nº 3.000/99:

Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§1 Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2ºSalvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).

No recurso voluntário apresentado a recorrente afirma que, ao contrário do constatado pela decisão recorrida, além da escrituração fiscal e declarações enviadas à RFB, é imprescindível a análise da natureza dos bens envolvidos, sendo certo que os bens glosados pela fiscalização possuem vida útil inferior a um ano ou foram aplicados em simples reparos ou manutenção, não sendo bens do seu ativo permanente.

De fato, assiste razão à recorrente quando afirma ser imprescindível a análise da natureza dos bens envolvidos e foi, justamente após analisar a natureza dos bens, e os prazos de vida útil definidos pela Instrução Normativa SRF nº 162/98, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 130/99, que a autoridade fiscal identificou que os bens adquiridos por meio das notas fiscais apresentadas pela recorrente possuíam vida útil superior a um ano e valores superiores a R\$ 326,61.

Alega a recorrente em sua peça recursal a necessidade de realização de perícia para demonstrar que os itens glosados não duram mais que um ano. Conforme já decidido em sede de preliminares, as diligências e perícias se prestam a esclarecer pontos obscuros, controversos ou duvidosos, porém, no caso em questão, a recorrente requer a realização de perícia para produção de prova que deveria ter sido por ela apresentada juntamente com a impugnação, nos termos do art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16 A impugnação mencionará:

...

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta,
os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*

Dessa forma, considerando que não foram apresentados documentos comprobatórios de suas alegações, entendo que não merecer reparos a decisão recorrida que manteve as glosas efetuadas.

INFRAÇÃO 3 - EXCLUSÕES INDEVIDAS

Insurge-se a recorrente contra a infração relativa às exclusões indevidas na apuração do lucro real decorrentes dos ajustes de depreciação no lucro líquido e da variação cambial/bônus sobre os valores pagos a seus empregados.

Com relação aos ajustes de depreciação e amortização, esclarece que após análise global dos itens de seu ativo foram identificadas diferenças no saldo de depreciação acumulada, decorrentes da incorporação do ativo imobilizado da empresa "SAC Brasil" pela recorrente, quando foram utilizadas as informações dos ativos da empresa incorporada. Alega que as depreciações acumuladas destes itens levavam em conta taxas adotadas pela empresa originária, que foi incorporada em sua totalidade, mas continuou-se a calcular a depreciação com a informação original, entretanto, as taxas praticadas pela recorrente eram diferentes, o que levou a recorrente a promover um ajuste na depreciação acumulada destes itens. Aduz que para alguns itens as taxas de depreciação não estavam atualizadas, razão pela qual também foram ajustadas.

Da análise da documentação anexada aos autos verifica-se que, apesar de intimada e reintimada a apresentar documentação comprobatória das exclusões relativas aos ajustes de depreciação, a recorrente limitou-se a encaminhar as planilhas elaboradas pela empresa, entretanto, não foi acostou nenhum documento que comprovasse a origem dos valores informados na planilha, não esclareceu do que se tratava os itens da planilha, nem forneceu explicações sobre os cálculos efetuados. Os únicos documentos encaminhados que supostamente suportariam as exclusões foram: alteração de seu contrato social, de 30/05/2008, tratando da incorporação da SAC Brasil II; relatório de auditoria independente realizada pela

Ernst & Young Terco; e o instrumento particular de deliberação do sócio da SAC Brasil II, acerca de sua incorporação pela fiscalizada, porém, referidos documentos não fazem qualquer referência aos supostos ajustes de depreciação que constam da planilha enviada à fiscalização.

O art. 305 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) trata da dedutibilidade das despesas com depreciação de bens do ativo permanente:

Art. 305 Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 57](#)).

§ 1º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 7º](#)).

§ 2º A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 8º](#)).

§ 3º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 6º](#)).

§ 4º O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação, que se tornarem imprestáveis ou caírem em desuso, importará redução do ativo imobilizado ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 11](#)).

§ 5º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços ([Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III](#)).

Por sua vez, os arts. 309 e 310 do Decreto nº 3.000/99, dispõem sobre as quotas e taxas de depreciação aplicáveis sobre os bens depreciáveis:

Art. 309 A quota de depreciação registrável na escrituração como custo ou despesa operacional será determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição dos bens depreciáveis ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 1º](#)).

§ 1º A quota anual de depreciação será ajustada proporcionalmente no caso de período de apuração com prazo de duração inferior a doze meses, e de bem acrescido ao ativo, ou dele baixado, no curso do período de apuração.

§ 2º A depreciação poderá ser apropriada em quotas mensais, dispensado o ajuste da taxa para os bens postos em funcionamento ou baixados no curso do mês.

§ 3º A quota de depreciação, registrável em cada período de apuração, dos bens aplicados exclusivamente na exploração de

minas, jazidas e florestas, cujo período de exploração total seja inferior ao tempo de vida útil desses bens, poderá ser determinada, opcionalmente, em função do prazo da concessão ou do contrato de exploração ou, ainda, do volume da produção de cada período de apuração e sua relação com a possança conhecida da mina ou dimensão da floresta explorada (Lei nº 4.506, de 1964, arts. 57, § 14, e 59, § 2º).

Art. 310. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 2º).

§ 1º A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 3º).

§ 2º No caso de dúvida, o contribuinte ou a autoridade lançadora do imposto poderá pedir perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, prevalecendo os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto os mesmos não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 4º).

§ 3º Quando o registro do imobilizado for feito por conjunto de instalação ou equipamentos, sem especificação suficiente para permitir aplicar as diferentes taxas de depreciação de acordo com a natureza do bem, e o contribuinte não tiver elementos para justificar as taxas médias adotadas para o conjunto, será obrigado a utilizar as taxas aplicáveis aos bens de maior vida útil que integrem o conjunto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 12).

Assim, as quotas de depreciação dedutíveis como custo ou despesa operacional são determinadas mediante a aplicação da taxa anual de depreciação, fixada pela Receita Federal do Brasil em função do prazo de vida útil, sobre o custo de aquisição dos bens depreciables. É facultado ao contribuinte adotar taxa de depreciação efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, entretanto, deve fazer prova dessa adequação.

No caso concreto, a recorrente alega que devem ser aceitas as exclusões realizadas por estarem relacionadas à diferença na taxa de depreciação utilizada por ele e pela empresa incorporada, entretanto, não foi apresentado nenhum documento que dê suporte às taxas adotadas.

Relativamente ao pedido de perícia contábil-fiscal, conforme já decidido em sede de preliminares, as diligências e perícias se prestam a esclarecer pontos obscuros, controversos ou duvidosos, porém, no caso em questão, a recorrente requer a realização de

perícia para produção de prova que de deveria ter sido por ela apresentada juntamente com a impugnação, nos termos do art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72

Diante do exposto, correta a decisão recorrida que manteve a infração referente às exclusões indevidas decorrentes dos ajustes de depreciação.

Contesta também a recorrente as glosas realizadas pela fiscalização referentes às exclusões da variação cambial dos bônus pagos a seus empregados mediante a entrega a eles de ações da matriz no exterior e a assunção da obrigação de pagar o valor das ações à matriz. Afirma que no momento da entrega das ações aos empregados a dívida tornou-se efetiva sendo totalmente dedutível, inclusive a parcela relativa à variação cambial, ainda que o pagamento à matriz não tenha sido realizado. Acrescenta que a fiscalização acabou por confundir duas operações totalmente distintas, pois a dívida assumida pela recorrente perante a Global-EUA em nada se relaciona com a liquidação do bônus perante os empregados da recorrente.

Consta da autuação que, intimada a justificar o motivo pelo qual teria realizado exclusão na apuração do lucro real no valor de R\$ 2.894.364,18, a recorrente esclareceu a mesma seria referente à reversão de provisão registrada em período anterior para pagamento de bônus a seus empregados. Afirmou que o valor provisionado de R\$ 2.559.675,77 foi pago em ações da companhia no exterior, emitidas diretamente pela Global Crossing Limited, e a recorrente ficou responsável pelo reembolso do valor à matriz. Acrescentou que o valor do bônus era controlado em dólares e, no momento do efetivo pagamento do bônus, o valor em dólares convertido em reais era de R\$ 2.894.364,10, o qual se tornou uma dívida efetiva com a matriz no exterior. Assim, entendeu que o valor de R\$ 336.011,60, referente à variação cambial do programa de opção de compra de ações da fiscalizada em favor de seus empregados deveria ser excluído da apuração do lucro real, apesar de ainda não ter efetuado reembolso do pagamento à matriz.

O art. 30 da Medida Provisória 2.158-35/2001, ao tratar da tributação das variações monetárias em função da taxa de câmbio, assim dispõe:

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

*§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no **caput** deste artigo, segundo o regime de competência.*

§ 2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

De acordo com o dispositivo legal acima transcrito, as variações monetárias das obrigações das pessoas jurídicas, em função da taxa de câmbio, para efeito de apuração do IRPJ e CSLL, são consideradas quando da liquidação da operação, caso a contribuinte tenha optado pelo regime de caixa, ou pelo regime de competência.

No caso da recorrente, consta do Termo de Verificação que a contribuinte fez opção pelo regimes de caixa e tal fato é incontroverso. Assim, as variações cambiais somente podem ser computadas na apuração do lucro líquido por ocasião do efetivo reembolso à matriz no exterior, responsável pela outorga das ações.

Alega a recorrente que a liquidação da operação se deu no momento do efetivo pagamento do bônus, sendo que a totalidade da dívida em dólares convertida em reais, no montante de R\$ 2.894.364,10, tornou-se uma dívida efetiva da recorrente, motivo pelo qual o valor poderia ter sido totalmente excluído da apuração do lucro real. Ora, diversamente do alegado pela recorrente, o que deu origem à variação cambial não foi o pagamento do bônus aos empregados, mas sim a dívida assumida pela recorrente junto à matriz no exterior pela outorga de suas ações em favor dos empregados.

Assim, considerando que no ano-calendário de 2010 não foi efetuado o efetivo pagamento das variações cambiais, entendo que não merece reparos a decisão recorrida que concluiu pela manutenção das glosas efetuadas.

INFRAÇÃO 4 - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO MENSAL DA ESTIMATIVA

A recorrente opõe-se ao acórdão *a quo* que manteve a multa isolada decorrente da insuficiência dos recolhimentos mensais por estimativa, sob o fundamento de que com o indeferimento do pleito da recorrente quanto aos itens anteriores, estaria mantida essa infração.

No recurso voluntário a recorrente alega que não cometeu nenhuma das infrações descritas na autuação fiscal, sendo, portanto, indevidas quaisquer exigências a título de complementação dos valores antecipados de IRPJ e CSLL.

Tendo em vista que a presente infração tem como origem as diferenças entre as bases de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre da inclusão das infrações acima analisadas, as quais foram julgadas procedentes, não merece reparos o acórdão recorrido que manteve a exigência das multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais.

Aponta também a recorrente a necessidade de cancelamento das compensações de ofício do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa realizadas pela fiscalização, bem assim, da multa de ofício de 75% aplicada, pois teria demonstrado no recurso a improcedência das infrações 1, 2 e 3. Diversamente do alegado pela recorrente, o presente acórdão decidiu pela procedência das infrações 1, 2 e 3, motivo pelo qual devem ser mantidas as compensações de ofício realizadas pela fiscalização e as multas de ofício aplicadas nos autos de infração.

Ao final do recurso, questiona a improcedência da aplicação de juros Selic sobre a multa de ofício, em vista da ausência de previsão legal para cobrança.

O art. 113 § 1º do Código Tributário Nacional, ao definir o que seria a obrigação tributária principal, assim estabeleceu:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

A obrigação tributária principal consiste na obrigação de "dar" uma importância em moeda, diferentemente das obrigações acessórias que tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (deixar de fazer) determinado ato. Do comando legal acima transcrito infere-se que a obrigação tributária principal engloba tanto o pagamento do tributo quanto a penalidade pecuniária, no caso, a multa de ofício.

Ao afirmar que a obrigação tributária principal extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente verifica-se que ambas são faces de uma mesma relação jurídica. O crédito tributário é a obrigação tributária quantificada pelo Fisco e constituída pelo lançamento, nos termos do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Nesse mesmo sentido, o art. 139 do Código Tributário Nacional, assim dispõe:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Em seguida, o art. 161 do Código Tributário Nacional determina:

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 um por cento ao mês.

O crédito tributário constituído nos lançamentos de ofício inclui o tributo, bem assim, as multas de ofício e, quando não pagos no vencimento sujeitam-se aos juros de mora. O parágrafo primeiro estabeleceu ainda que referidos juros são calculados à taxa de 1% ao mês nos casos em que a lei não dispuser de modo diverso.

Ocorre que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu que os débitos com a União, quando decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do

Brasil, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01/01/1997, estão sujeitos aos juros Selic quando não pagos nos prazos previstos:

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 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. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Os débitos a que se referem a Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário objeto do art. 161 do Código Tributário Nacional, visto sob a ótica do sujeito passivo. Conforme acima demonstrado, o crédito tributário compreende os tributos, bem assim, as multas de ofício previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

A jurisprudência deste Conselho é majoritária a favor da incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício:

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

(Acórdão nº 1301-001.976, Sessão de 05/04/2016)

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É escorreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

(Acórdão nº 1302-000.959, Sessão de 07/08/2012)

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário para manter a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício.

DO REFLEXO DE CSLL

Aplica-se a solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão dos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e o pedido de diligência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator Designado.

Em que pese o entendimento da ilustre Relatora quanto à possibilidade de exigência de multa isolada no caso em apreço, durante as discussões em sessão surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Assim, passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões às quais chegaram o colegiado acerca dessa matéria.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

Penso que as discussões relacionadas à aplicação da multa isolada devem levar em conta o motivo que levou a autoridade fiscal a aplicá-la, pois ela não se destina a punir casos de omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, deve ser aplicada apenas a multa de ofício, ao contrário do que ocorre na hipótese do **não recolhimento** (total ou parcial) **de estimativas mensais apuradas e declaradas** pelo contribuinte optante do lucro real anual, onde se aplica a denominada multa isolada.

Isso porque, no meu sentir, a multa isolada foi instituída para punir apenas os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o

valor devido e não as antecipações. Vale dizer, as estimativas só podem ser exigidas no curso do respectivo período de apuração.

Assim, para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e **não reduzida a mera recomendação**, instituiu-se a **multa isolada**, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, como é a hipótese dos presentes autos, é uma forma de exacerbar a penalidade **sem previsão legal**.

Ademais, existe entendimento de que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo **princípio da consunção**, a multa isolada. O E STJ tem decisões nesse sentido, das quais é exemplo a decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR. Confira-se sua ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplicase

aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no

caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

“Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.”

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Logo, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal. É o que os penalistas, à propósito, denominam de "princípio da consunção".

Conclusão

Com esses fundamentos, afasta-se a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza