



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

Processo nº 16327.721275/2014-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-002.556 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2018
Matéria IRPJ E CSLL
Recorrente BANCO BRADESCO CARTÕES S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

AUTO DE INFRAÇÃO HÍGIDO. IMPUGNAÇÃO. JULGAMENTO DRJ. QUESTÕES DE MÉRITO NÃO APRECIADA INTEGRALMENTE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DECISÃO NULA PARA EVITAR SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

Constatada omissão na decisão de 1ª instância quanto a matérias não apreciadas no julgamento, importa a devolução dos autos ao órgão julgador a quo para que se pronuncie quanto ao mérito, evitando-se a supressão de instância administrativa e cerceamento do direito de defesa.

Há de ser reconhecida a nulidade da referida decisão e dos atos subsequentes, em atendimento ao disposto no art. 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972, para que nova seja proferida enfrentando todas as matérias suscitadas em impugnação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau, determinando o retorno dos autos à DRJ para que seja proferida nova decisão, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente convocado), Gustavo Guimarães da Fonseca, Flavio Machado Vilhena Dias, e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Por bem sintetizar o processo, adoto o relatório da DRJ/BHE a seguir transcrito, complementando-o ao final, *litteris*:

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os Autos de Infração de fls. 1806 a 1818, para exigência de crédito tributário no montante de R\$ 87.680.342,19, assim discriminado:

Lançamentos

	TRIBUTO	JUROS	MULTA	TOTAL
IRP	24.765.100,27	11.461.288,4	18.573.825,2	54.800.213,
CSL	14.859.060,16	6.876.773,04	11.144.295,1	32.880.128,
				87.680.342,

Segundo a “ Declaração dos Fatos e Enquadramento Legal/Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica”, as fls.1807, foram imputadas à interessada as seguintes infrações: 0001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. DESPESAS NÃO COMPROVADAS

Despesas não comprovadas apuradas conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/12/2009 98.106.779,21 75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

art. 3º da Lei e 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99

0002 PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS

Perda no recebimento de créditos deduzida indevidamente, por inobservância dos requisitos legais, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/12/2009 953.621,87 75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

art. 3º da Lei nº9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 340 do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados. O lançamento está sendo realizado no Banco Bradesco Cartões S/A, por motivo de incorporação de créditos tributários devidos pelo Banco Bankpar S/A, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal.

Com respeito à CSLL, conforme fls. 1814, o Auto de Infração assim descreve a infração apurada:

0001 CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS.

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO COMPROVADOS

Despesas não comprovadas apuradas conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/12/2009 98.106.779,21 75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

0002 CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS

Perda no recebimento de créditos deduzida indevidamente, por inobservância dos requisitos legais, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/12/2009 953.621,87 75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95 Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Termo de Verificação Fiscal

Os procedimentos e verificações realizados no curso da ação fiscal, bem como as conclusões que dela resultaram, estão relatados no "Termo de Verificação Fiscal" de fls. 1819 a 1845, do qual se reproduzem os seguintes excertos:

10. Perdas em operações de crédito:

10.1. Diante do acima exposto, constato que o contribuinte incorreu na seguinte infração relativa a Perdas em Operações de Crédito:

10.2. Deduziu como Perda, no AC: 2009, ficha 09 e 17, 26 registros no montante de R\$ 953.621,87, em Operações de Crédito, no entanto, com inobservância dos requisitos legais, uma vez que não cumpriu o disposto na alínea c, inciso II, do § 1º do art. 9º da Lei nº 9.430/96, ou seja, não foi comprovada a existência de procedimento judicial, iniciado ou mantido, para seu recebimento, de créditos sem garantia de valor, superior a R\$ 30.000,00, por operação.

11. Outras despesas operacionais:**11.1. Dedutibilidade de despesas:**

a) São consideradas despesas dedutíveis aquelas operacionais necessárias à atividade da empresa e a manutenção da fonte produtora; São consideradas despesas indedutíveis para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro às relacionadas a provisão, exceto as definidas em lei.

(...)

c) Entende-se por despesa incorrida: a) a que resulta de obrigação formalmente contratada, líquida e certa, vencida ou não; b) seja precisamente quantificável; c) independa de evento futuro e incerto, que possa eliminar a respectiva obrigação, verificando-se automaticamente seu vencimento (decorso de prazo, para exemplificar); e d) possua titular (credor) identificado precisamente. Despesa incorrida tem existência, liquidez e certeza. A existência diz respeito à perfeição de uma relação jurídica decorrente da realização de um ato ou negócio jurídico (abstraida a questão da validade), pelo qual o contribuinte (como sujeito passivo da relação jurídica decorrente obriga-se a prestar algo de forma incondicional; logo, a existência diz respeito a uma prestação, e a despesa é uma decorrência dela. A liquidez da prestação diz respeito à circunstância de poder ela ser exigível, segundo o direito aplicável à espécie. No que tange à certeza, ela pode ser qualitativa ou quantitativa; ou seja, tanto pode dizer respeito quanto à existência do negócio jurídico incondicional, como pode referir-se a alguma incerteza sobre a prestação ou sua exigibilidade. Diz-se que algo goza de presunção de certeza quando ele é determinado ou objetivamente determinável.

11.2. Da análise da DIRF, AC: 2009 versus as despesas operacionais da ficha 05 da DIPJ, constato que:

a) Os valores declarados como rendimentos pagos a beneficiários é muito menor do que os valores das despesas operacionais informados na Linha 30 Ficha 05 da DIPJ.

b) Na resposta de 25/10/2013, em atenção ao Termo de Intimação de 08/10/2013, item 5 — o contribuinte informa que está apresentando os contratos que correspondem aos maiores dispêndios dentre os valores registrados na lista das contas do razão que compõem a linha 30 da ficha 05 da DIPJ citados no item I da referida intimação. Na mesma resposta, ao alegar a dificuldade em apresentar as Notas fiscais que representam 70% do valor das despesas, apresenta a DIRF, como comprovante dos pagamentos aos fornecedores em 2009.

c) Os 3 (três) contratos citados como sendo os correspondentes aos maiores valores pagos a fornecedores, constato em consulta a DIRF não demonstrarem ser os maiores valores.

11.3. Itens 4 e 5 - Programa de Milhagem:

a) Do razão apresentado na resposta de 25/10/2013, constatei que a maior parte dos valores corresponde ao seguinte histórico: **conversão das atividades em dólar para reais**.

b) Para fins de considerar a despesa como dedutível, entendo que a documentação apresentada é insuficiente para caracterizar a despesa como incorrida, portanto, configura despesa com provisão que é considerada indedutível. Os documentos 1 (controle gerencial Dólar x Reais) e 2 (Provisão de milhagem 01/09 e 12/208) apresentados, procuram demonstrar apenas o cálculo do valor registrado como despesa de provisão, no entanto não foram apresentados documentos hábeis a caracterizar a despesa como dedutível pois não foi comprovada a sua ocorrência. Ou seja, se os pontos do programa foram resgatados para pagamento a fornecedores, no montante do valor provisionado, para fins de considerar a despesa efetiva, essa não foi comprovada.

c) O valor registrado também não caracteriza despesa com variação monetária passiva em função da taxa de câmbio, cuja despesa está prevista no art. 377 do RIR/99, tendo em vista que o valor registrado corresponde aos pontos de milhagem versus o valor do câmbio para transformá-los em reais, e não a uma variação do valor dos pontos em reais entre duas datas devido a variação cambial.

11.4. Item 8 - Bônus Clube:

a) Na conta: 8.1.9.99.00.6.854-6 foi reconhecida a despesa de R\$ 2.225.348,05, e considerado indedutível, pelo contribuinte, o montante de R\$ 1.181.696,05, por tratar-se de provisão, sendo adicionado no LALUR e LACS de 2009.

b) Considero que a documentação apresentada é insuficiente para caracterizar a despesa como incorrida/paga, portanto o montante de R\$ 1.043.651,95 deve ser considerado como despesa indedutível por caracterizar provisão.

11.5. Item 3 — Outras despesas diversas, conta: 8.1.9.99.00.6.702-7:

a) Na conta: 8.1.9.99.00.6.702-7 foi reconhecida a despesa de R\$ 6.475.200,65, considerado indedutível, pelo contribuinte, o montante de R\$ 36.088,58, por tratar-se de provisão, sendo adicionado no LALUR e LACS de 2009.

b) Considerando que a documentação apresentada é insuficiente para caracterizar a despesa como incorrida, /paga, portanto o montante de R\$ 6.439.112,07 deve ser considerado como despesa indedutível por caracterizar provisão/ou despesa não comprovada. Não foi apresentado contrato, fatura/nota fiscal, comprovante de pagamento. A Empresa Fidelity Processadora de serviços S/A não consta da relação de beneficiários da DIRF, AC: 2009.

11.6. Item 6— Corporate Rebates, conta 8.1.9.99.00.6.722-1:

a) Nesta conta foi reconhecida a despesa de R\$ 3.473.149,48, e considerado indedutível, pelo contribuinte, o montante de R\$ 338.455,24, por tratar-se de provisão, sendo adicionado no LALUR e LACS de 2009:

b) Na relação de registros na conta de despesa acima citada, já foram considerados como débito e crédito os valores correspondentes a pagamento, de notas fiscais, portanto o saldo devedor da conta representa o registro de provisões, ademais a documentação apresentada é insuficiente para caracterizar a despesa como incorrida, / paga. Por conclusão, considero indedutível o montante de R\$ 3.134.694,24.

11.7. Item 7— Plano de Assistência Global Assistencial, conta 8.1.9.99.00.6.902-0:

a) Nesta conta foi reconhecida a despesa de R\$ 9.532.452,13, sendo considerado dedutível, pelo contribuinte, o montante total, pois não há registros de adições no LALUR e LACS de 2009. No entanto, observo que dos valores registrados nesta conta, existe um saldo de provisão no valor de R\$ 2.828.881,61, que considero que a documentação apresentada é insuficiente para caracterizar a despesa como incorrida/paga.

12. Despesas com Promoções e Relações Públicas:

a) Considero que a documentação apresentada é insuficiente para caracterizar a despesa como incorrida,/ paga, portanto o montante de R\$ 9.478.223,37 deve ser considerado como despesa indedutível por caracterizar como despesa não comprovada ou despesas com provisão. Não foi apresentado contrato, fatura/nota fiscal, comprovante de pagamento

Impugnação

Ciente do lançamento em 12 de dezembro de 2014 (fls. 1849), a interessada apresentou, em 13 de janeiro de 2015, impugnação a fls. 1853 a 1888, alegando, em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

- Inicialmente esclarece que não é objeto da presente impugnação a infração relativa ao item 10 do Termo de Verificação Fiscal, "Perda em operações de crédito", no valor de R\$ 953.621,87, uma vez que por razões exclusivamente gerenciais foi objeto de pagamento;*

- Sendo assim, a defesa refere-se apenas à infração que trata de glosa de despesas efetivamente incorridas pelo impugnante, no valor total de R\$ 98.106.779,21, divididas entre "Outras despesas operacionais Ficha 05/30 (R\$ 88.628.555,84)" e "Promoções e relações públicas - Ficha 05/23 (R\$ 9.478.223,37)";*

- Esclarece, ainda, que identificou na defesa os itens impugnados de acordo com a numeração adotada pela fiscalização no TVF, para cada despesa glosada;*

DESPESAS RELATIVAS A PROGRAMA DE MILHAGENS - Item 11.3 do TVF - Representa a maior importância glosada no valor de R\$ 75.182.215,97;

- Que as despesas com programas de milhagem referem-se ao programa de recompensa conhecido como Membership Rewards relativo ao cartão de crédito American Express (Amex);*

- Que pelo referido programa, todos os gastos dos titulares dos cartões transformam-se em pontos que podem ser resgatados para uso em diárias em hotéis, produtos diversos constantes de catálogo, ingressos para cinema, teatro ou shows, restaurantes, passagens aéreas, locações de veículos, doações para instituições beneficentes ou mesmo na prestação de determinados serviços exclusivos aos associados;*

- Que para a implementação do programa Membership Rewards o Impugnante firmou diversos contratos com fornecedores dos mais variados ramos como TAM, Varig/Gol, World Line Comercial - WLC, Lojas Americanas, Supermercado extra e Academia de ginástica Competition;*

- Que os fornecedores disponibilizam a recompensa aos associados Amex mediante o contrato firmado e o impugnante lhes paga os respectivos preços mediante nota fiscal/fatura de venda;*

- Que inicialmente a impugnante controla os valores relativos ao programa de milhagem em questão em contas de provisão para o desembolso que terá com os seus fornecedores, e após o associado Amex efetuar o pedido de resgate de seus pontos, o valor correspondente é contabilizado em uma conta redutora (lançamento a débito) do*

programa pontuação, e a contrapartida se dá no grupo de contas a pagar aos diversos fornecedores parceiros. Quando do pagamento aos fornecedores ocorre a baixa do respectivo passivo e o desembolso financeiro com a consequente dedução da despesa suportada tanto do cálculo do IRPJ como da CSLL;

- Que na visão da fiscalização os valores pagos aos referidos parceiros não poderiam ser deduzidos porque a documentação suporte apresentada pela impugnante seria insuficiente a comprovar a efetividade da despesa incorrida;*
- Que ao contrário do entendimento fiscal as despesas suportadas pelo impugnante com o referido programa são efetivas e suportadas por documentação fiscal suficiente, que informa terem sido anexadas (docs 7 e 8), solicitando o cancelamento da glosa de tais despesas;*

DESPESAS INCORRIDAS COM BÔNUS CLUBE - ITEM 11.4 DO TVF

- Que o Bônus Clube é um programa de fidelidade que visa a conceder ao participante, titular de cartão de crédito, a troca de média de valor gasto por prêmios cujo direito é estipulado conforme o valor de gastos mensais, que permite o resgate por produtos constantes de catálogo conforme as faixas de gastos divididas em Bônus, Super Bônus e Mega Bônus;*
- Que a glosa relativa a tal programa Bônus Clube apresenta o valor de R\$ 1.043.651,95, sob a justificativa de que a documentação apresentada pela impugnante seria insuficiente para caracterizar a despesa como incorrida/paga, de modo que tal montante deveria ser considerado como despesa indedutível por caracterizar provisão;*
- Que discorda da fiscalização, pois suportou tais dispêndios efetuados com o pagamento dos prêmios resgatados pelos titulares de cartão Amex conforme notas fiscais que seguem anexas (doc 9);*
- DESPESAS INCORRIDAS A TÍTULO DE "OUTRAS DESPESAS DIVERSAS" ITEM 11.5 DO TVF - Que o valor glosado pela fiscalização totaliza 6.439.112,07;*
- Que na conta 8.1.9.99.00.6.702-7 - "Outras despesas diversas", foi contabilizada provisão de faturamento de serviços prestados pela empresa Fidelity Processadora e Serviços S.A., que por ter executado apenas parcialmente os serviços contratados acabou por gerar a provisão de 50% do valor devido;*
- Que a fiscalização considerou que os lançamentos de contrapartida daquela conta de provisão se deram exclusivamente na conta 4.9.9.92.00.7.500.7 - "Provisão Contas a Pagar Estimativa";*
- Que conforme razões anexos (doc 10), ao contrário do afirmado, a contrapartida do lançamento efetuado se deu também em outras contas patrimoniais;*
- Que o total da despesa contabilizada na conta 8.1.9.99.00.6.702-7 é de R\$ 6.475.200,65. E na glosa efetuada, a fiscalização descontou apenas o montante de R\$*

36.088,58, por entender trata-se de valor de provisão devidamente adicionada na base de cálculo dos tributos autuados;

- Entretanto, o referido valor de R\$ 36.088,58, adicionado no item 2.03 da parte A do LALUR/LACS (doc 11), sub-item 015.039 - "Provisão Contas a Pagar Estimativa", diferentemente do entendido pela fiscalização, representa em realidade o saldo da movimentação de todas as contas de provisão de contas a pagar estimadas do ano de 2009, nele estando compreendidas também os valores das contas cuja soma perfaz R\$ 6.475.200,65, por se tratar de provisões que não foram revertidas pelo impugnante (doc. 10), devendo o valor glosado de R\$ 6.439.112,07 ser cancelado;

- **DESPESAS INCORRIDAS A TÍTULO DE CORPORATE REBATES ITEM 11.6 DO TVF** - Que o valor glosado em relação à esta despesa foi no total de R\$ 3.134.694,24;

- Que de acordo com o descrito no TVF, na conta 8.1.9.99.00.6.7221 "Corporate Rebates", foi reconhecida a despesa de R\$ 3.473.149,48, e a impugnante considerou indedutível o montante de R\$ 338.455,24, por tratar-se de provisão, sendo adicionado ao LALUR/LACS de 2009;

- Que, contudo, a fiscalização não entendeu o procedimento adotado pela impugnante;

- Que num primeiro momento, todo final de mês é feito um lançamento a débito na conta 8.1.9.99.00.6.902-0 correspondente a uma estimativa dos gastos com "corporate rebates" que serão pagos no mês seguinte, sendo a contra-partida um lançamento a crédito na conta de passivo 4.9.9.92.00.7.513-9 "provisão corporate rebates";

- Que num segundo momento, à medida em que a impugnante efetivamente recebe e paga as notas fiscais correspondentes, o respectivo valor é lançado a débito naquela conta 4.9.9.92.00.7.513-9, sendo a contra-partida um lançamento a crédito na conta caixa - o valor inicialmente contabilizado na conta 8.1.9.99.00.6.902-0 não é alterado em razão destes pagamentos;

- Que ao final do ano-base, o saldo de movimentação no exercício daquela conta 4.9.9.92.00.7.513-9, que como visto corresponde ao valor das provisões contabilizadas na conta 8.1.9.99.00.6.902-0 que não foi objeto de pagamento, é então adicionado ao Lucro real e à base de cálculo da CSLL via LALUR/LACS (doc 11);

- Que referida conta 4.9.9.92.00.7.513-9, na qual foram contabilizadas a crédito as provisões como contra-partidas da conta

"Corporate rebates" e a débito os pagamentos efetivamente realizados, conforme razões anexos (doc.12), no ano de 2009 registrou um saldo de R\$ 338.455,24 que foi devidamente adicionado tanto para fins de cálculo de IRPJ como CSLL, por se tratar de provisão;

DESPESAS INCORRIDAS A TÍTULO DE PLANO DE ASSISTÊNCIA GLOBAL, ITEM 11.7 DO TVF - Que o valor glosado referente a tal despesa foi de R\$ 2.828.881,61;

- *Que o erro incorrido pela fiscalização tem como base o mesmo equívoco já mencionado acima, de pretender apurar o valor de provisão a ser adicionado a partir da conta 8.1.9.99.00.6.902-0, quando o controle das despesas efetivamente incorridas e do saldo desta provisão a ser adicionado em realidade é feito nas contas do passivo;*
- *Que o valor glosado é composto por "REVERSÃO DE PROVISÃO EM JANEIRO/2009" no valor de (R\$ 247.061,38) e "CONSTITUIÇÃO DE PROVISÃO EM DEZEMBRO/2009" no valor de R\$ 3.075.942,99, totalizando R\$ 2.828.881,61;*
- *Que o valor de R\$ 3.075.942,99, lançado a débito naquela conta como "Provisão de despesa no Mês", possui duas contas destinos para as suas contra-partidas, a crédito, sendo 4.9.9.92.00.7.500-7 "PROVISÃO CONTAS A PAGAR - ESTIMATIVA" no valor de R\$ 1.247.100,43 e 4.9.9.92.00.7.350-0 "CDP - CARTÃO - FORNECEDORES DIVS" no valor de R\$ 1.828.842,56;*
- *Que os lançamentos contábeis relativos às despesas com plano de assistência global foram semelhantes aos demonstrados em relação ao "corporate rebates", apenas com urna particularidade: as provisões estimadas lançadas à débito davam origem a créditos em duas contas de passivo;*
- *Que a comprovação do exposto acima se dá pela constatação de que o saldo da conta "PROVISÃO CONTAS A PAGAR - ESTIMATIVA", no total de R\$ 1.247.100,43, está compreendido no saldo de R\$ 36.088,58, adicionado no item 2.03 da parte A do LALUR, sub-item 015.039, já que representa o saldo da movimentação de todas as contas de provisão de contas a pagar estimadas do ano de 2009;*
- *Já os valores controlados na conta "CDP - CARTÃO - FORNECEDORES DIVS", por representarem valores cuja despesa foi efetivamente incorrida desde logo, não deram origem a adições, e foram acertadamente deduzidos pelo impugnante com suporte documental nas notas fiscais anexas (doc. 13);*

DESPESAS INCORRIDAS A TÍTULO DE PROMOÇÕES E RELAÇÕES PÚBLICAS, ITEM 12 DO TVF - Que o valor glosado referente a tal despesa foi de R\$ 9.478.223,37;

- *Que os valores relativos à glosa em questão, conforme razão anexo (doc.14), foram registrados na conta 8.1.7.42.00.2.007-7 "EVENTOS PROMOCIONAIS", da qual 91,96% refere-se à Despesa de Propaganda e Publicidade glosada relativa ao Cirque du Soleil, espetáculo do qual o impugnante foi patrocinador;*
- *Que em 13 de maio de 2008 foi firmado contrato com a empresa "Time for Fun" referente à contratação da cota "Apresenta" do espetáculo do Cirque du Soleil - Quidam na temporada 2009/2010, pelo valor de R\$ 24,5 milhões, equivalentes a US\$ 14,785 milhões na data da assinatura para os cartões Amex (doc. 14);*
- *Que referido montante contratado pelas partes foi pago pela impugnante da seguinte forma:*

PERCENTUAL	VENCIMENTO	DATA EMISSÃO NOTA	VALOR
------------	------------	-------------------	-------

		FISCAL	ATUALIZADO PELA VARIAÇÃO CAMBIAL
24,50%	15/07/2008	22/07/2008	R\$ 5.729.793,69
37,75%	01/01/2009	15/01/2009	R\$ 13.043.586,00
37,75%	01/01/2010	20/08/2010	R\$ 9.718.225,81
			R\$ 28.491.605,50

• *E, considerando que a turnê Quindam teve duração de 13 meses, com início em 11/06/2009 e término somente em 06/06/2010, o procedimento adotado pelo contribuinte foi de apropriar mensalmente, pelo tempo de duração da turnê, os valores de despesa referente à segunda e terceira parcelas, de modo que descontado o valor do sinal que já havia pago de R\$ 5.729.793,68, chegou-se ao saldo de R\$ 17.602.414,82;*

• *Que o Impugnante amortizou em 13 parcelas na conta 8.1.7.42.00.2.007-7 "EVENTOS PROMOCIONAIS", o apontado saldo de despesa no valor de R\$ 17.602.414,82, cujo acumulado no mês de dezembro de 2009 correspondeu à despesa glosada de R\$ 9.478.223,37;*

• *Que discorda da fiscalização, pois apresenta a prova do aludido contrato com a empresa "Time for Fun", bem como das notas fiscais que foram emitidas para o pagamento dos valores negociados por meio daquele contrato (doc. 14), cujas despesas correspondentes foram apropriadas por regime de competência;*

• *Por fim, na qualidade de sucessora, discorda do lançamento de multa por suposta infração cometida pela incorporada, com base no artigo 132 do CTN que prevê que o sucessor responde apenas pelos tributos devidos;*

• *Bem como, discorda da incidência de Juros de Mora sobre a multa de ofício;*

A DRJ ao apreciar a impugnação da recorrente, julgo-a improcedente com base nos seguintes argumentos, *litteris*:

Infração - Glosa de despesas não comprovadas

Quanto à de glosa de despesas, no valor total de R\$ 98.106.779,21, divididas entre "Outras despesas operacionais Ficha 05/L30 (R\$ 88.628.555,84)" e "Promoções e relações públicas - Ficha 05/L23 (R\$ 9.478.223,37)", conforme o termo de Verificação Fiscal tem-se que a autoridade Fiscal, após intimações enviadas à contribuinte, realizou tais glosas sob a alegação de que a documentação apresentada foi considerada insuficiente para comprovar a despesa como incorrida/paga.

Por sua vez a impugnante alega ter juntado nos autos documentação probante que demonstra que as despesas foram corretamente deduzidas.

Da análise dos autos, verifica-se que a contribuinte anexou, entre as fls. 1916 e 4149, cópias simples de contratos, notas fiscais e razões parciais. Sendo válido destacar que além das cópias não estarem autenticadas, parte está ilegível.

Importante frisar que em toda documentação anexada pela contribuinte com o intuito de comprovar sua alegação, consta o carimbo de "SEM ATESTE" e em algumas folhas consta também o carimbo de "DOCUMENTO ILEGÍVEL".

Vejamos o que diz o inciso III e §§ 4º e 5º, do artigo 16 do decreto 70.235/72 (PAF), quanto às provas a serem apresentadas na impugnação:

Art. 16. A impugnação mencionará:

III - os motivos de fato e de direito em que se fôr da menta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

(...)

Portanto, como a documentação apresentada não está autenticada e, em parte ilegível, entendo que a Impugnante não trouxe elementos suficientes para se formar a convicção acerca da correção desta falta.

Sucessão – Multas

A impugnante sustentou que, na qualidade de sucessora, jamais poderia ser exigida da mesma a multa por infração supostamente cometida por empresa por ela incorporada.

O artigo 132 do CTN, assim dispõe:

"Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas."

O dispositivo acima transcrito estabelece que a sucessora se torna responsável pelos tributos devidos pela sucedida, mas não dispõe expressamente sobre a responsabilidade da sucessora pelas penalidades imputadas à pessoa jurídica sucedida.

Entretanto, é importante observar que o art. 132 do CTN está inserido na Seção Responsabilidade dos Sucessores, do Capítulo V- Responsabilidade Tributária, do Título II - Obrigação Tributária, do Livro Segundo - Normas Gerais de Direito Tributário, do Código Tributário Nacional.

A referida Seção se inicia com o artigo 129, que constitui regra geral aplicável a todas as disposições relativas à "Responsabilidade dos Sucessores" (art. 130 a 133) e assim prescreve:

"Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data." (g.n.)

Na leitura desse dispositivo, observa-se que a sucessora é responsável pelos créditos tributários constituídos em data anterior ou posterior à data do evento da sucessão, relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

O conceito de crédito tributário é mais abrangente que tributo, pois inclui também a penalidade pecuniária. Tal conclusão decorre do disposto nos artigos 113, §1º, e 139 do CTN. De acordo com o artigo 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal, e, nos termos do art. 113, § 1º, do CTN, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Observe-se que, quando o legislador teve a intenção de afastar a responsabilidade pela multa de ofício, empregou disposição expressa, a teor do art. 134, parágrafo único, do CTN.

Registre-se também que, ao lado da interpretação sistemática, há que se utilizar a interpretação teleológica. Entender que a sucessora não é responsável pelas multas relativas a infrações cometidas pela sucedida equivaleria a incentivar as empresas a promoverem alterações societárias para se eximirem do pagamento das penalidades pecuniárias. A respeito da questão, cabe citar o entendimento do jurista José Eduardo Soares de Melo:

"Os negócios societários, implicadores de modificações básicas nas estruturas das pessoas jurídicas, também podem ocasionar a figura do responsável tributário pelos valores devidos pelos contribuintes originários, em face da impossibilidade físico/jurídica de seu cumprimento por parte destes.

Esta situação encontra-se prevista no CTN (art. 132): a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra, ou em outra, é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Estas modalidades de negócios societários são plenamente legítimas; decorrem de decisões particulares das pessoas jurídicas em razão de suas exclusivas conveniências pessoais. Todavia, na medida em que sejam realizadas e registradas nos órgãos competentes, ocorre o fenômeno da responsabilidade tributária, por parte das novas pessoas jurídicas, ou das remanescentes, relativamente aos débitos das antigas pessoas (contribuintes).

(...)

Todos os débitos tributários existentes, bem como aqueles que possam vir a ser apurados pelas Fazendas, no prazo decadencial, poderão ser exigidos das empresas resultantes dos referidos atos societários. As dívidas compreendem todos e quaisquer acréscimos (juros, atualizações, multas), a

fim de não se burlarem manifestos interesses fazendários (de superior interesse público), sob a falsa assertiva de que a pena não deveria passar da pessoa do infrator. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), pois seria muito simples efetuar tais negócios, com o objetivo de acarretar o desaparecimento dos devedores originários, de quem nada mais se poderia exigir." (José Eduardo Soares de Melo, "Curso de Direito Tributário", Dialética, São Paulo, 1997, pp. 185-186 — g.n)

Logo, a análise conjunta dos artigos 132 e 129 da Seção II — Responsabilidade dos Sucessores do CTN evidencia a responsabilidade da sucessora pela multa de ofício que compõe o crédito tributário.

A impugnante se insurge contra a cobrança de juros sobre a multa de ofício.

Nesse mister, registre-se que a incidência de juros sobre a multa de ofício está amparada nas disposições do art. 61, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, de seguinte teor:

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

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

Tem-se que a multa de ofício constitui-se débito para com a União.

Como visto acima, o conceito de crédito tributário é mais abrangente que tributo, pois inclui também a penalidade pecuniária. Tal conclusão decorre do disposto nos artigos 113, §1º, e 139 do CTN:

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.

[...]

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

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. (grifo nosso)

Decorre assim das expressas disposições legais que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, e crédito tributário é definido como aquele decorrente da obrigação principal, que tem por objeto não apenas o pagamento do tributo, mas também da penalidade pecuniária. E nem se diga que a multa de

ofício não é uma exigência que decorre da exigência dos tributos e contribuições. Na verdade, a exigibilidade dos tributos e contribuições é o fundamento para a própria exigibilidade da multa de ofício.

Assim, tendo em conta que a multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela RFB, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

Inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 4197/4241) em 24/12/2015, pedindo, preliminarmente, a nulidade da decisão de 1ª instância em virtude da preterição do seu direito de defesa haja vista o não enfrentamento pela DRJ dos documentos acostados pela recorrente com o intuito de provar o alegado, e, no mérito, a total improcedência do Auto de Infração lastreando seus fundamentos no que já foi suscitado na sua impugnação, fazendo contrapontos a decisão recorrida afim de melhor elucidar as questões a serem apreciadas por este Egrégio Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa – Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Atentando-se para os presentes autos, assiste razão ao Recorrente no que se refere ao cerceamento do seu direito de defesa. Vejamos.

Compulsando o relato do processo, resta evidenciado que em nenhum momento nos presentes autos, mesmo após a apresentação de documentos durante a fiscalização e em sede de impugnação, foi enfrentado pela DRJ o acervo probatório anexado pelo contribuinte na sua impugnação.

Mesmo com a apresentação de documentos que aparentemente comprovam que a despesa foi incorrida, a DRJ se negou a analisar a validade dos argumentos do contribuinte, afirmando genericamente que:

Quanto à de glosa de despesas, no valor total de R\$ 98.106.779,21, dividas entre "Outras despesas operacionais Ficha 05/L30 (R\$ 88.628.555,84)" e "Promoções e relações públicas - Ficha 05/L23 (R\$ 9.478.223,37)", conforme o termo de Verificação Fiscal tem-se que a autoridade Fiscal, após intimações enviadas à contribuinte, realizou tais glosas sob a alegação de que a documentação apresentada foi considerada insuficiente para comprovar a despesa como incorrida/paga.

Por sua vez a impugnante alega ter juntado nos autos documentação probante que demonstra que as despesas foram corretamente deduzidas.

Da análise dos autos, verifica-se que a contribuinte anexou, entre as fls. 1916 e 4149, cópias simples de contratos, notas fiscais e razões parciais. Sendo válido destacar que além das cópias não estarem autenticadas, parte está ilegível.

Importante frisar que em toda documentação anexada pela contribuinte com o intuito de comprovar sua alegação, consta o carimbo de "SEM

ATESTES" e em algumas folhas consta também o carimbo de "DOCUMENTO ILEGÍVEL".

(...)

Portanto, como a documentação apresentada não está autenticada e, em parte ilegível, entendo que a Impugnante não trouxe elementos suficientes para se formar a convicção acerca da correção desta falta.

(Grifei)

Vê-se claramente que não houve enfrentamento pelos julgadores *a quo* dos documentos anexados aos autos pela recorrente. Isto é, a DRJ não analisou o mérito da autuação quanto a efetividade e necessidade das despesas aqui debatidas, a saber: cópias dos lançamentos contábeis, do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), do Livro de Apuração da Base de Cálculo da CSL (LACS), dos respectivos contratos, faturas e notas fiscais (docs. 03 a 14 da Impugnação).

O voto condutor do v. acórdão recorrido revela que os i. Julgadores *a quo*, ao arrepio do ordenamento jurídico e na contramão do princípio do informalismo que norteia o processo administrativo fiscal, desconsideraram as provas produzidas pelo Recorrente com base em mera alegação de que as cópias dos documentos juntadas aos autos não estão autenticadas, isto é, são cópias simples, além do que parte dos mesmos está ilegível.

Com relação aos documentos ilegíveis, o Recorrente ressalta que das 2.233 (duas mil, duzentas e trinta e três) páginas de documentos (fls. 1916 a 4149) apenas 53 páginas estão ilegíveis, ou seja, quantidade ínfima, que representa pouco mais de 2% (dois por cento) do volume que foi apresentado.

Por outro lado, com exceção desses poucos documentos ilegíveis, a r. decisão recorrida não apontou qualquer outro vício quanto à exatidão ou veracidade dos documentos que comprovam a efetividade e necessidade das despesas incorridas pelo Recorrente no ano-base 2009, capaz de retirar o seu valor probante.

Sob esta perspectiva, mostra-se nula a decisão na forma do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/72:

"Art. 59. São nulos:

(...)

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

Ora, uma vez que os documentos não foram apreciados pela autoridade julgadora de 1ª instância, uma análise por este Conselho irá implicar verdadeira supressão de instância, o que não se pode admitir, sendo necessário o reconhecimento da nulidade da decisão recorrida.

O cerceamento de defesa decorre da necessidade da análise de todos os elementos probatórios apresentados pelo contribuinte que aparentemente são relevantes para o devido deslinde do presente processo, em especial à luz do princípio da verdade material, elucidado com clareza pelo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro em seus votos, como o abaixo transcrito do Acórdão n.º 3402-003.306, de 23/08/2016, *verbis*:

"12. Primeiramente, não é demais lembrar que em matéria de processo administrativo vige o princípio da verdade material, valor normativo esse que não é aqui empregado como uma ferramenta mágica, semelhante a uma "varinha de condão" dotada de aptidão para "validar" preclusões e atecnia e transformar tais defeitos em um processo administrativo "regular". Com a devida vênia, este tipo de interpretação a respeito do princípio da verdade material só se presta a apequenar e, até mesmo, achincalhar esta importante norma.

13. Assim, quando se fala em verdade material o que se quer aqui exprimir é a possibilidade de reconstruir fatos sociais no universo jurídico por intermédio de uma metodologia jurídica mais flexível, ou seja, menos apegada à forma, o que se dá, preponderantemente, em razão da relevância do valor jurídico extraído do fato que se pretende provar juridicamente. Em outros termos, "verdade material" é sinônimo de uma maior flexibilização probante em sede de processos administrativos, o que, se for usado com a devida prudência à luz do caso decidendo, só tem a contribuir para a qualidade da prestação jurisdicional atipicamente prestada em tais processos." (grifei)

Conclusão

Diante do exposto, voto dar provimento ao Recurso Voluntário para anular a decisão recorrida por ter deixado de enfrentar as provas apresentadas nos autos quando da apresentação da impugnação.

Desta forma, como exigido pelo §2º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, para o devido prosseguimento deste processo, o mesmo deve retornar à Delegacia de Julgamento competente para proferir nova decisão, enfrentando as provas juntadas aos autos, avaliando sua pertinência para afastar as glosas de despesas perpetradas pela fiscalização, inclusive com a conversão do processo em diligência caso entenda necessário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa