



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.728476/2015-13
RESOLUÇÃO	1402-001.952 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de abril de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	GARBO S/A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Sandro de Vargas Serpa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Andrea Viana Arrais Egypto (substituto[a] integral), Sandro de Vargas Serpa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 02-95.291, pela 3ª Turma da DRJ/BHE que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação para exonerar a Recorrente da totalidade de IRRF incluindo multa de ofício e juros de mora; reduzir o montante de IRPJ de R\$ 1.313.741,21 para R\$ 86.234,04 (multa de ofício e os juros de mora correspondentes na mesma proporção), bem como reduzir o montante de CSLL de R\$ 479.805,53 para R\$ 37.902,95 (multa de ofício e os juros de mora correspondentes na mesma proporção).

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

2. Os Autos de Infração a fls. 237 a 253 exigem o recolhimento de crédito tributário nº montante de R\$ 9.667.729,70, conforme discriminado abaixo:

(...)

Descrição das Infrações Imputadas Auto de Infração IRPJ 3. O autuante, fazendo remissão ao Termo de Verificação Fiscal de fls. 228 a 234, atribui à autuada, em síntese, as seguintes infrações:

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99.

Auto de Infração CSLL

4. O autuante, fazendo remissão ao Termo de Verificação Fiscal de fls. 228 a 234, atribui à autuada, em síntese, as seguintes infrações:

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO COMPROVADOS

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012: Art. 2º da Lei 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 1º 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 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.

Auto de Infração IRRF

5. O autuante, fazendo remissão ao Termo de Verificação Fiscal de fls. 228 a 234, atribui à autuada, em síntese, as seguintes infrações:

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – APURAÇÃO REFLEXA INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS / PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012: Art. 674 e 675 do RIR/99.

Termo de Verificação Fiscal 6. O Termo Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) nº 08.1.65.00-2014-01444-7 (fl. 02) foi distribuído em 22 de outubro de 2014 para o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) Eli Guedes da Silva. Inicialmente a fiscalização seria restrita ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, regime de Lucro Real, no período de janeiro de 2012 a dezembro de 2012.

7. Posteriormente o TDPF foi alterado para a inclusão dos tributos de PIS e COFINS para o período de janeiro de 2012 a dezembro de 2012.

8. Em 17 de dezembro de 2015 foi lavrado o Termo de Verificação Fiscal (TVF) Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Reflexos (fls. 228 a 234) que

fundamentou a autuação da sociedade empresária GARBO S/A, CNPJ 61.322.970/0001-06.

9. A fiscalização decorreu da não comprovação de valores declarados como Aluguéis constantes na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ) Exercício (EX) 2013 Ano Calendário (AC) 2012, Ficha 05d, item 16. O valor total declarado nesta ficha foi de R\$ 12.515.296,48..

10. O autuante em 09 de abril de 2015 intimou a autuada para apresentar demonstrativo contendo a análise dos valores declarados como Aluguéis constantes na DIPJ EX 2013 AC 2012 Ficha 05d item 16 no valor de R\$ 12.515.296,48, compondo os valores mensais e total anual para bem locado e apresentando contratos de aluguel e comprovantes de pagamento.

11. Ao serem analisados os comprovantes de pagamentos de aluguéis e a planilha apresentada pela autuada, em 04 de maio de 2015, verificou-se que quase a totalidade dos comprovantes (aproximadamente 99%) não tinham validade por não apresentarem a chancela / autenticação bancária comprobatórias do efetivo pagamento.

12. Em 26 de agosto de 2015 a autuada foi intimada a apresentar todos os comprovantes válidos faltantes (TED, depósito em conta corrente do locador, boleto bancário devidamente autenticado, extrato bancário no qual conste o referido débito, borderô, etc.).

13. Em 9 de setembro de 2015 a autuada informou que seus pagamentos são efetuados, na maioria, por intermédio do sistema PAG-FOR do Bando Bradesco S/A enviando anexo contendo comprovantes de pagamento de aluguéis extraído do PAG-FOR com identificação da loja /filial e do locador.

14. Em 22 de setembro de 2015 a intimação de 26 de agosto foi reiterada.

15. A partir de então, em diversas datas a autuada apresentou a documentação requerida e finalizando em 27 de novembro de 2015 apresentou os comprovantes de pagamento do mês de janeiro de 2013 que se referiam a despesas de aluguéis de dezembro de 2012.

16. Da análise da documentação apresentada pela autuada verificou-se uma diferença de R\$ 5.531.172,54.

17. Do final do tópico C do Termo de Verificação extrai-se o seguinte parágrafo:

“Concluímos então que o contribuinte não comprovou a integralidade das despesas com aluguel, declaradas na DIPJ do ano calendário de 2012, motivo pelo qual está fiscalização procederá à CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM FAVOR DO TESOURO NACIONAL, sobre a diferença apurada, para cobrança do IRPJ e CSLL e IMPOSTO DE RENDA NA FONTE devidos e não recolhidos no ano calendário de 2012.” (Grifos nº original do Termo de Verificação Fiscal)

18. Abaixo transcreve-se a fundamentação adotada pela fiscalização para a lavratura do Termo de Verificação Fiscal.

19. No tocante a escrituração, a matéria legal está inserida nos artigos 251, 257, 258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 267, 269, 273, 299, 304 e 923 todos do atual Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº3.000/99.

20. A fiscalização destaca que a legislação do imposto de renda estabeleceu requisitos essenciais à dedutibilidade das despesas. A dedutibilidade é condicionada à observância das prescrições à regular escrituração e comprovação dos gastos (art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº3.000/99).

21. Por outro lado a autoridade tributária tem a faculdade legal de verificar o lucro real determinado pelo contribuinte, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração ou de terceiros conforme preceitua o caput do art.924 do Regulamento do Imposto de Renda -Decreto 3.000/99.

22. Em caso de litígio fiscal somente "a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documento hábeis, segundo sua natureza ou assim definidos em preceitos legais", art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/99.

23. Claramente depreende-se então que a pura e simples escrituração dos fatos nos livros comerciais e fiscais não faz prova a favor do contribuinte.

24. É mister que os fatos sejam comprovados por documentos hábeis no sentido estritamente jurídico do termo emprestado pelo legislador na construção da norma antes citada.

25. "No presente caso muito embora o contribuinte tenha escriturado em sua contabilidade despesas de aluguéis não conseguiu apresentar os documentos comprobatórios de parte das despesas" 26. Abaixo tabela com os valores apurados pela fiscalização no Auto de Infração.

(...)

27. Consta do TVF que restaram sem comprovação valores lançados como despesas de aluguéis no valor de R\$ 5.331.172,54. Foram comprovadas despesas de R\$ 7.184.123,94.

28. Em decorrência da comprovação de valores lançados como despesas de aluguéis sem a devida comprovação foi lavrado o Auto de Infração (AI) 0816500.2014.01444 de 17 de dezembro de 2015 (fls. 237 a 253) pelo AFRFB Eli Guedes da Silva 29. Neste AI foram lançados créditos nos valores de R\$ 2.694.483,22 à título de IRPJ, R\$ 984.081,14 à título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e de R\$ 5.989.165,34 à título de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

30. O total do Crédito Tributário lançado foi de R\$ 9.667.729,70 conforme Termo de Ciência de Lançamento e Encerramento Total do Procedimento Fiscal (fls. 254 e 255) de 17 de dezembro de 2015 do qual a autuada teve ciência em 18 de dezembro de 2015 conforme Aviso de Recebimento (AR) (fl. 256).

Da Impugnação.

31. A autuada apresentou, em 19 de janeiro de 2016, Impugnação (fls. 260 a 3315).

32. Preliminarmente, em síntese, a autuada alega cerceamento ao seu direito ao contraditório e à ampla defesa solicitando que o AI seja declarado improcedente porque além dos valores glosados não terem sido especificamente discriminados por lançamento individualizados também não teria sido demonstrada a motivação destas glosas.

33. No mérito a autuada por intermédio da Impugnação solicita o cancelamento total do AI sob as seguintes alegações: (i) em virtude da comprovação de que as despesas glosadas foram efetivamente incorridas; (ii) em virtude da comprovação da causa dos pagamentos o que tornaria insubsistente a exigência do IRRF; (iii) pela falta de motivação do lançamento dado que as razões par rejeitar grande parcela de documentos apresentados pela impugnante é desconhecida; (iv) o lançamento não apresenta informações suficientes para confirmar se o seu valor foi calculado corretamente; (v) a demonstração do valor do lançamento tributário não identifica os pagamentos objeto de glosa, o que prejudica o direito de defesa e não atende aos requisitos da atividade vinculada da fiscalização; (vi) caso não se aceite a prova do pagamento do aluguel, a jurisprudência do CARF determina que, ausente a prova de pagamento, não há que se falar e pagamento sem causa, de forma que o lançamento do IRRF deve ser cancelado;

(vii) em casos de cumulação da glosa de despesas e do IRRF do artigo 61 da Lei nº 8.981/95, a jurisprudência da CSRF manda prevalecer apenas a primeira exigência e (viii) subsidiariamente, descabe a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

34. A autuada informa que é tradicional comerciante de vestuário masculino, há mais de 70 anos no mercado e atualmente com 50 lojas espalhadas em grande parte do Brasil. Referidos pontos de venda são fundamentais para o desenvolvimento de suas atividades uma vez de os seus produtos são comercializados exclusivamente em lojas físicas. Tais imóveis são alugados junto a partes não relacionadas por vínculo societário.

35. No TVF, a autoridade fiscal afirma que a dedutibilidade de despesas é admitida se forem observadas quatro regras básicas. O não cumprimento de pelo menos uma dessas regras acarretaria a indedutibilidade da despesa. Tais regras são as seguintes:

a) Não constituírem inversões de capital;

- b) Serem necessárias;
- c) Estarem devidamente comprovadas e escrituradas;
- d) Serem debitadas no período base competente.

36. Com efeito, a necessidade das despesas em nenhum momento foi discutida no Auto de Infração, tendo em vista a sua relevância para a Impugnante realizar as suas atividades.

O mesmo pode ser dito com relação ao período-base do seu registro, que seguiu de forma adequada o regime de competência. Por fim, como os aluguéis foram contratados com pessoas não relacionadas à Impugnante, também não há que se falar de inversões de capital.

37. Nesse sentido, a contratação e o pagamento de aluguéis pela Impugnante efetivamente atendeu às normas de dedutibilidade de despesas operacionais e, em específico, de aluguéis, nos termos dos artigos 299 e 351 do RIR/99. O que se discute nesse caso, efetivamente, diz respeito à comprovação e escrituração adequada das despesas, objeto do item "c" acima.

38. Segundo menciona a autoridade fiscal na página 6 do TVF, as despesas de aluguel registradas pela Impugnante no valor de R\$ 5.331.172,54 não seriam dedutíveis, pois não teriam sido apresentados os documentos correspondentes a essas despesas.

39. De acordo com a descrição do TVF anexo ao Auto de Infração, o lançamento de IRPJ e de CSLL decorreu da glosa de despesas de aluguel não comprovadas pelos documentos apresentados no curso do RPF/MPF nº 08.1.65.00-2014-01444-7. Portanto, o objetivo do presente tópico é demonstrar que todos os aluguéis apropriados como despesa pela Impugnante dispõem de documentação comprobatória pertinente.

40. Ao longo do texto do TVF, a autoridade fiscal não elaborou comentários específicos sobre quais pagamentos de aluguel foram mantidos no cálculo do lucro real e quais pagamentos foram objeto de glosa. Tampouco esclareceu quais os seus critérios para aceitar alguns documentos e rejeitar outros, mesmo porque a documentação apresentada pela Impugnante foi bastante uniforme e autoexplicativa.

41. A única informação mais detalhada sobre a quantificação do lançamento foi apresentada no Anexo I do Auto de Infração, intitulado "Resumo dos Comprovantes Apresentados pelo Contribuinte". Contudo, referida tabela apenas indica o valor da despesa reconhecida pela autoridade fiscal com relação a todos os pagamentos realizados em determinada data. Não há indicação detalhada de quais pagamentos foram aceitos e rejeitados com relação a cada data em que houve pagamentos.

42. Como a grande maioria dos aluguéis foram pagos pela Impugnante por meio do sistema "PAG-FOR" do Banco Bradesco, a Impugnante apresentará o

respectivo Relatório de Pagamento (Doe. 2-R a 121-R) para cada dia em que houve o pagamento de aluguel. Esses documentos informam todos os pagamentos realizados em determinada data, bem como o valor e a identificação do beneficiário de cada pagamento.

43. Além dos relatórios de pagamento, a Impugnante apresentará os boletos de cobrança de aluguel ou a ordem de pagamento do aluguel, documentos pertinentes para a escrituração da despesa no mês de competência. A ordem de pagamento corresponde ao "Controle de Locação" e "Controle de Vencimentos", documentos preparados pela Impugnante nos casos em que o aluguel é cobrado em valores mensais fixos e sem a elaboração de boleto pelo locador.

Essa situação ocorre com relação aos estabelecimentos Matriz, Lapa e Pinheiros.

44. Por fim, a Impugnante apresenta também os contratos de locação (Doe. 122), a fim de confirmar os termos, condições e valor dos imóveis alugados pela Impugnante.

45. O Auto de Infração veicula, além da cobrança do IRPJ e da CSLL, exigência de montante relativo ao IRRF, em virtude da suposta realização de pagamentos sem causa. Tal exigência vem fundamentada no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, que possui a seguinte redação:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais. § 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

46. As provas apresentadas pela Impugnante, a que já se fez referência nos tópicos anteriores, ao evidenciarem a efetividade das despesas de aluguel incorridas pela Impugnante, acarretam, por via reflexa, a improcedência da acusação relativa ao IRRF.

47. Comprovado, pois, que a Impugnante incorreu em despesas de aluguel, descabe cogitar-se de pagamentos sem causa.

48. Na remota hipótese de parte ou todo o Auto de Infração em apreço ser julgado procedente, o que se admite apenas para efeitos de argumentação, não devem ser aplicados juros de mora sobre o valor da multa lançada de ofício.

RESOLUÇÃO 1402-001.952 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10314.728476/2015-13

DOCUMENTO VALIDADO

49. Como se sabe, nos casos de lançamento de ofício formalizado por auto de infração, os juros de mora, calculados pela taxa SELIC, vêm sendo exigidos também sobre o valor da multa lançada de ofício, sob a justificativa de que essa penalidade se enquadra no conceito de "crédito tributário" de que trata o artigo 161 do CTN.

50. Que a obrigação acessória possa dar origem a crédito tributário, não se discute. Isto decorre do artigo 113, § I o do CTN ("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"), combinado com o artigo 139, também do CTN ("O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta").

51. O que se deve indagar, contudo, é se a expressão "crédito" contida no artigo 161 do CTN engloba todo e qualquer crédito tributário, seja revestido de natureza de estritamente tributária, seja relativo a penalidade pecuniária. Confira-se, por oportuno, o que dispõe a referida norma:

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...)

52. A penalidade pecuniária lançada dá origem a um crédito tributário. Crédito que, nos termos do já referido artigo 139 do CTN, possui a mesma natureza que a obrigação correspondente. Nada obstante, essa categoria de crédito tributário não se encontra abrangido pelo escopo material do artigo 161.

53. O legislador, com efeito, fez questão de ressaltar que a cobrança de juros sobre o crédito tributário não impede a imposição de penalidades. Isto permite concluir que o artigo 161 abrange tão somente aqueles créditos tributários que, por sua natureza, possam estar sujeitos a penalidades.

54. O crédito tributário decorrente da obrigação penal tributária, por já ser penalidade, não está sujeito a ulterior sanção. Logo, é mister concluir que esta categoria de crédito tributário não está abrangida no artigo 161. Assim não fosse, dever-se-ia supor, para que se mantivesse a coerência do dispositivo, que a imposição de juros de mora sobre a penalidade pecuniária não prejudicaria a imposição de penalidades sobre aquela; dever-se-ia assumir, então, que o artigo estaria ressaltando a possibilidade imposição de multa sobre multa, o que não se admite, em razão da vedação ao bis in idem.

55. Ao final de sua Impugnação a autuada requer além do recebimento e o regular processamento da Impugnação que o Auto de Infração seja cancelado e, também, a produção de todas as provas admitidas em direito.

56. Por fim, solicita a autuada que todas as intimações referentes a este processo administrativo sejam remetidas ao endereço da autuada bem com para o escritório de seus advogados.

Da Diligência.

57. Em 27 de março de 2018 foi exarado Despacho de Diligência no qual se solicita as seguintes providências: (i) Com base na documentação apresentada pelo autuado informar quais os documentos foram aceitos e quais foram rejeitados para fins de comprovação de pagamento; (ii) Informar os valores aceitos para fins de comprovação dos pagamentos para cada documento comprobatório apresentado, declinando o motivo da rejeição/aceitação parcial ou integral do documento. (iii) Verificar e informar o efetivo pagamento das despesas glosadas e das aceitas e (iiii) Cientificar o autuado reabrindo o prazo de 30 dias para manifestação.

58. Em 09 de maio de 2019 foi emitida Informação Fiscal (IF) (fls. 6013 a 6060), pelo AFRFB Welington José Fernandes, no qual a fiscalização afirma que foram comprovadas despesas de aluguéis no valor de R\$ 5.555.868,03. Restaram sem comprovação R\$ 6.959.428,45.

59. Desta feita também foram desconsiderados valores relativos a despesas com condomínio, fundo de promoção de shopping, IPTU, energia elétrica, ar-condicionado, cessão de uso, dentre outras.

60. No TVF de 17 de dezembro de 2015 o valor glosado foi de R\$ 5.331.172,54. Na IF de 09 de maio de 2019 o valor desconsiderado foi de R\$ 6.959.428,45.

61. Do TVF para a IF ocorreu um incremento de R\$ 1.628.255,91 decorrentes da desconsideração de despesas com condomínio, fundo de promoção de shopping, IPTU, energia elétrica, ar-condicionado, cessão de uso, dentre outras que foram lançadas a título de aluguéis.

Da Manifestação à Diligência 62. A autuada tomou ciência da IF em 10 de maio de 2019 (fl. 6064) e em 10 de junho de 2019 a autuada apresentou Manifestação à Diligência (fls. 6070 a 6104).

63. Na sua Manifestação à Diligência (MD) (fls. 6070 a 6104) a autuada tece comentários sobre: Dedutibilidade das despesas inerentes ao aluguel (item 2.1 do MD), Confirmação da nulidade do Lançamento (item 2.2 do MD), Equívocos cometidos pela Autoridade Fiscal e ao final requer que a Manifestação à Diligência seja analisada em conjunto com a impugnação e todo o conjunto probatório anexados aos autos a fim de cancelar as exigências de IRPJ, CSLL e IRRF em sua integralidade.

64. Em 11 de março de 2016 a autuada requereu a suspensão do crédito tributário objeto deste Processo Administrativo Fiscal (PAF) por ter recebido em sua Caixa Postal Eletrônica comunicado advertindo-a de que seria incluída no Cadastro Informativo dos Créditos Não Quitados do Setor Público Federal (CADIN) caso não regularizasse o débito discutido neste PAF.

Já a 3ª Turma da DRJ/BHE julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação, cuja decisão restou assim ementada:

RESOLUÇÃO 1402-001.952 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10314.728476/2015-13

DOCUMENTO VALIDADO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

GLOSAS DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS

São dedutíveis na determinação tanto do lucro real como da base de cálculo da CSLL apenas os custos e as despesas operacionais comprovadas por meio de documentação fiscal hábil e idônea.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL O

decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2012

LANÇAMENTO REFLEXO IRRF POR FALTA DE COMPROVAÇÃO PAGAMENTO. INADMISSIBILIDADE.

A glosa de despesa motivada pela falta de comprovação do seu pagamento é incompatível com a exigência de IRRF sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

CIÊNCIA NO DOMICÍLIO DE PROCURADOR. INDEFERIMENTO.

Indefere-se a solicitação para que as intimações e notificações sejam encaminhadas aos procuradores do contribuinte, uma vez que aquelas devem ser efetuadas no domicílio tributário do sujeito passivo, que corresponde ao endereço fornecido pelo próprio contribuinte à Administração Tributária para fins cadastrais.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário reproduzindo os argumentos veiculados em sede de impugnação, alegando que:

“I – FATOS

1. O Auto de Infração veicula exigência de IRPJ, CSLL e IRRF sobre despesas de aluguel incorridas no decorrer do ano de 2012, devido à suposta apropriação de créditos sem o amparo de documentação comprobatória.
2. No curso da fiscalização, a Recorrente apresentou ampla documentação comprobatória das despesas apropriadas a título de aluguel. Em análise aos documentos acostados aos autos, a fiscalização entendeu que, do total de R\$

12.515.296,48, apropriados como despesas de aluguel, a Recorrente teria apresentado à fiscalização comprovantes de pagamento no valor de R\$ 7.184.123,94. Consequentemente, a diferença supostamente não comprovada, no montante de R\$ 5.331.172,54, foi objeto de glosa para fins de lançamento do IRPJ e CSLL correspondentes, sob o regime do lucro real.

3. Ocorre que do contraste entre a documentação acostada aos autos e o montante de despesas entendidas como comprovadas pela fiscalização, o que se verifica é que uma parcela significativa da documentação disponibilizada à fiscalização foi simplesmente desconsiderada para fins de comprovação da efetividade das despesas. Não consta do auto de infração, contudo, qualquer justificativa para esta desconsideração, o que acabou afetando sobremaneira o direito de defesa da Recorrente.

4. Assim, em sede de impugnação, a Recorrente demonstrou a manifesta nulidade do auto de infração, tendo em vista os vícios de motivação que macularam o lançamento, bem como a sua improcedência com relação ao mérito, mediante a comprovação integral da efetividade dos pagamentos. Nessa oportunidade, acostou aos autos comprovantes das despesas incorridas com aluguéis no decorrer do ano de 2012 que, somadas, totalizam R\$ 12.466.748,26. Estes comprovantes foram organizados pela Recorrente por dia de pagamento, em linha com o critério utilizado pela autoridade lançadora para detalhamento da glosa no auto de infração.

5. Nesse contexto, tendo em vista que o auto de infração não trazia a informação sobre quais teriam sido os valores que teriam motivado a glosa, a 3ª Turma da DRJ de Belo Horizonte (DRJ) determinou a realização de diligência, para que a autoridade fiscal informasse, com base na documentação já apresentada pela Recorrente, quais documentos teriam sido aceitos e quais teriam sido rejeitados para fins de comprovação do pagamento, bem como o motivo para eventual rejeição.

6. Em cumprimento às determinações da DRJ, inobstante todos os comprovantes já restarem acostados aos autos, organizados com base no critério eleito pela autoridade lançadora, a Fiscalização intimou a Recorrente para que apresentasse estes documentos novamente, dessa vez organizados por mês de aluguel (formato distinto daquele utilizado pelo auto de infração), e que apresentasse também planilha com referênciação dos pagamentos.

Esta solicitação foi pronta e tempestivamente atendida pela Recorrente.

7. Intimada do Relatório de Diligência, então, a Recorrente verificou que a autoridade fiscal responsável pelo cumprimento da diligência seguiu critérios muito distintos daqueles utilizados no auto de infração, o que resultou no reconhecimento de despesa de aluguel em valor inferior ao reconhecido quando da lavratura do auto de infração. Assim, apresentou Manifestação à Diligência demonstrando a improcedência das conclusões do Relatório de Diligência.

8. Ao analisar o caso, DRJ não reconheceu a nulidade do lançamento e, com relação ao mérito, desconsiderou as conclusões do Relatório de Diligência e reapreciou, pagamento por pagamento, os documentos constantes dos autos, na tentativa de recompor os critérios utilizados pela autoridade lançadora. Esta providência resultou na exoneração da maior parte da exigência.

9. Ocorre que conforme se verá em maiores detalhes a seguir a parcela remanescente do auto de infração igualmente não pode prevalecer.

II – DIREITO

2.1 Impossibilidade de Validação, pela DRJ, dos Vícios Incorridos pelo Auto de Infração

10. Conforme explicitado na Impugnação, a exigência fiscal não pode prosperar porque decorre de procedimento fiscal viciado. Embora o Acórdão Recorrido tenha se esforçado para replicar os critérios utilizados pela autoridade fiscal quando da lavratura do auto de infração, não se pode aceitar que a DRJ efetue a “correção” de um lançamento que nasceu viciado.

11. Como se sabe, o artigo 142 do CTN determina que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, devendo a autoridade fiscal, ao realizá-la: (i) verificar e demonstrar a ocorrência do fato gerador; (ii) determinar a matéria tributável; (iii) calcular o montante do tributo devido; e (iv) identificar o sujeito passivo. Caso alguma dessas etapas seja realizada incorretamente, o lançamento padecerá de vício que compromete a sua existência.

12. É pacífico o entendimento da jurisprudência e da doutrina de que essas tarefas refletem os elementos inerentes ao lançamento do crédito tributário, motivo pelo qual a autoridade fiscal não pode jamais deixar de cumpri-las. Demais disso, por ser o lançamento ato administrativo que formula cobrança preciosamente determinada, devem as etapas (i) a (iv) mencionadas acima atender ao princípio da motivação do ato administrativo.

13. Sobre este princípio em específico, são as lições de Fábio Soares de Melo1:

O ato administrativo elaborado pelo agente público deve estar devidamente fundamentado e motivado, de maneira que o administrado se encontre apto a proceder conforme sua disposição ou, ainda, confrontá-lo, sob pena de decretação de nulidade ou anulabilidade, uma vez que o administrado deve ter plena segurança acerca da legalidade de seus atos e sobre a sua consequente proteção jurídica.

14. A motivação deve ser, acima de tudo, adequada, isto é, capaz de estabelecer um nexo lógico entre fundamentos e conclusões. Não devem nortear o lançamento tributário juízos arbitrários, cujas origens não possam ser demonstradas. E assim deve ser, de mais a mais, para que se ultime resguardado aquele que foi o ponto de partida deste tópico, isto é, o caráter vinculado do lançamento tributário, o qual, por definição, deve aplicar a norma tributária ao

caso concreto, restando identificados precisamente os fatos e as situações ensejadoras da cobrança.

Esta é uma tarefa que exige precisão na determinação conceitual do auto de infração.

15. No presente caso, a autoridade fiscal decidiu tributar a diferença simples entre o valor das despesas registradas pela Recorrente e o montante correspondente aos “comprovantes apresentados”. Conforme se depreende da leitura do tópico “C – DO RESULTADO DA FISCALIZAÇÃO” do TVF, a autoridade fiscal afirma que a Recorrente não apresentou todos os comprovantes de aluguéis pagos no ano de 2012, o que justificaria o lançamento sobre a parcela de aluguéis efetivamente não amparada em documentos apresentados no processo de fiscalização.

16. Entretanto, uma análise da documentação apresentada pela Recorrente nesta etapa do processo – que abrange praticamente a totalidade dos pagamentos realizados e não somente uma amostra dos referidos comprovantes – demonstra que uma parcela significativa da documentação disponibilizada à autoridade fiscal em fase de fiscalização foi simplesmente desconsiderada, sem qualquer justificativa para tal.

17. Diante dessa circunstância, impõe-se a conclusão de que a autoridade fiscal, ao contrário do que informou no TVF, não procedeu à glosa apenas das despesas não amparadas por documentação. Na verdade, em vista da fartura documental apresentada, a autoridade fiscal certamente teve que exprimir um juízo de valor sobre o seu conteúdo, por meio do qual aceitou e rejeitou as despesas amparadas em documentos apresentados pela Recorrente. Ocorre que não foi possível discutir os critérios adotados pela autoridade fiscal, pois eles não constam especificados no auto de infração.

18. No TVF não se encontra nenhuma passagem que comente as características dos documentos apresentados e rejeitados, sequer por amostragem. Ocorre que justamente esse juízo de valor sobre os documentos apresentados corresponde à motivação do lançamento, pois este é o critério jurídico que determina a glosa das despesas. E, sendo esta motivação desconhecida, padece o auto de infração de nulidade material.

19. Outra falha que compromete a legitimidade do lançamento corresponde à demonstração do valor tributável de R\$ 5.331.172,54. No Auto de Infração, as únicas informações de apoio ao lançamento foram apresentadas em duas tabelas:

(i) Resumo dos Comprovantes Apresentados pelo Contribuinte” do Anexo I do TVF, que informa os valores “cheios” aceitos pela fiscalização em cada dia do mês em que houve pagamento:

RESUMO DOS COMPROVAENTES APRESENTADOS PELO CONTRIBUINTE - ANEXO I													
GABO S/A CNPJ 61.322.970/0001-66													
DIA	jan/12	fev/12	mar/12	abr/12	mai/12	jun/12	jul/12	ago/12	set/12	out/12	nov/12	dez/12	TOTALS
1	114.505,00	143.049,33			150.875,88		134.316,22		129.995,42	212.483,83		-	885.225,68
2			144.719,80	161.769,66		134.460,36						351.489,26	792.439,08
3								210.039,26			196.344,59		406.363,85
4		195.532,49	188.406,92		119.942,91	152.231,21		179.901,80	267.679,56	113.140,06	387.060,17		1.603.895,22
5	197.919,85						124.750,93				33.050,18		356.720,96
6		14.106,58	13.985,37		141.043,80	14.153,42	14.463,49		13.781,31	13.742,73			141.943,80
7				13.927,56									143.586,89
8	190.028,91		162.682,51	183.692,36		57.497,30	202.311,97	84.593,32	162.665,77		173.060,67	235.910,27	1.432.333,05
9					78.370,58								78.370,58
10		208.099,70	5.719,77		1.823,83	1.823,83		8.714,72		151.465,48	3.838,51		381.485,04
11	4.566,31					5.636,92	1.823,83	76.660,05				542,82	88.687,11
12				1.823,83								1.919,62	4.286,27
13	59.366,31	59.894,63		56.115,09	66.708,02		64.238,44		69.569,58			91.277,11	467.199,18
14	2.503,00		59.877,08			63.029,30				37.876,41			160.782,79
15											73.182,94		75.765,94
16													
17		1.923,64	7.022,47		5.578,93	42.857,25	4.927,32	11.666,56					73.976,27
18				4.531,01				869,81			1.213,40		6.614,22
19	2.135,18	1.016,38			830,78				15.722,12				19.704,46
20			933,89	833,71			803,45						2.562,05
21													803,45
22									990,11				990,11
23		4.114,01								1.129,14			1.129,14
24													4.114,01
25	6.469,98						4.114,01						10.583,99
26			4.114,01	4.114,01		4.114,01	1.875,00					4.019,03	18.236,06
27				1.875,00		1.875,00			2.000,14	6.535,27		2.000,14	14.285,55
28													
29													
30													
31													
TOTAL	851.681,12	627.616,65	577.304,01	669.851,98	419.584,25	464.128,83	853.202,00	872.646,82	882.154,11	636.672,80	868.283,28	7.111.906,36	7.124.123,64

- (i) “Aluguel 2012” do Anexo II, que informa o valor total das deduções de aluguel apropriadas em 2012, separadamente por mês e por estabelecimento:

ALUGUELO 2012 - ANEXO II													
GARBO S/A - CNPJ 61.322.970/0001-06													
Loja	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ag	Set	Out	Nov	Dez	Total
01 - Mante	43.521,90	43.521,90	43.521,90	43.521,90	43.521,90	50.115,42	43.521,90	43.521,90	43.521,90	43.704,50	43.619,75	62.800,00	548.117,40
02 - São Bento	13.530,84	13.530,84	13.530,84	13.530,84	13.543,30	13.377,74	13.943,30	10.965,28	13.530,84	12.090,31	17.855,12	16.162,48	94.762,48
03 - São Paulo	13.530,84	13.530,84	13.530,84	13.530,84	13.543,30	13.377,74	13.943,30	10.965,28	13.530,84	12.090,31	17.855,12	16.162,48	94.762,48
10 - Centro Norte	52.476,00	52.799,00	53.487,00	50.000,00	52.147,00	51.875,00	51.875,00	51.318,00	53.989,00	53.070,00	53.561,00	63.515,00	645.144,00
20 - Continental	24.561,53	24.266,01	24.350,96	24.160,38	26.874,94	26.186,24	26.911,29	27.263,51	25.239,11	26.312,21	25.199,47	40.269,58	318.655,60
21 - Pinheiros	5.969,31	5.969,31	5.969,37	5.969,37	5.581,98	5.944,41	6.265,63	5.566,28	5.333,11	5.566,28	5.566,28	62.922,52	322.922,52
31 - Maracanã	9.866,61	9.866,61	9.826,14	9.826,62	9.826,62	9.826,62	10.089,34	8.372,76	10.254,86	9.787,92	11.549,62	11.549,62	116.762,48
32 - São Vicente	12.102,12	12.102,12	12.174,29	12.754,09	13.022,25	13.022,25	14.692,74	14.692,74	14.692,74	14.692,74	14.692,74	14.692,74	141.020,00
33 - Pinacoteca	20.907,34	20.934,50	21.752,20	21.600,40	21.503,48	20.656,86	27.205,69	16.530,22	20.907,34	23.366,14	26.353,35	31.616,86	252.912,21
37 - Centro Velho	39.632,89	39.943,50	39.921,40	39.697,01	40.751,92	40.267,47	40.524,37	41.017,19	35.562,76	39.742,12	35.818,15	60.524,18	300.000,00
39 - Interlagos	53.030,95	53.030,95	14.237,90	56.543,53	14.403,46	46.132,14	13.663,96	31.506,72	32.162,52	32.162,52	32.162,52	39.760,17	390.760,17
39 - Camargos Raposo	8.638,74	8.616,82	8.675,24	8.699,29	8.664,69	13.422,10	14.749,19	13.588,67	14.353,43	9.176,42	13.622,27	28.899,32	151.108,00
40 - São Vicente	12.102,12	12.102,12	12.174,29	12.754,09	13.022,25	13.022,25	14.692,74	14.692,74	14.692,74	14.692,74	14.692,74	14.692,74	141.020,00
40 - Moço	4.902,55	4.421,55	4.421,55	4.782,21	4.114,21	4.394,56	5.504,70	4.989,97	5.959,20	5.959,20	4.500,00	966,95	54.778,21
44 - Espinosa	19.620,27	19.805,83	20.206,10	20.206,10	20.091,49	20.859,08	18.602,93	20.919,29	20.483,42	21.911,97	21.073,91	28.716,37	298.716,37
45 - Centro Leste	44.642,00	44.642,00	44.269,38	46.148,38	44.623,40	44.967,52	45.121,69	43.630,62	43.951,02	44.578,17	47.046,48	60.585,96	560.585,96
45 - Minas Shopping	30.958,64	30.902,64	30.958,64	30.902,64	30.958,64	30.902,64	30.958,64	30.902,64	31.071,16	32.938,06	33.008,18	40.269,58	402.695,84
45 - São Paulo	13.530,84	13.530,84	13.530,84	13.530,84	13.543,30	13.377,74	13.943,30	10.965,28	13.530,84	12.090,31	17.855,12	16.162,48	94.762,48
45 - Brasília	38.656,43	37.921,31	40.588,62	42.964,33	43.053,61	43.124,86	43.150,22	42.800,63	43.993,70	44.704,04	41.051,74	68.354,39	529.270,44
49 - Piauí	18.008,31	18.008,31	17.702,58	18.747,73	17.857,81	16.854,28	19.549,29	17.684,73	18.193,00	18.204,04	16.974,44	22.514,00	136.965,44
50 - Maracanã	6.640,91	4.715,20	4.666,19	4.752,33	4.399,25	6.133,99	5.086,67	6.696,46	4.716,30	4.701,63	9.161,67	5.036,47	64.700,00
51 - Brasília II	25.245,29	24.781,23	24.447,16	24.462,13	27.801,86	26.440,27	27.733,42	28.001,55	25.774,10	25.970,94	24.881,08	36.679,74	341.109,52
52 - Brasília III	21.852,31	22.554,38	23.172,14	23.933,87	24.587,37	25.257,37	26.741,01	27.151,58	26.980,38	27.472,36	27.755,28	30.762,28	300.000,00
54 - Taguatinga	20.830,57	20.829,58	20.194,28	21.164,14	21.252,50	21.303,23	21.413,69	21.879,98	21.962,83	22.244,15	22.189,32	22.707,25	227.173,78
55 - Metrôplex	25.950,35	26.284,49	26.698,38	26.085,54	26.104,56	26.060,30	26.008,87	26.848,23	26.848,23	26.848,23	26.982,14	46.002,23	330.455,44
60 - Grand Plaza	23.979,80	23.533,49	26.567,50	24.971,52	23.943,98	24.581,11	23.945,88	25.315,29	23.885,61	25.844,54	23.415,18	35.812,54	306.361,51
61 - Taguatinga	29.609,20	31.222,82	36.630,27	34.630,24	30.481,34	30.669,29	31.119,20	30.960,25	30.496,44	30.939,34	32.802,10	39.125,90	391.125,90
62 - Brasília II	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	281.284,00
64 - Centro Plaza	21.870,12	21.853,22	21.907,15	22.578,74	22.403,56	24.133,42	20.620,99	22.563,36	22.629,31	22.919,03	24.654,00	33.300,14	271.453,04
64 - Ribeirão	26.099,25	25.816,29	24.938,28	24.988,68	24.790,54	24.580,24	26.309,22	26.628,16	26.628,16	28.196,21	31.442,55	10.336,45	326.005,45
67 - Cidade	21.169,71	21.169,71	21.169,71	21.169,71	21.583,00	21.587,00	21.583,00	21.587,00	21.583,00	21.583,00	21.583,00	35.874,03	271.441,87
69 - Praia Mar	19.210,07	19.055,46	18.711,69	18.114,95	18.308,70	20.733,81	19.514,64	19.066,43	19.027,47	16.662,02	16.848,67	38.360,33	238.664,54
70 - Brasília III	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	281.284,00
71 - Ubatuba	20.707,66	20.276,96	19.947,99	20.068,63	21.866,05	22.193,15	21.758,41	22.142,48	22.435,74	21.448,58	21.949,45	33.952,39	285.971,81
72 - Contagem	22.612,22	22.891,68	22.891,68	23.133,13	26.038,41	23.983,24	25.858,29	25.910,28	24.982,29	24.979,41	26.702,93	30.002,29	320.000,00
74 - Taguatinga II	15.561,19	12.806,94	16.771,47	15.134,26	15.154,12	15.154,12	16.374,64	19.979,07	17.828,64	17.828,64	15.531,98	25.135,69	216.265,18
75 - Londrina	22.233,98	21.212,86	18.716,77	17.095,47	11.553,58	12.961,62	12.811,94	10.954,01	11.544,79	11.222,47	3.746,76	19.858,61	101.418,33
76 - Brasília III	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	23.440,33	281.284,00
77 - Praia da Moça	16.552,23	15.383,31	13.359,02	17.652,60	16.120,46	15.361,43	15.312,53	15.266,86	16.472,83	16.048,96	15.907,37	20.036,07	196.076,33
78 - Campinas Shopping	25.600,46	24.748,32	20.761,30	17.447,16	15.594,40	24.504,51	30.352,61	30.352,61	30.409,37	33.251,37	36.187,45	37.439,94	374.000,00
79 - Shopping	6.238,74	7.192,98	6.260,17	6.125,10	6.261,68	7.116,24	10.556,51	7.194,00	6.407,92	6.407,92	6.594,36	8.604,83	62.824,52
80 - Taboão	14.106,88	13.986,37	13.507,86	14.256,12	14.463,49	14.214,43	14.055,03	13.751,34	13.751,34	13.742,73	14.165,99	24.098,31	176.292,59
81 - Shopping	13.732,89	13.732,89	13.732,89	13.732,89	13.732,89	13.732,89	13.732,89	13.732,89	13.732,89	13.732,89	13.732,89	13.732,89	164.795,08
82 - Raposo Shopping	13.372,39	13.702,35	13.622,20	12.687,37	12.966,39	15.849,76	12.876,61	13.481,73	13.096,41	15.262,80	16.848,87	22.544,79	101.020,57
84 - Santana Parque	12.612,89	12.731,29	14.095,57	12.692,15	12.692,15	13.838,68	14.926,01	14.300,03	15.073,18	14.013,39	18.819,75	17.921,02	176.000,00
84 - Largo Trece	16.400,00	16.400,00	16.400,00	16.400,00	16.400,00	16.400,00	16.400,00	16.400,00	16.400,00	16.400,00	16.400,00	16.400,00	199.200,00
85 - Via Vale	32.119,96	32.162,91	32.162,91	32.162,91	32.162,91	32.162,91	32.162,91	32.162,91	32.162,91	32.162,91	32.162,91	32.162,91	386.863,33

20. Como se nota, referido anexo informa tão somente os valores aceitos pela fiscalização, em bases mensais, por dia de pagamento. Essa demonstração é problemática, pois não permite identificar, dentro de cada dia, quais teriam sido os pagamentos que tiveram comprovação rejeitada pela fiscalização.

21. Em 2012 a Recorrente possuía 47 lojas espalhadas pelo país. Nesse contexto, um grande número de pagamentos de aluguel era realizado em um único dia. Assim, a adoção deste critério para detalhamento de valores gera extrema insegurança quanto ao cerne do próprio lançamento, que corresponde à determinação de quais despesas foram efetivamente objeto de glosa.

22. Referida inadequação pode ser demonstrada com um exemplo simples: se em um único dia forem pagos quatro aluguéis no valor R\$ 10.000,00 (portanto, um total de R\$ 40.000,00), mas apenas R\$ 20.000,00 forem aceitos, como é possível identificar, com base apenas nessa informação, a que pagamentos a fiscalização se refere?

23. Tanto é evidente a problemática na eleição do critério diário para detalhamento da base de cálculo, que a DRJ entendeu por bem requerer à fiscalização que especificasse quais teriam sido os comprovantes aceitos para fins de comprovação dos pagamentos, e quais teriam sido rejeitados, com a devida justificativa para tal. Isto significa dizer que a DRJ realizou uma análise preliminar dos autos e também concluiu não ser possível extrair estas informações do auto de infração. Determinou, então, a realização de diligência com o intuito de suprir esta lacuna e possibilitar a análise do mérito da autuação.

24. A autoridade fiscal responsável pela diligência, então, na impossibilidade de compreender e replicar os critérios utilizados pela autoridade lançadora, se viu obrigada a requerer à Recorrente a reapresentação dos documentos, juntamente com planilha com referência dos pagamentos, detalhada por loja e mês de pagamento, solicitação que foi prontamente atendida. De posse de referida planilha, a autoridade fiscal refez completamente a autuação, o que resultou na adoção de critérios jurídicos distintos e na ampliação da base de cálculo utilizada no lançamento.

25. Ao receber os autos para julgamento, a DRJ desconsiderou as conclusões da diligência, e acabou reapreciando a documentação acostada aos autos pela Recorrente, pagamento por pagamento, a fim de verificar o cabimento da glosa. Este procedimento resultou no cancelamento de aproximadamente 95% da exigência.

26. O esforço empreendido pela DRJ para possibilitar o julgamento do mérito da autuação por meio da tentativa de elucidação dos critérios utilizados pela autoridade lançadora é louvável. Entretanto, não se pode aceitar que, numa tentativa de salvar e “justificar” o trabalho da autoridade lançadora, a fundamentação do lançamento, que é elemento essencial à sua constituição, seja concedida apenas quando do julgamento do processo administrativo pela autoridade julgadora em primeira instância.

27. A forma como se desenrolou o processo em primeira instância administrativa, com sucessivas reanálises dos documentos acostados aos autos e consequentes reapurações dos tributos supostamente devidos, apenas confirma o quanto alegado em sede de Impugnação, no sentido de que o lançamento carece da devida fundamentação, motivo pelo qual está eivado de vício insanável, que prejudicou sobremaneira o direito de defesa da Recorrente.

28. Veja-se que antes mesmo de chegar ao CARF, os documentos acostados aos autos pela Recorrente foram apreciados em três oportunidades (lavratura do auto de infração; diligência e decisão de primeira instância), por autoridades fiscais

distintas, que chegaram a resultado totalmente diversos quanto ao aspecto quantitativo da glosa das despesas. O quadro abaixo demonstra, em números, os valores acatados com base no entendimento de cada uma das autoridades designadas para análise da documentação, em contraste com os valores apropriados pela Recorrente a título de aluguel:

29. A disparidade entre os resultados supra detalhados demonstra claramente que apenas com base nas informações constantes no auto de infração, seria impossível à Recorrente, sozinha, identificar, afirmativamente, qual pagamento foi aceito e qual pagamento foi recusado pela autoridade lançadora. Se nem mesmo a autoridade fiscal, de posse de planilha com referência de pagamentos, foi capaz de realizar este trabalho em sede de diligência fiscal, como poderia a Recorrente tê-lo feito sem qualquer subsídio, dentro do prazo para apresentação de defesa administrativa? Qualquer conclusão nesse sentido teria origem em suposições incertas, incompatíveis com a liquidez e certeza de que o lançamento tributário deve revestir-se.

30. A discussão posta aqui não diz respeito a eventual irregularidade no lançamento, passível de correção pelo julgador em primeira instância. Trata-se de vício que atinge a substância do lançamento, e resulta no cerceamento do direito da Recorrente à ampla defesa, ou, na mais branda das hipóteses, resulta em supressão de instância administrativa.

31. Ao contrário do que sugere o Acórdão Recorrido, mesmo com a ampla colaboração da Recorrente, que mediante intimação reorganizou e referenciou as 2.556 páginas de comprovantes constantes dos autos, e com a tentativa da DRJ de recomposição dos critérios utilizados pelo auto de infração, ainda não se pode afirmar com convicção quais teriam sido os critérios utilizados no auto de infração para glosa das despesas. Isto é, não foi sanado o vício em que se macula o auto de infração, por sê-lo, em última instância, insanável. Explica-se.

32. Embora a DRJ tenha proferido decisão fundamentada para “manter” a glosa, não se pode afirmar que os critérios adotados pelo Acórdão Recorrido foram os mesmos critérios adotados pelo auto de infração quando da glosa inicial. Não há nos autos qualquer elemento que indique que o universo de despesas rejeitadas pela DRJ se limita ao universo de despesas rejeitadas pelo auto de infração, pois, como já amplamente explicitado, o auto de infração não especificou qual seria este universo.

33. Ao reapreciar os documentos dos autos, o Acórdão Recorrido atribuiu ao lançamento um determinado critério jurídico, elaborado pela DRJ, que pode ou não corresponder ao critério adotado pela autoridade lançadora. Isto significa dizer que ainda que tenha, na prática, cancelado a maior parte da autuação, não se pode afastar o risco de, ao fim e ao cabo, a DRJ ter incorrido em majoração do escopo da autuação. Isso porque não é possível saber se os documentos rejeitados em razão do julgamento em primeira instância administrativa foram igualmente rejeitados pelo lançamento original, afinal, o auto de infração traz

apenas um número que corresponde ao valor da glosa (R\$ 7.184.123,94), sem esclarecer quais teriam sido os critérios adotados para chegar a este número.

34. E é justamente essa falta de fundamentação, liquidez e certeza da autuação que prejudicou direito de defesa da Recorrente – a qual não possuía, quando da apresentação da Impugnação, informações suficientes para contestar a glosa das despesas.

35. Conforme elucidado previamente, o lançamento, como atividade que vincula os fatos a uma exigência tributária, enseja o dever da autoridade fiscal de prestar contas sobre o seu trabalho de modo que ele possa ser verificado pela sociedade, sendo eventualmente contestado pelo contribuinte (garantindo assim o seu direito de defesa), e também pelo julgador administrativo, a quem cabe simplesmente confirmar seu o acerto ou inadequação, e nunca efetuar correções ou complementos ao lançamento.

36. Ainda que fosse possível assumir que a DRJ tivesse efetivamente suprido a ausência de fundamentação por meio de mero “esclarecimento” dos critérios adotados quando da lavratura do auto de infração – o que se cogita apenas para fins de argumentação – ainda assim o lançamento não poderia proceder. Isto porque este suposto “esclarecimento”, se é que assim se poderia ser chamado, importaria clara supressão de instância, que é um ato de evidente violação ao direito de defesa do Recorrido.

37. Se tivesse conhecimento, desde o momento da lavratura do auto de infração, sobre quais pagamentos a fiscalização entendeu não terem sido comprovados, a Recorrente poderia ter empreendido maiores esforços no resgate da comprovação destes pagamentos, especificamente, em seus arquivos internos, bem como requerido o encaminhamento dos comprovantes de pagamento junto a bancos e locadores envolvidos na relação contratual. No lugar disso, se viu obrigada a comprovar, de forma exaustiva, TODOS os pagamentos realizados a título de locação de prédios, o que fez por meio das 2.556 páginas de comprovantes anexadas aos autos. Se esta situação não se amolda ao conceito de cerceamento de defesa, então este termo tornou-se inócuo no âmbito do processo administrativo fiscal, pois perdeu a sua razão de ser.

38. Nulo, portanto, o lançamento, por configurar manifesta preterição ao direito de defesa, nos termos do art. 59, II do Decreto nº 70.235/72.

39. E é justamente pelos motivos supra detalhados que o vício na fundamentação da outo de infração é vício insanável, conforme já decidiu o CARF em incontáveis oportunidades.

(...)

41. Extrai-se das decisões supra que não se pode aceitar que o Fisco realize autuações abrangentes e generalistas, sem a devida fundamentação, colocando o contribuinte em situação de incerteza quanto ao objeto de sua defesa, e tampouco se pode aceitar que a DRJ valide este tipo de autuação, conferindo-lhe,

então, em sede de primeira instância administrativa, a fundamentação que entende cabível.

42. Em resumo, portanto, o auto de infração deve ser declarado nulo ab initio pelos seguintes motivos:

- a) O lançamento carece de motivação, dado que as razões para rejeitar grande parcela de documentos apresentados pela Recorrente é desconhecida;
- b) O lançamento não apresenta informações suficientes para confirmar se o valor do lançamento foi calculado corretamente, o que abre margem para a discricionariedade pela autoridade fiscal;
- c) A demonstração do valor do lançamento tributário não identifica os pagamentos objeto de glosa, o que prejudica o direito de defesa, motivo pelo qual deve ser declarado nulo nos termos do art. 59, II do Decreto nº 70.235/72; e d) Não pode a DRJ, ao julgar o processo administrativo em primeira instância, suprir a ausência de fundamentação, que é elemento essencial à sua constituição, nos termos do art. 142 do CTN.

2.2 Mérito: despesas mantidas pelo Acórdão Recorrido 43. Caso, ao revés das disposições legais e princípios que norteiam o processo administrativo fiscal, decida-se pela validade do lançamento, não se pode perder de vista que, no mérito, a autuação tampouco se sustenta.

44. A questão posta à análise nos presentes autos é, simplesmente, a suposta ausência de comprovação das despesas de aluguel deduzidas da apuração do IRPJ/CSLL no ano-calendário 2012. Segundo consta das fls. 06 do TVF, parte das despesas de aluguel registradas pela Recorrente, no valor de R\$ 4.172.984,09, não seriam dedutíveis, pois não teriam sido apresentados os documentos correspondentes a essas despesas.

45. Como já explicitado, a Recorrente apresentou, em sede de Impugnação, os documentos referentes à praticamente a totalidade das despesas registradas, e o Acórdão Recorrido concluiu pela exoneração da maior parte da glosa. Em resumo, a DRJ entendeu carecerem da devida fundamentação as despesas abaixo detalhadas, por loja e por mês:

(...)

46. Esclareça-se que para parte substancial dos pagamentos entendidos como sem comprovação, o comprovante de pagamento já havia sido apresentado aos autos pela Recorrente.

A autenticação mecânica do pagamento, entretanto, acabou não constando da digitalização, por estar localizada no verso do documento. É o que se deu, a título exemplificativo, com o pagamento de R\$ 53.889,00 efetuado em razão do aluguel da Loja 15 – Center Norte, no mês de setembro. O comprovante acostado às fls. 2150 do processo traz a nota “autenticação mecânica no verso”, mas como a

autenticação mecânica em si não foi identificada, o Acórdão Recorrido considerou que este pagamento não foi comprovado.

47. De todo modo, visando espantar quaisquer dúvidas com relação à efetividade das despesas registradas a título de aluguel, a Recorrente traz aos autos os comprovantes de pagamentos das despesas supra detalhadas (Doc. 01).

48. Vale lembrar que a Recorrente juntou aos autos, por ocasião da Impugnação, documentação comprobatória que entendia ser suficiente para demonstrar a legitimidade dos pagamentos, e que apenas em razão do Acórdão Recorrido, estes pagamentos foram questionados de forma individualizada. Nestes termos, não objetiva a Recorrente, ao trazer estes documentos aos autos, levantar nova discussão jurídica, mas apenas esclarecer o seu direito com relação a matéria questionada de forma específica pela DRJ. Totalmente justificada, portanto, a juntada de documentos nesta fase processual.

49. Em sua maioria, não se trata, portanto, de documento novo. Contudo, ainda que fosse esse o caso, o CARF possui farta jurisprudência no sentido da necessidade de consideração destes documentos, ainda que apresentados em fase de recurso voluntário, em linha com os princípios da busca pela verdade material e formalismo moderado, que regem o processo administrativo fiscal. Vejamos: (...)

50. Assim, devem ser aceitos e considerados os documentos ora acostados, para o fim de comprovação das despesas questionadas de forma individualizada pelo Acórdão Recorrido. À evidência, o auto de infração deve ser reformado para que se proceda com a reversão da integralidade das despesas de aluguel registradas no ano-calendário 2012, uma vez que amplamente comprovadas nos autos do presente processo.

2.3 Recurso de Ofício: improcedência da acusação relativa ao IRRF 51. O Auto de Infração veicula, além da cobrança do IRPJ e da CSLL, exigência de montante relativo ao IRRF, em virtude da suposta realização de pagamentos sem causa ou sem beneficiário identificado.

52. O amplo conjunto probatório trazido aos autos no decorrer do processo administrativo é mais que suficiente para demonstrar a efetividade das despesas de aluguel incorridas pela Recorrente. Ainda que a fiscalização não tenha aceitado a totalidade dos pagamentos sob a rubrica de pagamento de alugueis, fato é que a natureza dos pagamentos, bem como seus beneficiários, resta amplamente comprovada pelos boletos, faturas e contratos constantes dos autos.

53. Nesse contexto, a DRJ entendeu por bem cancelar a exigência relativa ao IRRF. Este entendimento é confirmado pela jurisprudência do CARF, cujo entendimento em casos semelhantes é o que segue:

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO.

Comprovada a ocorrência da operação por meio de documentação idônea, não há que se cobrar o IRRF à alíquota de 35% sobre os valores pagos aos fornecedores da recorrente (Acórdão nº 1301 003.814, 1ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, 3ª Seção de Julgamento do CARF, DJE 16/04/2019).

54. Assim, deve ser mantida a decisão do Acórdão Recorrido no que se refere à exoneração da exigência de IRRF, haja vista que não subsiste a acusação de terem ocorrido pagamentos sem causa definida ou a beneficiários não identificados.

III – CONCLUSÕES

55. Em vista das considerações precedentes, conclui-se que:

- (i) a Recorrente comprovou a efetividade das despesas por meio de comprovantes adequados, motivo pelo qual a glosa das despesas é improcedente;
- (ii) o valor remanescente das despesas entendidas como não comprovadas pelo Acórdão Recorrido se refere a documentos que, em sua maioria, já constavam dos autos, mas que não deixavam completamente clara a comprovação da efetividade do pagamento em si. Acostados aos autos documentos que atestam a efetividade do pagamento, estas despesas devem também ser reconhecidas como hábeis a comprovar a validade das despesas registradas a título de aluguel.
- (iii) o lançamento carece de motivação, dado que as razões para rejeitar grande parcela de documentos apresentados pela Recorrente é desconhecida.
- (iv) o lançamento não apresenta informações suficientes para confirmar se o valor do lançamento foi calculado corretamente, o que abre margem para a discricionariedade pela autoridade fiscal;
- (v) a demonstração do valor do lançamento tributário não identificou os pagamentos objeto de glosa, o que acabou prejudicando de forma efetiva o direito de defesa, em violação aos requisitos da atividade vinculada da fiscalização; e (vi) não pode a DRJ manter a exigência fiscal constituída em desconformidade com as normas que regem a atividade lançadora sob o pretexto de “esclarecer” os critérios utilizados pelo lançamento.
- (vii) Deve ser mantida a decisão da DRJ no que se refere à exoneração da exigência de IRRF, haja vista restar amplamente comprovada a natureza dos pagamentos e de seus beneficiários.

IV – PEDIDO

56. Diante de todo o exposto, requer, a Recorrente, seja o presente Recurso Voluntário recebido, regularmente processado, e, ao final e ao cabo, o Auto de Infração seja cancelado em sua integralidade. Requer, também, a produção de todas as provas admitidas em direito.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora.

RECURSO DE OFÍCIO

Da Admissibilidade

Nos termos da Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data da apreciação em segunda instância:

Súmula CARF nº 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

A verificação do "limite de alçada" em face de decisão da DRJ favorável (total ou parcialmente) ao contribuinte ocorre em dois momentos: primeiro na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) para fins de interposição de Recurso de Ofício, no momento da prolação de decisão favorável ao contribuinte, observando-se a legislação da época e, o segundo, no CARF, para fins de conhecimento do Recurso de Ofício, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

Pois, bem! A partir de 17/01/2023, data de publicação da Portaria MF nº 2, o valor do crédito decorrente do tributo somado à multa cancelados passou a ser de quantia superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

No caso em apreço, o acórdão de piso, deu provimento, em parte, por unanimidade de votos, para julgar procedente em parte a impugnação para exonerar a Recorrente da totalidade de IRRF incluindo multa de ofício e juros de mora (R\$ 2.870.631,38); reduzir o montante de IRPJ de R\$ 1.313.741,21 para R\$ 86.234,04 (multa de ofício e os juros de mora correspondentes na mesma proporção), bem como reduzir o montante de CSLL de R\$ 479.805,53 para R\$ 37.902,95 (multa de ofício e os juros de mora correspondentes na mesma proporção).

Os ajustes foram discriminados em tabelas abaixo reproduzidas:

DEMONSTRATIVO NOS AJUSTES NO IRPJ LANÇADO		
	Fiscalização	DRJ
A - Valor tributável	5.331.172,54	421.143,88
B - A x 15% - IRPJ à alíquota de 15%	799.675,88	63.171,58
C = Lucro Real declarado em DIPJ	49.480,74	49.480,74
D - Parcela não sujeita ao adicional	240.000,00	240.000,00
E = A + C - D - Base de cálculo do adicional	5.140.653,28	230.624,62
F = E x 10% - IRPJ adicional à alíquota de 10%	514.065,33	23.062,46
G = B + F - Total do IRPJ devido	1.313.741,21	86.234,04
IRPJ de que se exonera o sujeito passivo		1.227.507,17

DEMONSTRATIVO NOS AJUSTES NA CSLL LANÇADA		
	Fiscalização	DRJ
Valor tributável	5.331.172,54	421.143,88
CSLL à alíquota de 9%	479.805,53	37.902,95
CSLL de que se exonera o sujeito passivo		441.902,58

DEMONSTRATIVO DO IRRF LANÇADO		
	Fiscalização	DRJ
Total do IRRF devido	2.870.631,38	0
IRRF de que se exonera o sujeito passivo		2.870.631,38

Em consulta ao e-processo, o valor total exonerado refere-se ao montante: Saldo Originário em Recurso de Ofício (Multa): 3.405.030,88 + Saldo Originário em Recurso de Ofício (Principal): 4.540.041,13

Portanto, verifica-se que o valor do crédito tributário exonerado, correspondente à soma do principal e das multas é inferior à monta de R\$ 15.000.000,00.

Logo, o recurso de ofício não deve ser conhecido, uma vez que o crédito exonerado é menor do que o limite disposto na Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023.

DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Portanto, dele tomo conhecimento.

SÍNTESE DOS FATOS

Conforme já relatado, os autos versam acerca de fiscalização realizada na Recorrente, referente ao ano-calendário de 2012. O cerce da autoridade fiscal foi a comprovação de despesas declaradas como aluguéis, que totalizavam mais de R\$ 12,5 milhões.

Inicialmente, o Fisco verificou que, aproximadamente, 99% dos comprovantes de pagamento apresentados não possuíam validade, por carecerem de autenticação bancária ou chancelas que comprovassem o efetivo desembolso. Diante da fragilidade documental, foi lavrado um Auto de Infração fundamentado na glosa (cancelamento) de R\$ 5.331.172,54 em despesas de aluguel não comprovadas.

Essa glosa gerou lançamentos de IRPJ e CSLL, além de reflexos de IRRF por supostos pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados. A Recorrente apresentou impugnação alegando que os imóveis eram fundamentais para suas atividades (50 lojas físicas) e que as despesas foram efetivamente incorridas com locadores não relacionados.

No curso do processo, uma diligência fiscal chegou a sugerir o aumento do valor glosado para R\$ 6,9 milhões, ao desconsiderar despesas acessórias (como condomínio, IPTU e energia elétrica) que haviam sido contabilizadas sob a rubrica de "aluguel"

Explicando melhor, tais despesas acessórias mencionadas na decisão são encargos adicionais que a locatária (Garbo S/A) assumiu a obrigação de pagar em conjunto com o aluguel propriamente dito.

Segundo o acórdão, é praxe de mercado, especialmente em shoppings centers, que essas despesas sejam discriminadas e cobradas no mesmo boleto de pagamento do aluguel (além do IPTU e energia elétrica já citados, pode ser elencadas: condomínio (encargos comuns); contas de ar condicionado; fundo de promoção e propaganda de shopping; fundo de reserva e Seguros contra riscos diversos; cessão de uso ou de direitos; taxas e serviços menores, como confecção de crachás, taxas de manutenção e serviços de dedetização).

No entanto, após uma análise detalhada, mês a mês e loja por loja, **a decisão de piso** reconheceu a validade de grande parte dos novos documentos e esclarecimentos trazidos pela Recorrente no sentido de **essas despesas acessórias são dedutíveis e inerentes à atividade, independentemente de terem sido classificadas apenas como aluguel, desde que comprovado o pagamento**. Com isso, o montante das despesas sem comprovação foi reduzido.

Além disso, a exigência do IRRF foi totalmente cancelada, sob o entendimento de que a falta de comprovação de uma despesa para fins de dedução não autoriza, por si só, a presunção de que houve um pagamento sem causa.

Por fim, a decisão recorrida julgou a impugnação parcialmente procedente. O crédito tributário de IRPJ foi reduzido de R\$ 1.313.741,21 para R\$86.234,04, e a CSLL diminuiu de R\$ 479.805,53 para R\$ 37.902,95, mantendo-se a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício conforme a jurisprudência vinculante do CARF

Inconformada com parcela da glosa mantida, a Recorrente apresentou recurso voluntário alegando em sede de preliminar a nulidade do auto de infração, baseando-se na existência de vícios de motivação e no consequente cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

De acordo com a Recorrente o lançamento seria nulo, pois a fiscalização desconsiderara uma parcela significativa de documentos comprobatórios de despesas sem apresentar qualquer justificativa para tal rejeição, o que configura nulidade material por falta de fundamentação. Por conseguinte, sem saber quais documentos foram considerados insuficientes e por quais motivos, a Recorrente ficou impossibilitada de contestar a glosa de forma pontual e

efetiva, violando o princípio da ampla defesa, incorrendo em suposto cerceamento do direito de defesa.

Em síntese, para a Recorrente, um lançamento que não indica as circunstâncias de fato que justificam a glosa de despesas possui um vício que atinge sua própria existência, não podendo ser completado ou corrigido posteriormente e que a DRJ não poderia suprir a falta de fundamentação original do auto de infração durante o julgamento, pois a Recorrente não teve a oportunidade de se defender desses novos fundamentos no momento da impugnação.

No mérito, a Recorrente aduziu ter carreado aos autos, em sede recursal, os documentos identificados pela decisão de piso como ausentes ou ilegíveis o suficiente para comprovar a legitimidade das despesas glosadas e mantidas pela DRJ.

DA ANÁLISE DAS RAZÕES RECURSAIS

A controvérsia central destes autos, conforme sobejamente já demonstrado, envolve a glosa de despesas operacionais declaradas pela Recorrente como aluguéis no ano-calendário de 2012, as quais foram inicialmente rejeitadas pelo fisco sob a alegação de que a quase totalidade dos comprovantes carecia de autenticação bancária ou chancelas que comprovassem o efetivo desembolso.

No entanto, a DRJ reconheceu a natureza dedutível dos encargos acessórios e a insubsistência da cobrança de IRRF, **mantendo a exigência tributária apenas sobre a parcela residual de R\$ 421.143,88, referente a períodos e lojas específicos em que a Recorrente não logrou apresentar prova documental hábil e idônea da quitação dos valores, ou seja, que vinculasse o registro contábil ao efetivo desembolso financeiro.**

Dessa forma, as parcelas que restaram sem comprovação referem-se a lacunas específicas identificadas no exame "mês a mês e loja por loja" realizado pela autoridade julgadora "a quo". Os principais motivos para a manutenção dessas glosas foram a ausência total de comprovantes de pagamento em meses específicos para determinadas filiais, como ocorreu com a Loja 06 (Lapa) e a Loja 23 (Pinheiros) em diversos períodos

Além disso, alguns documentos foram rejeitados por estarem totalmente ilegíveis, por não possuírem a chancela/autenticação bancária necessária ou por se referirem a estabelecimentos e períodos diferentes dos declarados, impossibilitando a verificação da veracidade da despesa.

Nesse sentido, após o exame mês a mês, segue abaixo a relação de todas as lojas e os respectivos documentos ou períodos que não foram comprovados, de acordo com o acórdão de piso:

Lojas com Falta de Comprovantes de Pagamento:

- **Loja 01 – Matriz:** Foi mantida a glosa referente ao mês de setembro/2012, pois a empresa apresentou apenas um controle interno, sem o respectivo comprovante de desembolso.

No tocante à Loja 01 – Matriz, os documentos foram rejeitados pela autoridade fiscal, conforme detalhado na Informação Fiscal (IF), fundamentou-se principalmente na não apresentação de boletos ou faturas que justificassem os pagamentos efetuados e na alegação de que o contrato de aluguel apresentado era referente a julho de 2013, período posterior ao ano-calendário fiscalizado de 2012. Em meses específicos, como setembro, o fisco apontou que a empresa apresentou apenas um controle interno em vez de comprovantes de desembolso efetivo.

No entanto, durante a fase de julgamento, a Turma de Julgamento decidiu reverter a maioria dessas glosas após uma análise mais profunda das provas. O acórdão recorrido verificou que o contrato de aluguel da Matriz possuía vigência inicial em 05 de dezembro de 2005 e continha cláusulas de prorrogação que estendiam seu término para dezembro de 2013, cobrindo, portanto, todo o ano de 2012.

Além da validade do contrato, a Recorrente logrou comprovar o desembolso financeiro na maioria dos meses ao apresentar comprovantes de depósito em conta corrente em nome da locadora Sixfil Comercial e Imóveis Ltda. Com a apresentação desses documentos, o valor mensal de R\$ 43.521,50 foi considerado comprovado e dedutível para quase todo o ano, com exceção do mês de setembro, no qual a glosa foi mantida por não ter sido encontrado nos autos o respectivo comprovante de pagamento.

- **Loja 06 – Lapa: Não foram encontrados nos autos os comprovantes de pagamento para os meses de fevereiro, maio, agosto, novembro e dezembro/2012.**

A glosa das despesas de aluguel da Loja 06 (Lapa) ocorreu principalmente devido à ausência de comprovantes de pagamento em diversos meses do ano de 2012. Embora a Recorrente tenha apresentado contratos e controles internos, a legislação exige documentação hábil e idônea para a dedutibilidade. Os motivos específicos detalhados na decisão para a manutenção das glosas na Loja Lapa foram:

- Falta de comprovação de desembolso:** Nos meses de fevereiro, maio, agosto, novembro e dezembro de 2012, a Turma de Julgamento manteve a glosa porque não foram encontrados nos autos os comprovantes de pagamento (como chancelas bancárias, TEDs ou recibos) que vinculassem a despesa escriturada ao efetivo pagamento à locadora, Frida Liberman;
- Divergências na Informação Fiscal inicial:** No início do processo, alguns valores foram questionados porque a fiscalização desconsiderou parcelas que correspondiam ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF). No entanto, o entendimento final do acórdão foi de que, se o pagamento do valor líquido fosse comprovado e a retenção fosse uma obrigação legal, o valor total (incluindo o IRRF) deveria ser considerado dedutível;
- Ilegibilidade de documentos:** Em alguns períodos, a fiscalização apontou que prováveis comprovantes de depósito estavam ilegíveis, o que impedia a verificação da autenticidade da operação.

Ao final do julgamento, a Loja Lapa acumulou um total de R\$ 71.430,02 em despesas glosadas (mantidas como indedutíveis), sendo uma das unidades com maior volume de valores não comprovados no saldo residual da autuação. Nos meses em que a Recorrente conseguiu apresentar o comprovante de depósito ou recibo específico em nome da locadora, a despesa foi aceita e a glosa cancelada

- **Loja 15 – Center Norte: Glosa mantida em setembro/2012 pela ausência de comprovante e por boleto sem autenticação mecânica.**

A glosa foi mantida referente ao mês de **setembro de 2012** porque a Recorrente não apresentou o comprovante de pagamento correspondente e o boleto bancário anexado aos autos não possuía a necessária autenticação mecânica.

- **Loja 23 – Pinheiros: Esta unidade apresentou o maior número de pendências. Houve falta total de comprovantes em maio e agosto/2012. Nos meses de janeiro, fevereiro, junho, julho e outubro/2012, a comprovação foi apenas parcial.**

Esta unidade apresentou diversas pendências ao longo do ano, totalizando R\$ 28.510,26 em glosas mantidas. Nos meses de maio e agosto, não foi encontrado nenhum comprovante de pagamento nos autos. Já nos meses de janeiro, fevereiro, junho, julho e outubro, a comprovação foi apenas parcial, pois os valores dos comprovantes não alcançavam o total declarado. Em dezembro, parte dos documentos foi rejeitada por estar totalmente ilegível

Portanto, o desfecho de cada período variou conforme a qualidade da prova apresentada. Em resumo, embora a Recorrente tenha apresentado o contrato de locação para a unidade, a falta de comprovantes de desembolso hábeis (como autenticações bancárias ou TEDs legíveis) para todos os meses impediu a dedução integral das despesas de Pinheiros no cálculo do IRPJ e da CSLL.

- **Loja 33 – Marconi: Sem comprovante de pagamento no mês de outubro/2012.**

O fundamento para a manutenção da glosa nesta loja ocorreu especificamente no mês de outubro de 2012, devido à falta de localização do comprovante de pagamento nos autos do processo.

- **Loja 35 – Campinas: Glosa mantida em agosto/2012 por falta de comprovante e boleto sem autenticação bancária.**

A glosa foi mantida no mês de agosto de 2012 sob o fundamento de que não houve a apresentação de comprovante de transferência bancária e o boleto apresentado carecia de autenticação mecânica que validasse a quitação.

- **Loja 37 – Center Valle: Sem comprovante de pagamento em outubro/2012.**

Assim como em outros casos, a rejeição da despesa ocorreu no mês de outubro de 2012 pela ausência de documento que comprovasse o efetivo pagamento do aluguel.

- **Loja 43 – Mooca: Não foi encontrado comprovante de pagamento para o mês de junho/2012.**

A despesa de junho de 2012 permaneceu glosada porque a fiscalização não encontrou o respectivo comprovante de pagamento para este período específico.

- **Loja 47 – Tamboré: Sem comprovante de transferência ou autenticação mecânica no boleto em novembro/2012.**

Em novembro de 2012, a glosa foi mantida porque o contribuinte não apresentou o comprovante de transferência bancária e o boleto anexado não estava autenticado mecanicamente.

- **Loja 50 – Brasília II: Sem comprovante de pagamento localizado para o mês de julho/2012.**

O fundamento específico para a manutenção da glosa foi a não localização de comprovante de pagamento para o mês de **julho de 2012**.

- **Loja 70 – Internacional: Glosa mantida em outubro/2012 por falta de comprovante de transferência e boletos sem autenticação.**

A glosa foi mantida no mês de outubro de 2012 devido à falta de comprovante de transferência e ao fato de os boletos apresentados não possuírem autenticação bancária.

- **Loja 76 – Vale Sul: Sem comprovante de transferência e boletos sem autenticação em outubro/2012.**

Para essa unidade, a rejeição da despesa também ocorreu em outubro de 2012, fundamentada na ausência de comprovante de transferência e na falta de autenticação mecânica nos boletos

Lojas com Documentos Rejeitados (Ilegíveis ou de Outras Unidades):

- **Loja 23 – Pinheiros (Dezembro/2012): Parte dos comprovantes foi rejeitada por estarem totalmente ilegíveis .**

Essa loja apresentou uma situação peculiar, pois seus aluguéis eram cobrados em valores mensais fixos sem a emissão de boletos, o que levava a empresa a utilizar controles internos de locação e vencimentos. Ao longo de 2012, a unidade acumulou R\$ 28.510,26 em despesas não comprovadas. A glosa foi mantida integralmente nos meses de maio e agosto por falta de comprovantes nos autos. Em outros meses, como janeiro, fevereiro, junho, julho, outubro e dezembro, a comprovação foi apenas parcial devido a divergências de valores ou à ilegibilidade de documentos. Por outro lado, a Recorrente. obteve sucesso em comprovar a totalidade das despesas de março, setembro e novembro.

- **Loja 72 – Contagem: Em agosto/2012, os comprovantes apresentados referiam-se a outro imóvel (Londrina). Em outubro/2012, não foi encontrado comprovante válido.**

No caso da Loja 72 – Contagem, o montante glosado totalizou R\$ 50.389,49 . O principal motivo para a rejeição em agosto de 2012 foi o fato de os comprovantes apresentados referirem-se, na verdade, a outro imóvel localizado em Londrina. Além disso, no mês de outubro, a fiscalização não localizou nos autos qualquer comprovante de pagamento válido para esta unidade.

- **Loja 82 – Raposo Shopping: Em outubro/2012.**

Um dos comprovantes apresentados referia-se à unidade Center Vale, restando comprovado apenas o valor residual de R\$ 2.000,14.

- **Loja 85 – Via Vale.**

Em dezembro/2012, um dos comprovantes de pagamento estava ilegível, resultando em comprovação apenas parcial do valor declarado. Assim, a pendência residual foi no valor de R\$ 1.868,33.

Lojas com Comprovação Parcial

- **Loja 74 – Taguatinga II: No mês de novembro/2012, a Recorrente apresentou comprovante de apenas R\$ 13.632,65, sendo mantida a diferença não comprovada de R\$ 5.899,31.**

O fundamento para essa manutenção foi a comprovação parcial do desembolso: o valor declarado na DIPJ era de R\$ 19.531,96, mas o comprovante apresentado pela contribuinte somava apenas R\$ 13.632,65, deixando a diferença sem lastro documental idôneo .

Ocorre que por ocasião do recuso voluntário, a Recorrente, para comprovar a efetividade das despesas com aluguéis no ano de 2012, apresentou um conjunto probatório extenso constante às e-fls. 6244-6286.

A Recorrente sustentou que essa documentação é suficiente para comprovar a legitimidade das despesas e a necessidade de reforma da decisão na parte em que manteve a glosa em questão.

A Recorrente aduziu ter juntado os seguintes documentos:

- i. **Comprovantes de pagamento:** De acordo com a Recorrente, foi anexado aos comprovantes relativos às despesas específicas que a DRJ (ainda considerava sem comprovação após a análise em primeira instância. Esses documentos foram identificados na peça como "Doc. 01";
- ii. **Documentos com autenticação mecânica:** A Recorrente esclareceu que, para parte substancial dos pagamentos glosados, os comprovantes já estavam nos autos, mas a autenticação mecânica estava no verso e não apareceu na digitalização inicial. Assim, ela trouxe novamente esses documentos para sanar a dúvida, citando como exemplo o aluguel da Loja 15 – Center Norte;

- iii. **Documentação complementar de suporte:** O objetivo da juntada foi apresentar documentos que, supostamente, atestam a efetividade do pagamento das despesas questionadas de forma individualizada pelo acórdão da DRJ.

Ademais, a Recorrente justificou a apresentação desses documentos nesta fase alegando que eles não visam levantar uma nova discussão jurídica, mas apenas esclarecer o direito sobre pontos que só foram questionados especificamente após a decisão da DRJ. Além disso, fundamentou a juntada nos princípios da busca pela verdade material e do formalismo moderado, conforme jurisprudência do CARF.

Assim sendo, tendo em vista as divergências identificadas no recurso voluntário e o conjunto probatório produzido no processo, e-fls. 6244-6286 necessária é a análise dos valores glosados e mantidos pelo acórdão de piso e os documentos juntados ao processo em sede recursal e outros elementos comprobatórios que, se necessário, deverá a Recorrente ser intimada a apresentar.

Dispositivo

Tendo em vista as provas produzidas pela Recorrente e com observância do disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, voto em converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência para que a Unidade de Origem **proceda à análise dos documentos de e-fls. 6244-6286 e verifique se houve a comprovação da quitação dos valores (referente a períodos e lojas específicos) referentes à parcela residual¹ de R\$ 421.143,88, mantida pela decisão de piso.**

¹ De acordo com os documentos, a parcela residual de R\$ 421.143,88, mantida pela decisão de primeira instância, refere-se a períodos e unidades específicas onde a fiscalização identificou lacunas na comprovação do efetivo desembolso financeiro.

As lojas que ainda possuem pendências detalhadas nas fontes são:

- Loja 06 – Lapa: É uma das unidades com maior volume de glosas, apresentando ausência total de comprovantes para os meses de fevereiro, maio, agosto, novembro e dezembro de 2012.
- Loja 23 – Pinheiros: Apresentou o maior número de pendências variadas. Houve falta total de comprovantes em maio e agosto de 2012; comprovação apenas parcial em janeiro, fevereiro, junho, julho e outubro; e documentos ilegíveis em dezembro.
- Loja 01 – Matriz: A pendência restringe-se ao mês de setembro de 2012, pois a empresa apresentou apenas um controle interno sem o respectivo comprovante de desembolso.
- Loja 15 – Center Norte: Glosa mantida em setembro de 2012 por ausência de comprovante e boleto sem autenticação mecânica.
- Loja 72 – Contagem: Em agosto de 2012, os comprovantes apresentados referiam-se a outro imóvel (em Londrina) e, em outubro, não foi localizado comprovante válido.
- Loja 74 – Taguatinga II: Possui pendência no mês de novembro de 2012, onde houve comprovação apenas parcial do valor declarado (apenas R 19.531,96).
- Loja 82 – Raposo Shopping: Em outubro de 2012, um dos comprovantes referia-se à unidade Center Vale, restando pendente a diferença do valor.
- Loja 85 – Via Vale: Comprovação parcial em dezembro de 2012 devido a comprovante ilegível.

Outras lojas com falta de comprovantes em meses específicos:

- Loja 33 – Marconi: Outubro de 2012.
- Loja 35 – Campinas: Agosto de 2012 (boleto sem autenticação).

A autoridade designada para cumprir a diligência solicitada deverá intimar a Recorrente a apresentar documentos complementares, caso entenda ser necessário e **elaborar o Relatório Fiscal circunstanciado e conclusivo sobre os fatos averiguados.**

O Recorrente deve ser cientificado dos procedimentos referentes às diligências efetuadas e do Relatório Fiscal para que, desejando, se manifeste a respeito dessas questões com o objetivo de lhe assegurar o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes (inciso LV do art. 5º da Constituição Federal e art. 35 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Após, retorne os autos a esse Tribunal para seguimento do julgamento.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça

-
- Loja 37 – Center Valle: Outubro de 2012.
 - Loja 43 – Mooca: Junho de 2012.
 - Loja 47 – Tamboré: Novembro de 2012 (boleto sem autenticação).
 - Loja 50 – Brasília II: Julho de 2012.
 - Loja 70 – Internacional: Outubro de 2012 (boletos sem autenticação).
 - Loja 76 – Vale Sul: Outubro de 2012 (boletos sem autenticação)