



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

Processo nº 10480.722277/2009-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-002.704 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2018
Matéria IRPJ e CSLL - GLOSA DE DESPESAS INDEDUTÍVEIS, PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA
Recorrente PRESERVE SEGURANCA E TRANSPORTE DE VALORES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO COM BASE EM DECLARAÇÃO EMITIDA COM ERRO DE FATO - POSSIBILIDADE DE CORREÇÃO E COMPROVAÇÃO DO VÍCIO POR OUTROS MEIOS

Tendo em conta até o princípio da verdade material, se o contribuinte comprova ter incorrido em erro no preenchimento da DIPJ, já que se admitir as provas trazidas que demonstrem tal erro e, assim, considerar as informações corretas para fins de verificação do fato gerador e dos aspectos da norma tributária.

LANÇAMENTO - ERRO DE PREMISSE FÁTICO-JURÍDICA - NULIDADE - IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DO ATO EM INSTÂNCIA SUPERIOR, PENA DE VIOLAÇÃO À AMPLA DEFESA

Se o lançamento se calça em premissas jurídicas equivocadas, ainda que fosse possível manter a exigência com base em outro lançamento é de curial importância reconhecer a sua nulidade sob pena de violar a garantia da ampla defesa.

DESPESAS NÃO APROPRIADAS DENTRO DA COMPETÊNCIA EM QUE INCORRIDAS - INTELIGÊNCIA DO ART. 247, § 2º, DO RIR

Ainda que franqueado pela lei societária o ajuste do lucro líquido pela inclusão de despesas/receitas incorridas em exercícios anteriores, a alocação destas grandezas deve ser feita o período competente; se deste procedimento decorrer indébito tributário, cabe ao contribuinte socorrer-se dos meios explicitamente previstos na legislação para garantir o seu direito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

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

Relatório

Cuida o processo de autos de infração lavrados em desfavor do recorrente para lhe exigir o IRPJ e CSLL nos anos-calendários de 2005, 2006 e 2007.

De acordo com o TVF juntado à e-fls. 909/919, o contribuinte teria incorrido em três infrações concernentes ao IRPJ, a seguir descritas:

a) infração 001 - Glosa de prejuízos fiscais no ano-calendário de 2005, por falta/insuficiência de saldos, verificados a partir das DIPJ e do sistema SAPLI. O contribuinte, ao atender às intimações fiscais, teria trazido o LALUR do ano calendário 2004 apresentando saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculos negativas, desconsiderado pela fiscalização por dois motivos:

a.1) falta de suporte na contabilidade da empresa (as despesas descritas no LALUR não teriam sido objeto de registro no Razão);

a.2) as próprias despesas descritas no LALUR seriam indedutíveis, a teor da legislação de regência (as despesas em questão seriam aquelas incorridas pelo contribuinte na contratação de empréstimos bancários, com sinistros, com INSS, FGTS e ISSQN - ajustes de provisão -, com alugueres e com taxi aéreo);

b) infração 002 - adições não computadas no lucro real (custos/despesas não dedutíveis), especificamente, relacionadas à conta de despesas denominada "Diferenças de Tesouraria" que, após esclarecimentos do contribuinte, entendeu-se como perdas resultantes de roubos ou extravios (desfalques), sujeitas, pois, às condicionantes descritas pelo art. 364 do RIR (que não teriam sido preenchidas pelo recorrente);

c) infração 003 - exclusões/compensações ilegais realizadas para reduzir o lucro líquido, constatadas a partir do lançamento no LALUR na conta "DESP. POSTERGADAS 2002 A 2004 (EFEITO S/IRPJ/CSLL P A MAIOR 2002 A 2004). Pelo que foi exposto pelo contribuinte, tais valores decorreriam do fato de ter identificado, em períodos anteriores, a falta de registro das aludidas despesas, tendo a empresa promovido o ajuste do resultado de 2005 através do procedimento descrito no art. 186, § 1º, da Lei 6.404 o que,

todavia, desrespeitaria as regras encartadas no art. 247, § 2º do RIR, sem prejuízo do fato do contribuinte ter pleiteado a compensação deste "indébito" por meio de DECOMPs.

Quanto a CSLL, a D. Fiscalização apontou as mesmas infrações descritas acima (lançamento reflexo).

O contribuinte apresentou a sua impugnação administrativa sustentando, em apertada síntese, que:

a) quanto a infração descrita em "a", não obstante não ter retificado as DIPJs relativas aos anos de 2003 e 2004, e nem ter lançado-as em sua escrita contábil (Razão), promoveu o registro das aludidas despesas no LALUR destes mesmos anos, asseverando, mais, que tais dispêndios seriam operacionais e, portanto, dedutíveis;

b) no que toca a infração apontada em "b", sustentou que as despesas concernentes à "diferença de tesouraria", não estariam contempladas na regra inserta no art. 364 (não seriam despesas por desfalques ou por furto), mas, verdadeiramente, despesas operacionais recorrentes no tipo de atividade desenvolvida pelo recorrente (tais perdas seriam próprias da atividade, inerentes, pois, ao risco do negócio), não estando, inclusive do ponto vista prático, sujeitas à comprovação mediante abertura de inquéritos ou registro de "queixa" junto a autoridade policial";

c) finalmente, quanto a última infração (demonstrada em "c", supra), afirmou que, como já dito, teria adotado procedimento expressamente facultado pelo já mencionado art. 186, § 1º, da Lei de S/A o que, outrossim, não teria trazido prejuízos à fiscalização, atendendo-se, inclusive, aos ditames da IN 11/96, art. 34.

Ao final, o contribuinte pediu, ainda, a produção de prova pericial, sem declinar, contudo, os quesitos pertinentes.

No interregno entre a oposição e o julgamento da impugnação, o recorrente teria apresentado pedido de desistência da discussão administrativa a fim de incluir os débitos objetos deste processo no parcelamento preconizado pela Lei n.º 11.941/09; logo em seguida, e ainda antes do julgamento, a empresa apresentou nova manifestação dizendo ter se equivocado quanto a inclusão dos créditos tributários em análise, requerendo, neste particular "a desistência do pedido de desistência".

A DRJ processou e julgou normalmente a impugnação do contribuinte, decidindo, todavia, pela sua total improcedência, conforme se depreende da ementa abaixo reproduzida:

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

*Data do fato gerador: 31/12/2005, 31/03/2006, 31/12/2006,
30/09/2004, 31/12/2004, 30/06/2006, 30/09/2006*

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. REQUISITOS.

*Somente são dedutíveis, para fins fiscais, as despesas que
atendam aos requisitos cumulativos da necessidade,*

normalidade e usualidade, em relação às atividades operacionais da pessoa jurídica.

O conceito de necessidade deve ser corolário direto da relação havida entre os gastos (despesas) e a contribuição desses gastos para a geração da correspondente receita.

FURTO. DEDUTIBILIDADE. LUCRO REAL.

O prejuízo oriundo de desfalque, apropriação indébita ou furto somente será dedutível na apuração do imposto de renda da pessoa jurídica submetida à apuração pelo Lucro Real, quando houver inquérito instaurado, nos termos da legislação trabalhista, ou quando o fato for comunicado à autoridade policial (notícia criminis).

Os prejuízos sofridos pela pessoa jurídica que foram objeto de indenização, inclusive por cobertura de seguro, não poderão ser deduzidos da apuração do lucro real.

RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO POSTERIOR À NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde e antes de notificado o lançamento.

DESPESAS. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA.

A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de despesas constitui fundamento para lançamento de imposto quando resultar redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

O que decidido no imposto sobre a renda de pessoa jurídica, por basear-se nos mesmos argumentos e provas da impugnação, alcança a tributação reflexa.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2005, 31/03/2006, 31/12/2006, 30/09/2004, 31/12/2004, 30/06/2006, 30/09/2006

PEDIDOS DE PERÍCIA E/OU DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Desnecessários os pedidos de perícia e/ou diligência quando os autos já trouxerem todos os elementos necessários à convicção do julgador.

*PEDIDOS DE PERÍCIA E/OU DILIGÊNCIA.
REQUISITOS.*

Os pedidos de diligência e perícia devem atender aos requisitos especificados no art. 16, IV, do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Cientificado do julgamento acima em 15/07/2011 (AR de e-fls. 6.487) a empresa interpôs recurso voluntário em 11/08/2011 (conforme documento de e-fls. 6.489 e ss) para, basicamente, reiterar os argumentos deduzidos em sua impugnação atacando, em adição, alguns outros pontos surgidos por ocasião da prolação do acórdão da DRJ (como, por exemplo, a inaplicabilidade, a ver do contribuinte, dos preceitos do art. 147, § 1º, do CTN).

Os autos chegaram à este Conselho, tendo sido, originariamente, distribuídos ao então Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior que, por duas vezes (Acórdãos de nºs 1302-00.835 - e-fls. 6552 e ss - e 1302-001.666 - e-fls. 6.771 e ss), anulou o acórdão da DRJ sob o fundamento de que, tendo ocorrido a desistência por parte do contribuinte, esta seria definitiva, operando-se, inclusive, a preclusão consumativa.

O contribuinte noticiou a obtenção de uma liminar em Mandado de Segurança que teria, em tese, determinado a análise do recurso voluntário por este CARF. Esta segunda turma, instada sobre tais informações, converteu o julgamento em diligência a fim de apurar a existência efetiva do citado mandado de segurança, bem como que fosse apresentada "certidão de objeto e pé" da predita ação.

Através do relatório de diligência de e-fls. 7.164 (e documentos juntados pelo contribuinte) restou demonstrado não só a existência da ação acima noticiada (distribuída eletronicamente por meio do E-Proc), como também de sentença de mérito, concedendo a segurança pleiteada a fim de que este CARF analise o recurso voluntário.

Os autos foram então redistribuídos para este relator para análise e elaboração de voto.

Este, o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Antes de iniciar a apreciação do apelo, vale destacar que, conforme descrito no relatório acima, a despeito das duas decisões anteriormente prolatadas, a análise do recurso manejado pelo contribuinte é mandatória, inclusive a partir da confirmação da existência, não só de uma decisão liminar, mas, destaque-se, de sentença concessiva da segurança que confirmou a aludida decisão.

Dito isto, e considerando que não foram suscitadas preliminares, passo a decidir o mérito da lide.

I Premissa maior. Dos fundamentos (motivação) do ato.

Antes de mais nada, no caso dever-se-á considerar um seguinte pressuposto jurídico.

O ato administrativo, como concretização da ação estatal jungida ao princípio da legalidade, pressupõe, por isso mesmo, a declinação exata, precisa e minudente dos motivos que justificam a sua prática, justamente para permitir ao sujeito passivo, e, frise-se, à Administração Pública (em exercício do seu poder/dever de revisão de seus próprios atos), verificar a sua legalidade.

Em especial, em atos que cominam penalidades ou que imponham obrigações ou, mais, tenham reflexos patrimoniais, a identificação dos motivos que fundamentam a sua concretização, mormente pela tipificação dos fundamentos de fato nele declinados na norma legal autorizativa, é da essência deste mesmo ato. A mingua da exposição dos motivos de fato e de direito, o sujeito passivo se vê incapacitado de saber, justamente, porque, e em razão de que norma, a imposição, a pena ou o vilipêndio de seu patrimônio, por vontade do Estado, se sucedeu. E, ato contínuo, em tais casos, o contribuinte vê limitado o seu direito à ampla defesa.

A motivação, pois, além de decorrer de determinações constitucionais explícitas (v.g., o art. 37 da CF), é decorrência da garantia da ampla defesa e a sua falta, ou exposição falha, resulta, inegavelmente, em anulação do ato (no plano tributário federal, semelhante nulidade é explicitamente prevista, conforme se extrai do art. 59, II, do Decreto 70.235).

Mais que isso, entre os motivos de fato e os fundamentos de direito invocados, há de se verificar uma perfeita congruência, por óbvio; o descasamento entre os motivos delineados no ato impõe, obrigatoriamente, a anulação do citado ato, consequência descrita na teoria dos motivos determinantes tão bem explorada por Celso Antônio Bandeira de Mello em seu "Curso de Direito Administrativo", 12ª ed., São Paulo, 2000, Malheiros Editores, p. 346:

De acordo com esta teoria, os motivos que determinaram a vontade do agente, isto é, os fatos que serviram de suporte à sua decisão, integram a validade do ato. Sendo assim, a invocação de "motivos de fato" falsos, inexistentes ou incorretamente qualificados vicia o ato mesmo quando, conforme já se disse, a lei não haja estabelecido, antecipadamente, os motivos que ensejariam a prática do ato. Uma vez enunciados pelo agente os motivos em que se calçou, ainda quando a lei não haja expressamente imposto a obrigação de enunciá-los, o ato só será válido se estes realmente ocorreram e o justificavam.

Objetivamente, no caso em análise, caso se conclua que os motivos de fato ou mesmo de direito invocados pela autoridade lançadora estão errados, o ato, como um todo, será considerado nulo, até porque, como já alertado, semelhante equívoco culminará com a violação ao direito à ampla defesa do contribuinte (que se prepara e anexa ao feito documentos e argumentos voltados, exclusivamente, à defesa em relação às premissas originariamente aventadas pela Fiscalização - defesa que restará infrutífera, caso se conclua que tais premissas estavam, irremediavelmente, erradas).

Dito isto, passemos à análise do lançamento propriamente.

II Das infrações e respectivos fundamentos.

II.1 Da infração 001 - da glosa dos prejuízos fiscais compensados sem saldo.

Desde logo, é preciso assentar duas premissas que podem, ou não, ser prejudiciais à análise, até mesmo, das demais questões abordadas neste processo.

Com efeito, a primeira, e essencial, pergunta a se fazer é: o fato do contribuinte não ter informado os saldos de prejuízo fiscal (e base de cálculo negativa) nas DIPJ torna definitiva a questão ou há que se considerar as informações prestadas via LALUR?

A segunda, e igualmente importante, pergunta é a seguinte: admitida a premissa de que as declarações do contribuinte, *per se*, não são suficientes a constituir a obrigação tributária, aceitando-se provas de que tais declarações estavam eivadas de vícios materiais, a falta de lançamento de despesas operacionais seria considerável como "erro material"?

Quanto a primeira pergunta, já até me manifestei em outra oportunidade (autos do PA de nº 19515.720776/2014-81, julgado na última sessão ocorrida em fevereiro deste ano mas cujo acórdão ainda não foi publicado), deixando claro meu entendimento de que a obrigação tributária surge, e só pode surgir, com a materialização do fato-tipo da norma; constitui-se, pois, a obrigação, por meio da ocorrência do fato gerador e não da apresentação de eventuais declarações por parte do contribuinte. Naquela ocasião, inclusive, reproduzi o entendimento que vem sendo amplamente adotado pelos tribunais pátrios, tendo como ápice desta construção jurisprudencial o REsp de nº 1.133.027/SP, relatado pelo Min. Mauro Campbel Marques, julgado sob o rito do art. 543-C, do CPC/73 em 13/10/2010, tendo o respectivo acórdão sido publicado em 16/03/2011, na Revista do STJ, vol. 222, p. 157, e cuja ementa reproduzo abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. Recurso Especial representativo de controvérsia (art. 543-C, § 1º, do CPC). AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO COM BASE EM DECLARAÇÃO EMITIDA COM ERRO DE FATO NOTICIADO AO FISCO E NÃO CORRIGIDO. VÍCIO QUE MACULA A POSTERIOR CONFISSÃO DE DÉBITOS PARA EFEITO DE PARCELAMENTO. POSSIBILIDADE DE REVISÃO JUDICIAL.

1. A Administração Tributária tem o poder/dever de revisar de ofício o lançamento quando se comprove erro de fato quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (art. 145, III, c/c art. 149, IV, do CTN).

2. A este poder/dever corresponde o direito do contribuinte de retificar e ver retificada pelo Fisco a informação fornecida com erro de fato, quando dessa retificação resultar a redução do tributo devido.

3. Caso em que a Administração Tributária Municipal, ao invés de corrigir o erro de ofício, ou a pedido do administrado, como era o seu dever, optou pela lavratura de cinco autos de infração eivados de nulidade, o que forçou o contribuinte a confessar o

débito e pedir parcelamento diante da necessidade premente de obtenção de certidão negativa.

4. Situação em que o vício contido nos autos de infração (erro de fato) foi transportado para a confissão de débitos feita por ocasião do pedido de parcelamento, ocasionando a invalidade da confissão.

5. A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Quanto aos aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária, a regra é que não se pode rever judicialmente a confissão de dívida efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários. No entanto, como na situação presente, a matéria de fato constante de confissão de dívida pode ser invalidada quando ocorre defeito causador de nulidade do ato jurídico (v.g. erro, dolo, simulação e fraude). Precedentes: REsp. n. 927.097/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 8.5.2007; REsp 948.094/PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06/09/2007; REsp 947.233/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 23/06/2009; REsp 1.074.186/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17/11/2009; REsp 1.065.940/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 18/09/2008.

6. Divirjo do relator para negar provimento ao recurso especial. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento: "Prosseguindo no julgamento, preliminarmente, a Seção, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Arnaldo Esteves Lima, Herman Benjamin e Benedito Gonçalves, conheceu do recurso especial. No mérito, também por maioria, vencido o Sr. Ministro Relator, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques." Votaram com o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques os Srs. Ministros Castro Meira, Arnaldo Esteves Lima, Herman Benjamin, Benedito Gonçalves e Hamilton Carvalhido. Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Cesar Asfor Rocha e Humberto Martins. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki.

Em linhas gerais, se o contribuinte demonstra que as informações prestadas via declarações ou formulários destinados à fisco estavam equivocadas, tais provas tem que ser admitidas para se refazer o lançamento (ou auto-lançamento) sem que isto importe, como alardeado pela DRJ, em retificação da citada declaração, pelo que, me parece correto afirmar, não se aplicaria ao caso os preceitos do art. 147, § 2º, do CTN (reforça-se, no caso, o fato de estarmos tratando de informações prestadas via DIPJ, documento que, como reconhecido por este próprio CARF, é meramente informativo - Súmula 92).

O problema, entretanto, centra-se na conjunção subordinativa "se" empregada por mim no parágrafo anterior; trata-se, verdadeiramente, de "uma baita SE", porque a prova de que as informações então prestadas pelo contribuinte estavam erradas¹ é difícilíssima. Nada obstante, sem tal prova, há que prevalecer a informação inicialmente transmitida ao fisco.

Neste ponto, aproveito, já respondo ao segundo questionamento que fiz acima: é fato que, somente a apresentação do LALUR, sem um lastro probatório/documental, não é suficiente para se desconsiderar as informações constantes da DIPJ; não tendo ocorrido o registro contábil das despesas incorridas pelo contribuinte, entendo, na esteira do que foi dito acima, mormente a partir da decisão do STJ, que seria até admissível o predito LALUR caso as despesas ali lançadas, e não registradas na contabilidade, estivessem efetiva e concretamente demonstradas por documentos outros, como notas fiscais, notas de débitos, recibos e declarações dos respectivos prestadores (ou fontes) acerca dos aludidos dispêndios. A falta de seu registro contábil, não obstante criticável, não lhes retira a legitimidade e, outrossim, comprova que o contribuinte deixou de considerá-la para a formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por um lapso...

Aqui esclareço que o contribuinte confessa, realmente, não ter promovido o registro contábil das despesas que teriam conformado os valores de prejuízo fiscal nas competências **em que incorridas**, tal qual se extrai do trecho a seguir reproduzido, retirado da peça recursal (e-fls 928):

Em 2005, a IMPUGNANTE constatou que nas competências de 2002, 2003 e 2004, diversas despesas incorridas nesses períodos não haviam sido computadas em seu resultado, ou seja, não haviam sido excluídas dos respectivos lucros líquidos dos períodos para fins de apuração do lucro real.

Em face de tal situação, e objetivando regularizar suas demonstrações contábeis e apurações fiscais, o contribuinte realizou o ajuste contábil no ano de 2005 através de débitos à conta de Prejuízos e Lucros Acumulados (ajustes de exercícios anteriores (DOC 3), procedimento em total consonância com o art. 186, § 1º, da Lei das Sociedades Anônimas (...).

Ainda sim, diga-se, houve o registro contábil de tais despesas quando do ajuste citado no trecho acima e comprovado pelo Livro Razão Analítico relativo ao ano calendário 2005, juntado à e-fls. 995 a 1006. Ou seja, tais despesas foram, sim, objeto de escrituração e cabia, à fiscalização, apurar a ocorrência efetiva de dispêndios por parte do contribuinte, tendo deixado de fazê-lo exclusivamente por não identificá-las na DIPJ e, também, nos razões dos anos de 2003 e 2004.

Em suma, a meu sentir, a fiscalização baseou a sua atuação *em dois fundamentos fático/jurídicos equivocados*:

a) a declaração do contribuinte prestada com vícios de fato pode ser revista, contrariamente ao que entendeu a autoridade fiscal e a DRJ;

b) houve escrituração, pelo contribuinte, das despesas que resultaram no recálculo dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa, ainda que tal escrituração tenha

¹ Tratar-se-ia-se de erro de fato ou simples omissão, até mesmo, volitiva.

ocorrido, apenas, no ano-calendário 2005 sobre a rubrica (conta) de "ajustes de exercícios anteriores".

Impende frisar que a D. Fiscalização sabia, desde as respostas apresentadas aos TIFs, que os valores descritos pelo contribuinte a título de prejuízos e bases de cálculo negativa foram formados a partir de despesas declaradas no LALUR de períodos anteriores e era de se esperar que as informações prestadas pelo recorrente fossem, quando menos, auditadas (ainda que para, posteriormente, considerá-las não demonstradas ou coisa que o valha).

O lançamento, neste particular, carece de lastro fático; não há, no caso, efetiva verificação do fato gerador ou dos demais aspectos da norma de incidência (mormente o quantitativo), com a correta identificação da matéria tributável - nos estritos termos do art. 142 do CTN.

Lembrem, aqui, que a alegação do contribuinte impunha, quando menos, a constatação de provas da efetiva incorrência nas preditas despesas e, para tanto, seria imperioso cruzar os valores apontados no livro com aqueles constantes das guias e comprovantes juntados pelo recorrente e, ainda, com os valores descritos nos respectivos LALUR. Tais despesas, vale destacar, novamente, seriam as seguintes:

- a) despesas com INSS;
- b) despesas FGTS;
- c) "*despesas de iss revertidas*";
- d) despesas com juros bancários (FINAME);
- e) despesas com seguros;
- f) ajustes do imobilizado;
- g) ajustes de liquidação de duplicatas;
- h) ajustes com despesas de aluguel;
- i) ajustes com despesas com sinistros;
- j) despesas com pagamento de táxi aéreo.

Todas as despesas acima foram distribuídas nos anos calendários de 2003 e 2004 e lançadas no Razão AC 2005 na conta 2.4.1.03.01.0007, alcunhada de "Ajuste de Exercícios Anteriores" (pretensamente realizadas com esopeque no citado art. 186 da Lei 6.406) e, pelo que afirma o contribuinte, somariam o total de R\$ 10.506.679,57.

Numa análise rasa dos documentos acostados ao feito, é possível identificar algumas incongruências que demandariam, quiçá, explicações; cito, neste particular, como exemplo, que à e-fls. 1.131 o recorrente apresenta um quadro demonstrativo de apuração de contribuição previdenciária (INSS) em que presta as seguintes informações:

INSS - BA

	HISTÓRICO	DATA DO DIÁRIO	INSS
			Total
A	VR. REF. INSS S/RESC.	28/02/2003	6,52
	VR. REF. INSS S/RESC.	28/02/2003	43,70
	VR. REF. INSS S/RESC.	28/02/2003	6,74
	VR. REF. INSS S/RESC.	28/02/2003	34,74
	VR. REF. INSS S/RESC.	28/02/2003	4,00
	VR. REF. INSS S/RESC.	28/02/2003	32,34
	VR. REF. INSS S/RESC.	28/02/2003	37,71
	PROVISÃO	28/02/2003	78.798,80
			0,00
Total da Provisão ----->			78.964,55

B	HISTÓRICO	DATA DO DIÁRIO	INSS
			Total
	GFIP COMP. FEV/03	03/10/2003	78.282,63
Total da Provisão ----->			78.964,55

C	PROVISÃO/(REVERSÃO)	DATA	VALOR (A-B)
			(681,92)

É curioso que o recorrente tenha apresentado dados relativos à provisão para pagamento do INSS e respectiva reversão, conquanto abatidas do lucro líquido contábil, semelhantes valores são, a teor do art. 335 do RIR, indedutíveis da base de cálculo do IRPJ (e, por conseguinte, da CSLL). O único dado que realmente importaria ao caso, seria o valor, e a comprovação de seu respectivo recolhimento, da contribuição informada na GFIP supra apontada, já que apenas o tributo seria dedutível como despesa operacional.

No caso, o contribuinte junta à e-fls. 1.133 a citada GFIP, donde se extrai o valor total devido ao INSS (R\$ 78.282,63, tal qual descrito acima); em seguida, contudo, apresenta uma GPS com o valor de R\$ 46.846,49 (histórico - o valor atualizado por juros e multa seria de R\$ 68.765,31). Ou seja, nem mesmo as contas apresentadas pelo contribuinte fazem qualquer sentido... a empresa registrou, de fato, no Razão/AC 2005, o valor correspondente à provisão/reversão descrita na planilha supra (R\$ 681,92 - e-fls. 999), mas este valor, como já dito, sequer é dedutível (salvo se, dos LALUR, constasse a adição do valor integral do montante da provisão o que nos é impossível verificar já que o livro relativo ao AC 2003 não foi anexado ao feito)...

O montante que poderia ser objeto de apropriação, no caso, o seria o valor do tributo pago e este, vejam bem, não se encontra descrito em qualquer parte do Razão.

Semelhante discrepância por certo demandaria, antes de se reconhecer a improcedência das alegações da empresa, esclarecimentos; tais esclarecimentos, todavia, somente teriam cabimento, caso o fundamento fático da autuação fosse a ausência de provas quanto aos dispêndios relativos às despesas apropriadas e lançadas a título ajustes no

Razão/AC2005; como já dito, no entanto, os fundamentos da autuação foram, exclusivamente, o desrespeito à competência das despesas utilizadas para o recálculo dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL e, ainda, a falta de registro de tais despesas no livros contábeis relativos aos anos-calendários em que ocorridas as ditas despesas.

Se, agora, analisarmos os documentos trazidos pelo contribuinte para manter a autuação, desta feita, sob o fundamento de falta de comprovação efetiva das preditas despesas, *estaremos, inegavelmente, modificando os fundamentos do ato de lançamento* e, ha um só tempo:

- a) suprimindo as instâncias ordinárias;
- b) negando ao contribuinte o direito de se contrapor a estes novos fundamentos de fato.

E, diga-se, semelhante consequência se manteria, mesmo que convertido o julgamento em diligência para se atestar a prestabilidade dos documentos para comprovar as despesas apropriadas pelo recorrente.

Esta investigação, diga-se, é de competência da autoridade lançadora; sem ela, o ato é nulo, seja por falta de motivação, seja, inclusive, por desrespeito ao já citado art. 142 do CTN.

Diante disto, voto, neste ponto, por dar provimento ao recurso voluntário a fim de cancelar as exigências tratadas na infração 001.

II.2 Da infração 002 - das glosas das despesas relativas à conta denominada "diferenças de tesouraria".

De acordo com o TVF as despesas lançadas nas contas acima foram desconsideradas em razão do seguinte fundamento fático/jurídico:

- a) as ditas "diferenças de tesouraria" não seriam usuais ou normais e, portanto, não se amoldariam às hipóteses preconizadas pelo art. 299 do RIR;
- b) tais "diferenças" tipificariam, outrossim, os casos de "furto" ou "desfalques" e, nesta esteira, estariam jungidas às pressupostos preconizados pelo art. 364, os quais não teriam sido atendidos pelo contribuinte (inexistência de perquirição criminal ou, quando menos, de apresentação da *notitia criminis* à autoridade policial).

O recorrente, sobre o tema, tece longas considerações sobre a natureza destas "despesas" dizendo, resumidamente, que, dadas as particularidades da atividade que desenvolve - "transporte e guarda de numerários" - está sujeita à inúmeros problemas de ordem prática que, "giro e meio", resultam em "quebras de caixa" ou, melhor dizendo, em divergências entre os valores que deveriam custodiar e aqueles efetivamente entregues à seus clientes.

Notem, neste particular, que todos os contratos apresentados no processo contemplam regra de responsabilização explícita ao recorrente pela entrega dos valores **integrais** cuja guarda e transporte foi contratada. Vejam, v. g., o contrato juntado à e-fls. 1.042,

firmado com o Banco do Brasil, cuja cláusula sétima, parágrafo sexto (e-fls. 1.045), reza o que segue:

Responsabiliza-se, independentemente da ocorrência de culpa ou dolo, pelo total transportado, o qual para todos os efeitos, corresponderá ao valor declarado pelo CONTRATANTE e exarado nas guias de transporte ou documentos equivalentes, que a CONTRATADA reconhecerá como exato.

É de se observar, vejam bem, que os documentos acostados, incluindo-se as declarações apresentadas *pelas contratantes*, dão conta de que tais diferenças são, sim, recorrentes e, efetiva e concretamente, ressarcidas às instituições usuárias dos serviços da recorrente. Observe-se, apenas a guisa de exemplo, o e-mail juntado a e-fls. 5.473, em que o Unibanco descreve vários valores a serem ressarcidos pelo contribuinte em decorrência de "ressarcimento dif. num".

Ora, me parece absolutamente razoável admitir que tais perdas efetiva e concretamente ocorram no dia-a-dia de uma empresa de transportes de valores (ou de outra sorte, a previsão contratual supra transcrita não teria grandes utilidades). Até mesmo, como já dito, as explicações dadas pelo contribuinte me parecem suficientemente factíveis de sorte que admiti-las como usuais e normais, neste ramo de atividade, é medida que se impõe. Aliás, frise-se, este foi o entendimento adotado pelo Auditor Sadoc Souto Maior Filho, em sua declaração de voto, por ocasião do julgamento realizado pela DRJ/PE e cujos dizeres peço vênica para reproduzir:

3. As diferenças de numerário, em se tratando de empresa de transporte de valores, constituem despesas inerentes à atividade, sendo descabido, a meu ver, afastar sua dedutibilidade sob o argumento de que seriam desnecessárias. Assim como o desfalque, a apropriação indébita e o furto, eventos tratados no parecer acima transcrito, as diferenças de numerário ocorridas no transporte de valores constituem, por sua natureza involuntária, exceção à regra que estabelece a necessidade da despesa para sua dedutibilidade.

E, demais a mais, me parece que o art. 364 trata das despesas concernentes às perdas por roubo, desfalques e quejandos pertinentes ao patrimônio e renda *do próprio contribuinte*; isto é, eventuais ações criminosas que resultassem em desvio de recursos do contribuinte poderiam permitir a dedução dos prejuízos daí advindos como despesas.

O que o caso em análise contempla é hipótese de desvios, desfalques, *et coetera*, de valores pertencentes à terceiros em relação aos quais o recorrente firmou cláusula expressa de responsabilização. Lembrando, neste particular, que o art. 18 do Código de Processo Civil estipula que "*ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio*", pretender estender à situação do recorrente a regra encartada no citado art. 364 seria, quando menos, ilógico.

Em linhas gerais, entendo que os valores concernentes às "diferenças de tesouraria" seriam, sim, ordinárias, usuais e próprias da atividade desenvolvida pelo recorrente e, consentaneamente, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

E, aqui, invoco, novamente, as razões de decidir que expus no tópico anterior. Isto é, se a premissa adotada, tanto pela autoridade lançadora, como pela DRJ, não revolve a comprovação das despesas tratadas nesta infração, não admitindo a sua dedução, apenas, por entender não ser usual ou, lado outro, por se adequar à regra contida no art. 364, não cabe a este colegiado modificar esta fundamentação e refazer o ato de lançamento.

A apuração efetiva da ocorrência de tais despesas (que, diferentemente do tratado no tópico II.1, acima, me parecem, sim, comprovadas, até pela análise dos e-mails e extratos bancários juntados pelo recorrente) é mister atribuível à Autoridade Administrativa responsável pelo lançamento, pena de, mais uma vez, incorrerem em supressão de instância e, por conseguinte, em violação ao direito à ampla defesa do contribuinte.

Considerando a dedutibilidade em tese das despesas intituladas "diferenças de tesouraria", há que se reconhecer a nulidade dos autos de infração por violação ao art. 142 do CTN, justamente por não se ter apurado e perquirido a comprovação efetiva da ocorrência destas ditas despesas.

II.3 Infração 003 - exclusão de despesas postergadas de 2002 a 2004

Não obstante ter alguma relação com a infração 001, tratada linhas acima, vale destacar que pretensão do contribuinte, é, a toda monta, descabida.

Apenas para tornar claro os motivos da glosa, vale a seguinte explicação:

a) como tratado no tópico II.1, acima, em 2005 o contribuinte promoveu ajustes em seu Razão AC2005, com espeque nos preceitos do art. 186 da Lei das SA, refazendo a apuração do IRPJ e da CSLL nos anos Calendários de 2004 a 2006; ou seja, em parte destes anos calendários, o contribuinte apurou lucro tributável que, com a inclusão das despesas declinadas no Razão/AC2005, deixou de existir, dando lugar a prejuízos fiscais;

b) os prejuízos, diga-se, foram aproveitados/compensados nos exercícios subsequentes;

c) o que o contribuinte pretendeu, e que foi objeto da glosa tratada neste tópico, foi utilizar parte daquelas despesas pretensamente não apropriadas nas competências próprias, para abatê-las do lucro real no ano-calendário de 2005.

Ora, vejam bem, já admiti que os registros fiscais e contábeis possam ser revistos caso identificado erro de fato no seu preenchimento, admitindo-se, por conseguinte, que se considere os valores efetivamente devidos para considerar as bases corretas de tributação nos períodos em que se tenha identificado tais erros.

Assim, como defendi anteriormente, entendo perfeitamente cabível a recomposição dos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa a partir das despesas não apropriadas pelo recorrente nas competências de 2002 a 2004.

Aquela situação, entretanto, é diferente da questão tratada neste tópico. Aqui, vejam bem, o que pretende o contribuinte é socorrer-se de despesas pretensamente ocorridas em outros períodos para reduzir o lucro real no ano de 2005 o que, como bem pontuado pela DRJ (quanto a esta questão), representaria absoluta contrariedade aos preceitos do art. 247, § 2º, do RIR, cujo teor transcrevo a seguir:

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte.

A meu sentir, este preceito põe uma pedra sobre o assunto, a despeito de quaisquer ilações adicionais. Na minha opinião, o que o dispositivo em questão determina é que, ainda que adicionadas ao lucro líquido de período posterior (conforme franqueia o § 1º do art. 186 da Lei 6.404/72), tais despesas tem, obrigatoriamente, que compor o lucro real do período competente (o que, aliás, foi, de fato, feito pelo contribuinte - razão pela qual reconheci, inclusive, a possibilidade de recomposição dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa).

Como resultado desta operação, entretanto, o que se observaria não seria a dedutibilidade destas despesas no ano-calendário de 2005, *mas, isto sim, o surgimento de indébito passível de restituição quanto aos anos-calendários em que tais despesas deveriam ter sido, por obediência regra da competência, lançadas/registradas.*

Compartilho, neste ponto, das ponderações da Autoridade Lançadora, quando esta assim afirma:

No caso em análise, tratar-se-iam de despesas de outros exercícios, que não teriam sido computadas nos respectivos períodos de apuração (ano 2002 a 2004), resultando, em consequência, suposto pagamento a maior de imposto de renda naqueles períodos. O contribuinte buscou, utilizando como instrumento a DIPJ, fazer a compensação dos supostos pagamento a maior de imposto de Renda naqueles anos, fazendo a exclusão de R\$ 5.531.620,70 no resultado do exercício de 2005.

Não vejo, pois, quanto a este tema, vícios na decisão recorrida pelo que, voto, aqui, por negar provimento ao recurso voluntário.

III CSLL - Reflexos.

Por suposto, as conclusões por mim adotadas acima devem se estender, reflexamente, à CSLL.

IV. Conclusão.

Diante de todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário a fim de cancelar as exigências concernentes às infrações 001 e 002, relativas tanto ao IRPJ quanto à CSLL.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Processo nº 10480.722277/2009-31
Acórdão n.º **1302-002.704**

S1-C3T2
Fl. 7.216
