



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

Processo n° 10530.724248/2013-58
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1301-002.174 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria GLOSA DE DESPESAS
Recorrentes JUAZEIRO AGRONEGÓCIO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA. -
EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

RECURSO. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EFEITO AUTOMÁTICO.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário é efeito automático da interposição tempestiva e regular do recurso voluntário.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o termo inicial do prazo de decadência é a data do fato gerador, desde que tenha sido realizado o pagamento a que se refere o *caput* do art. 150 do CTN.

DIVERGÊNCIA ENTRE ESCRITA COMERCIAL E DIPJ. OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO INSUBSISTENTE.

É insubsistente a presunção de omissão de receitas com base na falta de escrituração de compras, quando o fato apurado é a divergência entre a escrita comercial e a DIPJ.

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA. LIMITE.

As despesas deduzidas do lucro líquido, e que interferiram no cálculo do lucro real, devem ser comprovadas documentalmente, sob pena de glosa, a qual terá como limite os valores inseridos na DIPJ.

CSLL, PIS E COFINS. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Processo nº 10530.724248/2013-58
Acórdão n.º **1301-002.174**

S1-C3T1
Fl. 4.649

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos: (1) NEGAR provimento ao recurso de ofício; e (2) DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para reduzir o valor da glosa de despesas a R\$ 860.118,43.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Waldir Veiga Rocha - Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Roberto Silva Junior - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Marcelo Malagoli da Silva e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

Relatório

Trata-se de recurso interposto por JUAZEIRO AGRONEGÓCIO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, pessoa jurídica de direito privado já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 55.600 (fls. 2.844 a 2.854) da 4ª Turma da DRJ - Belo Horizonte, que deu parcial provimento à impugnação apresentada e, assim, manteve parte do crédito tributário constituído contra a recorrente.

A ação fiscal que culminou no lançamento impugnado apurou duas infrações: 1º) omissão de receita, presumida a partir da falta de escrituração de compras, compreendendo os quatro trimestres do ano de 2008; e 2º) despesas não comprovadas, o que levou à glosa dos respectivos valores, abrangendo apenas o último trimestre daquele ano.

A Fiscalização constatou diferença entre os valores contabilizados na conta *compras de mercadorias* (110.401004) e na DIPJ do ano base 2008. Entendeu a autoridade fiscal que a conta *compras de mercadorias* não poderia receber lançamento a crédito a título de transferência, pois as transferências deveriam ser tratadas na conta de controle de estoque. Concluiu dizendo que a conta estoque tem natureza patrimonial, enquanto a conta mercadorias é de resultado.

Quanto à segunda infração, o contribuinte teria deixado de comprovar, mediante documentos fiscais, os valores registrados contabilmente como despesas de marketing, despesas com veículos, serviços e manutenção, bem como as despesas financeiras.

Não resignada, a contribuinte arguiu preliminarmente a decadência. No mérito, alegou que o registro a crédito na conta estoque não tem como contrapartida débito em conta de resultado, mas sim no próprio grupo estoque de mercadorias, pois tais lançamentos, considerados equivocados pelo Auditor Fiscal, referem-se a operações de transferência de mercadorias entre estabelecimento matriz e filiais, não interferindo, portanto, na apuração do lucro ou do prejuízo do período.

Já a falta de comprovação de despesas se deve a um incêndio em suas instalações, do qual teria resultado na destruição de vários documentos. No que toca às despesas financeiras, foram apresentados à Fiscalização os extratos bancários. Todas as despesas teriam sido escrituradas na contabilidade e se encontrariam amparadas por pagamentos, cheques e transferências bancárias.

A 4ª Turma da DRJ - BHE rejeitou a preliminar de decadência e, no mérito, deu parcial provimento à impugnação, excluindo integralmente a omissão de receitas, mas mantendo a glosa das deduções.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008

DECADÊNCIA

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RECEITAS.

Tendo a própria fiscalização afirmado que a natureza dos lançamentos trata-se, segundo o histórico do lançamento, de transferências, evidencia-se simples erro material nos registros contábeis, não caracterizando, portanto, omissão de compras.

GLOSA DE VALORES REGISTRADOS COMO CUSTO / DESPESA

O registro de despesas/custo em livros contábeis/fiscais, por si só, não convalidam o direito de dedutibilidade dos valores contabilizados, devendo ser apresentados os respectivos documentos, hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores. Não tendo sido comprovada a efetiva prestação dos serviços contabilizados como custos/despesa, é pertinente a glosa das notas fiscais representativas destes valores.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2008

DECORRÊNCIA

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos dos demais tributos com os quais compartilha o mesmo fundamento de fato e para o qual não há outras razões de ordem jurídica que lhes recomenda tratamento diverso.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

No recurso voluntário (fls. 4.357 a 4.377), a recorrente reiterou a preliminar de decadência, dizendo que esta teria alcançado parte do crédito tributário. No mérito, alegou que as despesas financeiras se referiam aos encargos decorrentes de operações bancárias. Para prová-lo, disse que foram apresentados à Fiscalização os extratos bancários, os quais devem ser admitidos como prova. Ressaltou que, no caso, não cabe preclusão, pois não se trata de novos documentos ou de documentos apresentados extemporaneamente, mas de provas de cuja existência a Fiscalização já tinha conhecimento. No mais, a admissão de tais documentos como prova, mesmo em grau de recurso, se coaduna com o princípio da busca da verdade material.

Quanto às despesas com *marketing*, veículos, serviços e manutenção, a matéria não chegou a ser examinada pelo órgão de primeira instância, visto que as provas não haviam sido juntadas aos autos, em virtude de incêndio ocorrido nas instalações da recorrente, e a sua consequente destruição. Portanto, a falta de apresentação anterior dos documentos decorre de situação imprevisível, alheia à vontade do contribuinte.

Com essas alegações, pediu a recorrente:

- a) o recebimento do recurso e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na forma do art. 151 do Código Tributário Nacional - CTN;
- b) o reconhecimento da decadência do direito de constituir o crédito tributário;
- c) o restabelecimento das deduções glosadas; e
- d) a confirmação do acórdão da DRJ no que tange à insubsistência da parte do lançamento referente à omissão de receita.

Os autos vieram ao CARF impulsionados não apenas pelo recurso voluntário, mas também por força do art 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972 (recurso de ofício), para o reexame da decisão da DRJ - BHE, na parte em que considerou insubsistente o crédito tributário relativo à omissão de receita.

Em síntese, é o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de recorribilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Suspensão de exigibilidade do crédito tributário

A recorrente pede que se determine a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, como previsto no art. 151, inciso III, do CTN.

O dispositivo legal invocado pela recorrente como fundamento de sua pretensão dispõe que as reclamações e os recursos, desde que apresentados com observância dos requisitos legais, suspendem a exigibilidade do crédito tributário. Esse efeito decorre direta e automaticamente da interposição tempestiva e regular do recurso, sendo, pois, desnecessária qualquer medida por parte da autoridade administrativa.

Portanto, é ociosa qualquer determinação do CARF para suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Decadência

O lançamento colheu fatos ocorridos no ano de 2008. Em relação ao IRPJ e à CSLL, os períodos de apuração aos quais o lançamento se reporta são os quatro trimestres daquele ano.

O § 4º do art. 150 do CTN dispõe que o termo inicial da prazo de decadência, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, é a data do fato gerador e o prazo para constituir o crédito tributário, se outro não tiver sido fixado por lei, será de cinco anos. Essa regra, todavia, cede o passo ao disposto no art. 173, inciso I, do mesmo código, quando o sujeito passivo deixar de fazer o pagamento a que se referem o *caput* e o § 1º do referido art. 150.

No caso em exame, a recorrente deixou fazer prova do pagamento dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), o que seria suficiente para atrair a aplicação da regra geral, afastando por inteiro a decadência, já que a intimação do lançamento se deu em 26/06/2013 (fls. 2.775) e a decadência, segundo a regra do art. 173, inciso I, do CTN, só ocorreria em 31/12/2013.

Essa discussão, entretanto, só teria alguma serventia se fosse restabelecida a parcela do crédito tributário excluída pela decisão de primeira instância. É que a decisão da DRJ - BHE considerou insubsistente a infração relativa à omissão de receita. Com isso, extingiram-se integralmente os créditos tributários de PIS e de Cofins e, em consequência, remanesceram apenas os créditos de IRPJ e CSLL, que abrangem exclusivamente o quarto trimestre de 2008.

Para esse período, seja pela regra do *caput* do art. 150 ou pela regra do § 4º do mesmo artigo, não teria se consumado a decadência, pois a intimação do lançamento se deu em 26/06/2013; portanto, antes do termo final do prazo, mesmo aplicando-se a regra mais favorável ao contribuinte.

Por essas razões, afasta-se a preliminar de decadência.

Omissão de receita

O lançamento, no que se referia à omissão de receitas, foi considerado improcedente pela DRJ - BHE, que adotou os seguintes fundamentos:

Inobstante as impropriedades técnicas do argumento, esta alegação da impugnante encontra respaldo no próprio Relatório de Infração Fiscal, quando a autoridade administrativa afirma textualmente, sem o destaque acrescentado nesta oportunidade:

“Esta fiscalização constatou que a conta contábil COMPRAS DE MERCADORIAS (n. 110401004) recebe lançamento a crédito. Verificando a natureza desses lançamentos a crédito constata-se tratar-se, segundo o histórico do lançamento, de transferências. OCORRE que por tratar-se de uma conta de RESULTADO que irá influenciar diretamente no cálculo do CMV (custo da mercadoria vendida) esta conta JAMAIS poderia receber lançamento a crédito com natureza de transferência. As transferências de mercadorias DEVEM ser tratadas na conta de controle de ESTOQUE DAS MERCADORIAS onde o contribuinte controlará os quantitativos de mercadorias existentes em cada um dos seus estabelecimentos.

Destacamos que a conta de ESTOQUE tem natureza PATRIMONIAL diferente da conta de mercadoria que (tem) natureza de resultado. Vale lembrar que a contabilidade de empresas com mais de um estabelecimento é sempre centralizada, portanto a conta contábil COMPRA DE MERCADORIA reflete todas as compras realizadas pela pessoa jurídica, recebendo lançamento a crédito na apuração do CMV trimestral ou anual, nesse caso específico, trimestral ou recebe crédito na eventualidade de devolução de mercadoria. As transferências de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte devem ser contabilizadas na conta de controle dos estoques de mercadorias que controlará o quantum de mercadoria existe em cada estabelecimento. PORTANTO os valores considerados como COMPRA para efeito fiscal são os valores levados a DÉBITO na conta de compra de mercadoria.”

Como se vê, a própria fiscalização afirma ter havido simples erro material nos registros contábeis, não demonstrando a ocorrência da omissão de compra que teria fundamentado a exigência.

Por consequência, a impugnação deve ser considerada procedente no que no que diz respeito à fundamentação de omissão de receitas por falta de escrituração de compras. (fl. 2.850)

A decisão da DRJ - BHE, nesse ponto, deve ser confirmada. E, para tanto, basta adotar os mesmos fundamentos já expostos no voto condutor do acórdão. Assim, apenas para corroborar o que por si só já seria suficiente para negar provimento ao recurso de ofício, deve ser aduzido que há um nítido descompasso entre o fato apurado e a qualificação jurídica que lhe foi dada.

O auto de infração descreve o fato ilícito como omissão de receitas apurada por presunção a partir da falta de escrituração de compras, acrescentando que houve "*omissão de receita operacional pela não contabilização de custos*". O dispositivo regulamentar citado como fundamento normativo da autuação, entre outros, foi o art. 281, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, assim redigido:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

(...)

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

A leitura do dispositivo regulamentar, cuja matriz legal é o art. 40 da Lei nº 9.430/1996, deixa entrever que a presunção se dirige basicamente aos casos de pagamentos (compras) de mercadorias, sem que haja o respectivo registro contábil, pois a falta de registro de compras é expediente utilizado, no mais das vezes, para que, no momento seguinte, as mesmas mercadorias possam ser vendidas, sem a emissão de notas fiscais, fraudando consequentemente a tributação das vendas, das receitas e do lucro.

De acordo com esse *modus operandi*, a falta de registro de compras é o *antecedente* do qual a venda sem emissão de documento fiscal é o *consequente*. O que a Lei nº 9.430 fez, por meio de presunção, foi exonerar a Fiscalização do ônus de provar a venda sem nota fiscal (o *consequente*), quando estiver demonstrada a falta de registro de compras (o *antecedente*), transferindo assim o ônus da prova para o sujeito passivo.

No caso em exame, entretanto, a presunção não se aplica, porque a Fiscalização não comprovou a falta de escrituração de pagamentos efetuados. O fato constatado foi a divergência entre os dados inseridos na escrita contábil e aqueles constantes da DIPJ. Trata-se de situação essencialmente distinta daquela que dá ensejo à presunção do art. 40 da Lei nº 9.430/1996.

A irregularidade cometida pela recorrente é clara; entretanto, cabia à autoridade fiscal demonstrar o efetivo prejuízo que dessa situação adveio para a Fazenda.

Portanto, tendo em vista essas razões, nega-se provimento ao recurso de ofício.

Glosa de deduções

A glosa das despesas deduzidas na apuração do lucro contábil teve por fundamento a falta de comprovação documental, e cingiu-se ao quarto trimestre do ano de 2008. Chama a atenção, entretanto, o fato de o montante da dedução glosada pela Fiscalização ser superior ao valor deduzido pela recorrente na apuração do resultado do trimestre, conforme demonstrado nas fichas 05A e 06A da DIPJ (fls. 2.075 e 2.079).

Na apuração do resultado foi deduzida a quantia de R\$ 3.063.113,56, à qual foi adicionado, quando da apuração do lucro real, o valor de R\$ 18.225,23, que a própria recorrente classificou como parcela não dedutível (fls. 2.075 e 2.086). Portanto, o total das

despesas do período (que efetivamente afetou a apuração do lucro tributável) foi de R\$ 3.044.888,33 (R\$ 3.063.113,56 - R\$ 18.225,23).

Esse era o valor máximo que, mediante lançamento de ofício, se poderia adicionar ao lucro do período, a título de glosa de despesa. Mas a Fiscalização, sem atentar para aquele limite, glosou R\$ 3.355.660,03.

Isso se deve ao fato de que a autoridade fiscal se ateu exclusivamente aos dados da escrita contábil, ignorando as divergências existentes entre as despesas registradas nos livros comerciais e as inseridas na DIPJ.

Para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL, o lucro contábil, ponto de partida para a apuração do lucro real (*lucro tributável*), é o valor que o contribuinte demonstra na ficha 06A da DIPJ. Por isso, as eventuais glosas de despesas devem ter como parâmetro o que foi informado na DIPJ, porque esses são os valores que efetivamente interferem na apuração do montante devido. Em poucas palavras, o limite da glosa é a dedução levada à DIPJ.

Estas são, no caso em exame, as deduções que constam da DIPJ e que afetaram a apuração do lucro tributável:

DIPJ		
	VALOR DAS DESPESAS	PARECELA NÃO DEDUTÍVEL
ORDENADOS SALÁRIOS, GRAT E OUTRAS REMUN. A EMPREG.	634.774,45	
PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR PESSOA JURÍDICA	190.556,08	
ENCARGOS SOCIAIS (INCLUSIVE FGTS)	435.896,42	
ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR	11.510,43	11.510,43
DEMAIS IMPOSTOS TAXAS E CONTR, EXCETO IR E CSLL	30.776,23	
ARRENDAMENTO MERCANTIL	18.151,62	
ALUGUÉIS	74.132,09	
DESPESAS C/ VEÍCULOS E DE CONSERV DE BENS E INSTALAÇÕES	154.471,01	6.714,80
PROPAGANDA E PUBLICIDADE	66.974,04	
ENCARGOS DE DEPRECIACÃO	97.813,84	
ENCARGOS DE AMORTIZACÃO	4.121,70	
PROVISÃO PARA FÉRIAS E 13º SALÁRIO DE EMPREGADOS	225.421,98	
ASSISTÊNCIA MÉDICA, ODONT. E FARMAC A EMPREGADOS	59.415,42	
OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS	248.347,91	
TOTAL DAS DESPESAS OPERACIONAIS	2.252.363,22	18.225,23
OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS	810.750,34	
TOTAL DAS DEDUÇÕES	3.063.113,56	18.225,23

A Fiscalização procedeu à glosa de várias despesas, as quais foram reunidas no Relatório de Infração Fiscal em quatro grupos, conforme abaixo demonstrado:

CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA	VALOR TOTAL	VALOR COMPROVADO	GLOSA
DESPESAS DE MARKETING	434.617,05	260.720,70	173.896,35
DESPESAS COM VEÍCULOS	448.357,94	65.452,73	382.905,21
DESPESAS COM SERVIÇOS E MANUTENÇÃO	775.630,13	247.536,00	528.094,13
DESPESAS FINANCEIRAS	2.270.764,34	0,00	2.270.764,34
TOTAL	3.929.369,46	573.709,43	3.355.660,03

a) O primeiro grupo se refere a *despesas de marketing*, que englobariam *propaganda e publicidade, pesquisa de mercado, e donativos e contribuições*. A autoridade lançadora considerou como comprovada, mediante documento fiscal, o montante de R\$ 260.720,70. Na DIPJ, entre as despesas operacionais, existe um item denominado *propaganda e publicidade*, que, salvo engano, corresponde à mesma despesa de *marketing* referida no relatório fiscal.

Na DIPJ, as despesas de *propaganda e publicidade* figuram no valor de R\$ 66.974,04. Muito abaixo daquele que, segundo a própria Fiscalização, fora comprovado pela recorrente.

Sendo assim, não se sustenta a glosa de R\$ 173.896,35 a título de *despesas de marketing*.

b) O segundo grupo são as *despesas com veículos*, que abrangeriam *combustíveis e lubrificantes e aluguéis de veículos*. Dessas despesas a Fiscalização admitiu como comprovado o valor de R\$ 65.452,73.

Na DIPJ, o item referente a veículos engloba também as despesas de conservação de bens e instalações. Na declaração, o valor consignado para esse item é de R\$ 154.471,01, que é superior àquele que a Fiscalização considerou como comprovado. Remanesce, portanto, sem comprovação a despesa de R\$ 89.018,28.

Ocorre que, na DIPJ, o item não se restringe apenas às despesas com veículos, mas abarca também as despesas de conservação de outros bens e instalações. Assim, é impossível afirmar, com base nos elementos reunidos nos autos, que o valor que restou não comprovado (R\$ 89.018,28) se refere somente às despesas com veículos ou se nele também se contêm despesas com outros e bens e instalações, e em qual proporção.

Esse estado de incerteza desaconselha a glosa, pois na dúvida quanto às circunstâncias materiais do fato, a aplicação da lei deve ser feita de forma mais favorável ao sujeito passivo.

Portanto, não pode subsistir a glosa de R\$ 382.905,21.

c) O terceiro grupo é representado pelo título *despesas com serviços e manutenção*, compreendendo as seguintes despesas específicas: 1) *conservação reparo e edificação, instalações e equipamentos*; 2) *assessoria contábil*; 3) *serviços e manutenção de informática*; 4) *assessoria jurídica*; 5) *aluguéis e condomínios*; 6) *material de uso e consumo*; e 7) *assessoria empresarial*.

Essas despesas, conforme o relatório da Fiscalização, totalizam R\$ 775.630,13, dos quais teria sido comprovado o valor de R\$ 247.536,00. A situação pode ser resumida no quadro abaixo.

DESPESAS COM SERVIÇOS E MANUTENÇÃO			
ESPÉCIE	VALOR	COMPROVADO	GLOSA
CONSERV REP EDIF / INSTALACÕES / EQUIPS	150.043,95	54.857,87	95.186,08
ASSESSORIA CONTÁBIL	132.654,52	28.299,70	104.354,82
SERV. MANUT. INFORMÁTICA	116.244,72	18.386,49	97.858,23
ASSESSORIA JURÍDICA	115.767,74	75.145,04	40.622,70
ALUGUÉIS E CONDOMÍNIOS	103.206,00	24.764,00	78.442,00
MATERIAL DE USO E CONSUMO	96.662,58	6.314,75	90.347,83
ASSESSORIA EMPRESARIAL	61.070,64	39.768,15	21.302,49
TOTAL	775.650,15	247.536,00	528.114,15

Com exceção do item *aluguéis e condomínios*, não há correspondência exata entre essas despesas e as despesas operacionais descritas na ficha 05A da DIPJ, o que inviabiliza a verificação do impacto dessas deduções sobre a apuração do lucro tributável.

Na ficha 05A não existe linha específica para as despesas de assessoria contábil, jurídica e empresarial, nem para serviços de manutenção de informática e de conservação e reparo de edifícios, instalações e equipamentos. Mas existe uma linha para as despesas com prestação de serviços por pessoas jurídicas, que, em tese, poderia englobar todas aquelas despesas.

Nessa hipótese, o valor de despesa tida como comprovada pela Fiscalização (R\$ 216.457,25) é superior à despesa com prestação de serviços por pessoa jurídica, informada na DIPJ (190.556,08), o que torna improcedente a glosa.

A despesa com material de uso e consumo possivelmente está contida no item outras despesas operacionais da DIPJ. Entretanto, a falta de homogeneidade entre esses dois itens torna impossível a verificação, impondo a supressão da glosa.

O único item, desse grupo de despesas, que permite o cotejo entre o que consta do lançamento e o que foi inserido na DIPJ, é a despesa relativa a aluguéis e condomínios. Na DIPJ a despesa é de R\$ 74.132,09. Entretanto, no entender da Fiscalização, só foi comprovado o valor de R\$ 24.764,00.

Confrontando os documentos apresentados pela recorrente (fls. 4.426 a 4.448), a fim de fazer prova daquela despesa, com os números da planilha de fl. 2.121, constata-se que os referidos documentos já haviam sido examinados e considerados pela Fiscalização, vindo daí a comprovação do valor de R\$ 24.764,00 como despesas de aluguéis e condomínios. No mais, percebe-se que alguns recibos apresentados se referem a períodos distintos daquele que foi objeto da autuação, vale dizer, o quarto trimestre de 2008.

Portanto, é cabível a glosa de despesa de aluguel, porém em patamar inferior ao adotado pela Fiscalização. É que o parâmetro para verificação do excesso é dado pela DIPJ,

na qual a referida despesa foi informada no valor de R\$ 74.132,09. A glosa, por isso, deve ficar limitada a R\$ 49.368,09 (R\$ 74.132,09 - R\$ 24.764,00).

d) O último grupo de despesas glosadas pela Fiscalização se refere às de natureza financeira, abrangendo *encargos sobre empréstimos bancários, encargos sobre duplicatas descontadas e juros pagos*.

A recorrente, para demonstrar a efetividade dessas despesas, apresentou uma copiosa quantidade de extratos de movimentação de contas bancárias e de títulos descontados. Os documentos, no entanto, na sua grande maioria, são de meses anteriores ao período de apuração ao qual se refere a glosa de despesas, ou seja, o quarto trimestre do ano de 2008. Além disso, muitos documentos pertinentes a esse período estão ilegíveis, sendo impossível extrair deles qualquer informação segura.

Entretanto, ainda que tais documentos, na sua totalidade, fossem pertinentes ao quarto trimestre de 2008 e estivessem aptos a fornecer as informações a que se destinam, eles não serviriam de prova das despesas financeiras.

Segundo os princípios contábeis e a legislação do IRPJ, os juros e os encargos por descontos de títulos são contabilizados como despesas e levados ao resultado do período pelo regime de competência.

Diz o art. 374 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999:

Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas:

*I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, **pro rata temporis**, nos períodos de apuração a que competirem;*

Partindo da premissa de que as despesas de natureza financeira devem ser computadas no resultado do trimestre, na proporção do tempo decorrido, segundo o regime de competência, será lícito concluir que a data do pagamento dos juros e a data do débito de seu valor na conta bancária da recorrente são insuficientes para aferir a existência e a regularidade das despesas financeiras informadas na DIPJ.

O extrato bancário prova apenas que uma determinada quantia foi debitada a título de juros, mas não revela a que período compete a despesa, de sorte que o valor pode competir a períodos anteriores, assim como pode consistir em juros pagos antecipadamente, não estando apto ainda a ser apropriado como despesa. Em suma, os extratos oferecem nenhuma, ou pouca, informação útil.

Não é diferente a situação dos encargos sobre descontos de títulos de crédito. A despesa, embora paga antecipadamente, é apropriada segundo o regime de competência. Eis porque não basta o extrato do banco com a relação das duplicatas descontadas.

A comprovação da despesa financeira exige a apresentação dos contratos de empréstimos e financiamentos, indicando, entre outras coisas, a forma de calcular os juros e os

encargos, acompanhados de memórias de cálculo, capazes de demonstrar como a empresa apropriou, ao longo do período, as despesas financeiras, sobretudo, quando tais despesas representam valores expressivos, como ocorre no caso em exame.

Sem controles extra contábeis, é impossível apropriar corretamente as despesas de juros e encargos, tendo em vista a exigência de observar o regime de competência. E, sem os contratos, é impossível identificar se as operações que deram origem aos juros são inerentes e necessárias ao exercício da atividade econômica da pessoa jurídica.

Firmado nessas razões, deve se considerar como não comprovada a totalidade das despesas financeiras, de onde se conclui que a glosa, como fez a Fiscalização, era a medida cabível e correta. O que não era correto, nem cabível é, a pretexto de glosar despesa financeira, adicionar ao lucro um valor superior àquele que foi indevidamente deduzido.

A despesa financeira informada na DIPJ para o 4º trimestre de 2008 (valor passível de glosa) é de R\$ 810.750,34 (fl. 2.079). A Fiscalização, entretanto, atendo-se ao que constava da contabilidade, glosou R\$ 2.270.764,34 (fl. 51).

Considerando que a dedução que efetivamente se refletiu na apuração do lucro real foi o valor inserido na DIPJ, é necessário reduzir o valor glosa àquele patamar.

Portanto, mantém-se a glosa da despesa financeira, reduzindo, porém, o valor a ser tributado para R\$ 810.750,34.

Em resumo, após a decisão, o crédito tributário do IRPJ e da CSLL fica reduzido conforme demonstrado no quadro abaixo:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO REMANESCENTE	
DESPEZA DE ALUGUÉIS	49.368,09
DESPEAS FINANCEIRAS	810.750,34
TOTAL DA GLOSA	860.118,43
CÁLCULO DO IRPJ	
DESPEZA ADICIONADA À BC	860.118,43
ALÍQUOTA 15%	129.017,76
ADICIONAL 10%	86.011,84
TOTAL DO IRPJ	215.029,61
CÁLCULO DA CSLL	
DESPEZA ADICIONADA À BC	860.118,43
ALÍQUOTA 9%	77.410,66

No cálculo do adicional não foi excluído do valor de R\$ 60.000 (*R\$ 20.000 multiplicados pela número de meses do período - três*), porque esse limite já havia sido utilizado pelo contribuinte, quando do cálculo do IRPJ na DIPJ (fl. 2.089)

Processo nº 10530.724248/2013-58
Acórdão n.º **1301-002.174**

S1-C3T1
Fl. 4.661

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso de ofício e do recurso voluntário, para no mérito, negar provimento ao primeiro, e dar parcial provimento ao recurso do contribuinte, reduzindo o valor da glosa de despesas a R\$ 860.118,43.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Roberto Silva Junior - Relator