



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

Processo nº 10530.726805/2011-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.975 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de abril de 2016
Matéria IRPJ - glosa de despesas
Recorrente AUTO VIAÇÃO CAMURUJIPE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008, 2009

DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. LIMITES. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Ao ser verificado, à luz dos documentos acostados aos autos, que os encargos de depreciação do ativo imobilizado apropriadas ao resultado pela interessada não excederam os limites legalmente estabelecidos, a exigência não pode subsistir.

GLOSA DE DESPESAS. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. POSTERGAÇÃO DE DESPESAS. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. SUCESSIVOS PREJUÍZOS FISCAIS. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO.

A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de despesa somente constitui fundamento para lançamento tributário se dele resultar prejuízo ao Erário. No caso sob exame, o contribuinte apurou sucessivos prejuízos fiscais. Em assim sendo, a apropriação *a posteriori* de despesas conduz a um prejuízo fiscal menor, em um primeiro momento, e maior, em idêntico montante, em período posterior. Desde que inexistente limitação temporal para a compensação de prejuízos fiscais, não resulta qualquer prejuízo para o Erário, nem benefício para o contribuinte. A glosa fundamentada exclusivamente neste motivo não pode subsistir.

GLOSA DE DESPESAS. ENCARGOS MORATÓRIOS. OBRIGAÇÃO EM ATRASO INDEDUTÍVEL. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Deve ser mantida a glosa de despesas de encargos moratórios, na situação em que a obrigação em atraso, que deu origem aos encargos moratórios, seja indedutível, considerando-se que o acessório segue o principal.

GLOSA DE DESPESAS. JUROS E ENCARGOS SOBRE FINANCIAMENTOS. JUROS E ENCARGOS SOBRE IMPOSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Em se tratando de despesas, é ônus da interessada comprovar a existência e dedutibilidade dos valores escriturados a reduzir o resultado tributável. No caso concreto, a documentação apresentada não guarda qualquer ordem ou relação com as planilhas apresentadas nem com os lançamentos contábeis. Impossível a comprovação, além da parcela já admitida durante o procedimento de fiscalização. A glosa das despesas deve ser mantida, à minguia de comprovação com documentação hábil e idônea.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2008, 2009

“GLOSA EM BLOCO”. NULIDADE DOS LANÇAMENTOS. INOCORRÊNCIA.

Do exame dos autos, se constata que algumas despesas foram integralmente glosadas, diante do entendimento do Fisco de que seriam indedutíveis. Em outros casos, as glosas foram parciais, diante da documentação apresentada que comprovava somente parte dos lançamentos contábeis. Em todas as hipóteses, a contribuinte compreendeu perfeitamente as infrações que lhe foram imputadas e delas pode se defender. Inexiste nulidade a ser reconhecida.

DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS. ALEGAÇÃO DE FALTA DE EXAME. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA.

Do exame dos autos se constata que os documentos acostados aos autos com a impugnação foram efetivamente analisados pela autoridade julgadora em primeira instância, mas considerados sem a força probatória que lhes pretendia atribuir a então impugnante. Não se há de reconhecer, nisso, qualquer nulidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do voto proferido pelo Relator.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira, Paulo Jakson da Silva Lucas, José Eduardo Dornelas

Souza, Flávio Franco Corrêa, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Wilson Fernandes Guimarães.

Relatório

AUTO VIAÇÃO CAMURUJIPE LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 02-52.656, de 16/01/2014, da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito.

I - DOS AUTOS DE INFRAÇÃO – fls. 02 a 28

Mediante o processo em epígrafe, foram lavrados os autos de infração de fls. 02 a 28 para Ajuste de Base de Cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sob o fundamento de cotas de depreciação não dedutíveis e despesas indedutíveis/não comprovadas.

Considerando que a interessada apurou prejuízo nos anos fiscalizados, foi intimada a retificar o Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur, como apresentado no Termo de Encerramento de Ação Fiscal:

[...]

II – DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL – fls. 02 a 28

Depois de apresentar relato dos procedimentos fiscais, a autoridade tributária aborda no item 3 – Das Infrações, cada um dos elementos objetos da ação fiscal, a saber:

*“3.1 – DA GLOSA DAS OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS
(FICHA 06 A DA DIPJ)*

- a) *ENCARGOS SOBRE REFIS (CÓDIGO 3.1.40.80.00020) – analisando o demonstrativo apresentado pelo contribuinte verifica-se que os encargos foram calculados sobre um saldo credor remanescente do REFIS no valor de R\$4.683.118,02 (quatro milhões seiscentos e oitenta e três mil e cento e dezoito reais e dois centavos) corrigido pela TJLP em 28/12/2007. Como o contribuinte não informou a origem do parcelamento, através os Extratos Consultas dos REFIS dos sistemas da RFB, observa-se que o débito do contribuinte foi consolidado e formalizado em 05 (cinco) processos, referentes `a vários anos – calendário, conforme relacionado abaixo:*

(...)

Pelo regime de competência a despesa deve ser considerada na data do fato gerador do tributo ou contribuição. Os acessórios (multa e juros), se houver, necessariamente acompanham o

principal, no referente à data de apropriação/contabilização e a natureza da despesa/custo.

O parcelamento de dívidas muito embora constitua uma novação de dívida, não muda a natureza dos débitos nem dos encargos incidentes sobre eles. Não é demais lembrar que, no montante parcelado, encontram-se valores não dedutíveis, tais como imposto de renda retido de terceiro, contribuições dos empregados para o INSS, bem como as multas de ofício, enfim valores que originariamente eram indedutíveis e continuam sendo, não obstante o parcelamento. Destaca-se também que o referido parcelamento foi excluído em 27/03/2008 por inadimplência do contribuinte, portanto os encargos sobre REFIS estão sendo glosados pelas razões exposta.

- b) *ENCARGOS SOBRE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS (código 3.1.40.80.0090) – glosa das despesas efetuadas pelo contribuinte por conter valores não dedutíveis, tais como contribuições dos empregados para o INSS, imposto de renda retido de terceiros, as multas de ofício, parcelamento do REFIS, bem com a inobservância ao regime de competência. Os valores escriturados em observância ao regime de competência esta sendo acatados como despesas dedutíveis, conforme segregados e demonstrado na tabela – II A a seguir:*

(...)

- c) *JUROS E ENCARGOS SOBRE FINANCIAMENTO (CÓDIGO 3.1.40.80.00001)*

Ante a não apresentação, por parte do Contribuinte, de documentos que justificassem de forma hábil e idônea todos os valores lançados em sua contabilidade como empréstimos, portanto estão sendo glosados os valores não comprovados com contrato e documentação bancária, conforme resumido nas tabelas abaixo:

(...)

- d) *JUROS E ENCARGOS SOBRE IMPOSTOS (CÓDIGO 31.1.40.80.00010)*

glosa das despesas efetuadas pelo contribuinte por falta de comprovação com documentação hábil e idônea que lastrearam os lançamentos ao resultado do exercício. Os valores apropriados aos períodos de competências, correspondentes aos anos – calendário fiscalizados, que foram devidamente comprovados estão sendo aproveitados, conforme segue na tabela abaixo:

(...)

3.2 – DA GLOSA DOS SERVIÇOS VENDIDOS (FICHA 04 A DA DIPJ):

- a) *ENCARGO DE DEPRECIAÇÃO – estão sendo glosados os Encargos de Depreciação que foram apropriados pelo*

contribuinte em valor superior ao permitido pela legislação. Da planilha de cálculo, transcrita abaixo, fornecida pelo contribuinte, a fiscalização está admitindo como dedutíveis apenas as cotas de depreciação do ano calendário, conforme estabelece o artigo 309 do RIR/1999, abaixo:

(...)

III – DA IMPUGNAÇÃO – fls. 511 a 530

Preliminarmente, no tópico II, a interessada propugna pela nulidade das autuações, sob o argumento de iliquidez e incerteza dos lançamentos.

Aduz que a autoridade não conseguiu identificar com a clareza exigida as despesas que considerou indedutíveis, glosando todos os valores contabilizados a esse título em um bloco. Para fundamentar seu entendimento, reproduz tabela elaborada pela fiscalização, complementando:

“Veja que apesar de o relatório mencionar que dentro dos valores acima, que se referem a encargos sobre o REFIS, existem alguns que, segundo a provedora do lançamento, seriam indedutíveis, resolveu ela glosar TODOS os valores, sem individualizar os que ela considera não dedutíveis por referirem-se a IRRF retido de terceiros, INSS de empregados e multas de ofício.

O mesmo acontece com os demais quadros contidos no relatório fiscal dos quais se pode depreender que, invariavelmente, a glosa foi de 100% das despesas, não tendo havido nenhuma individualização daquelas consideradas indedutíveis por, vale repisar, referirem-se segundo alegado no relatório fiscal, a IRRF de terceiros, INSS de empregados e multas de ofício. Ora, do montante de R\$11.316.255,08 deveria a auditora fiscal ter mencionado qual seria multa de ofício, e não, simplesmente, alegar que dentro desse montante de 11 milhões existem valores indedutíveis e, a partir daí, glosar todos eles, sem individualização nenhuma.

(...)

Portanto, a opinião da Auditora Fiscal, confrontando os fatos efetivamente ocorridos e comprovados no curso da fiscalização e os dispositivos legais aplicáveis, constituiu, bem de se ver, o elemento impositivo do ato tributário. E a realização dos lançamentos em bases nitidamente subjetivas, sem vinculação com a REALIDADE, encontra-se em completa desconformidade com os artigos 108, 114, 116, 142, entre outros, do Código Tributário Nacional.”

No tópico III – DO MÉRITO, enfrenta os aspectos suscitados nos lançamentos:

III.1. GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS

III.1.1 – Encargos sobre Refis e Encargos sobre Débitos Tributários

“Todavia, as elucubrações da agente provedora dos lançamentos não procedem, pois o fato de as despesas em questão terem sido contabilizadas em desacordo com o regime de competência não ocasionou nenhum prejuízo ao Erário posto que não resultou na falta ou na postergação de recolhimento de tributo, já que desde há muito a IMPUGNANTE vem apurando prejuízos em suas atividades, consoante, inclusive, se pode constatar da análise de cópia do seu LALUR (doc. anexo 4).

Por isso, a inexatidão ocorrida no período de apuração das despesas em comento não pode constituir fundamento para os lançamentos em tela. Isso, inclusive, é o que se deduz da leitura do artigo 273 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto n.3000/1999:

(...)

No caso, nenhuma das hipóteses previstas nos incisos do artigo supratranscrito ocorreram, não havendo, portanto, como prosperar os lançamentos fundados no argumento de ter a IMPUGNANTE inobservado o regime de competência, já que, repita-se, essa inobservância não ocasionou nenhum prejuízo ao Fisco, configurando mera inexatidão contábil, sem nenhuma relevância para fins de apuração e recolhimento dos tributos devidos.”

Depois de retomar os argumentos de nulidade, a impugnante assinala:

“E bastaria a agente fiscal, caso a isso se dispusesse, aplicando os princípios da lealdade e boa-fé administrativa, ter verificado os documentos e demais provas a ela apresentadas no curso da fiscalização, para, assim, apurar a verdade dos fatos e constatar que o que ela chama de despesa indedutível na verdade não o é, visto que:

(i) relativamente ao Imposto de Renda Retido de Terceiros: não foi deduzido como despesa o valor do imposto, mas, sim, o do serviço prestado por terceiro e que ensejou a retenção. A despesa glosada diz respeito aos acréscimos a este imposto não recolhido tempestivamente, quais sejam, juros e multas moratória, oriunda da inclusão do valor do imposto no REFIS;

(ii) igualmente, não foi o INSS dos empregados lançado à conta de despesas dedutíveis, mas, sim, os valores dos salários dos empregados e dos respectivos encargos sobre tal contribuição não recolhida tempestivamente e incluída no parcelamento REFIS; e

(iii) as multas de ofício, quando existentes, por sua vez, constavam do valor consolidado no REFIS e as despesas lançadas referem-se a juros incidentes sobre tal penalidade.

(...)

Não poderia deixar de ser dito, ainda, que o fato de a IMPUGNANTE ter sido excluída do REFIS não tem o condão de

descaracterizar as despesas por ela incorridas. O fato é que, por não auferir lucro, não conseguiu ela arcar com o pagamento das parcelas do REFIS e nem dos impostos correntes, tendo sido, por esse motivo, excluída do referido PROGRAMA DE PARCELAMENTO. Porém, as despesas continuaram existindo e, por conta disso, foram contabilizadas como dedutíveis para fins de apuração do lucro real. Ademais, o fato de a IMPUGNANTE ter sido excluída do REFIS tem o condão de aumentar, ainda, mais, o valor das despesas contabilizadas, já que os juros passam a incidir pela taxa SELIC, bem superior à TJLP, por ela utilizada para cálculo dos encargos glosados.

III.1.2 – Juros e Encargos sobre Financiamentos e Juros e Encargos sobre Impostos.

De acordo com o relatório fiscal, a IMPUGNANTE não teria apresentado a documentação comprobatória de alguns valores lançados em sua contabilidade como empréstimo e como encargos sobre impostos, os quais, portanto, estariam sendo glosados.

À parte o aspecto de serem os lançamentos nulos...improcedem as afirmações da agente fiscal, já que foi a ela apresentado o Livro Razão Analítico, no qual foram escrituradas todas as despesas além de outros documentos que comprovam os empréstimos.

E para que não parem dúvidas sobre tais despesas, acosta a IMPUGNANTE, novamente, a esta impugnação os referidos documentos (razão analítico e cópias dos cheques – doc. 5), pedindo vênias para acostar, oportunamente, os extratos bancários que estão sendo solicitados aos bancos, os quais comprovam os valores lançados em sua contabilidade como empréstimo.

(...)

De qualquer forma, e para colocar uma pá de cal sobre o assunto, a IMPUGNANTE pede vênias para acostar os anexos extratos da PGFN, que comprovam os encargos sobre débitos tributários por ela contabilizados como despesas dedutíveis (doc. 6).

III.2 – DA GLOSA DOS SERVIÇOS (SIC) VENDIDOS. Encargos de depreciação.

Padece também do mesmo vício a glosa promovida a título de encargos de depreciação, porquanto a IMPUGNANTE efetivamente apropriou as despesas com depreciação de bens (veículos) do seu ativo permanente dentro do limite legal, ou seja, a razão de 25% ao ano, conforme fixado pela Instrução Normativa SRF n. 162/1998.

Com efeito, a fim de que não parem dúvidas acerca da correta apropriação dos encargos de depreciação, a IMPUGNANTE pede vênias para anexar o livro razão com o saldo das conta em 2006 de cada veículo e planilhas contendo o cálculo de depreciação (doc.7).

(...)

Assim, tendo a IMPUGNANTE suportado esse desgaste, e não tendo reconhecido a despesa nos períodos competentes não há norma nenhuma que a impeça de deduzir essa cota em período posterior, desde que respeitado o limite legal, o que foi por ela feito. Assim, estando os bens em questão intrinsecamente relacionados com as atividades da empresa, considera-se a depreciação, mesmo que reconhecida fora do período de competência, como despesa necessária, usual e normal naquele tipo de atividade, sendo imperiosa a admissão de sua dedutibilidade. Esse, inclusive, é o que dispõe o Parecer Normativo CST n. 79/1976.

No mesmo sentido é a seguinte Solução de Consulta:

(...)

Ademais, aplica-se, também a este item, o disposto no artigo 273 do RIR/99 acima transcrito, já que o reconhecimento dessa despesa com inobservância do período de competência não causou nenhum prejuízo ao Erário, com a falta de recolhimento de tributos.”

Acompanham a impugnação os documentos de fls. 531 a 2.244.

A 4ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 02-52.656, de 16/01/2014 (fls. 2264/2279), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007, 2008

LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

No desempenho das atividades de verificação da regularidade do cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias pelo contribuinte, e de formalização dos créditos tributários daí decorrentes, os agentes fiscais têm uma atuação estritamente vinculada à Lei. Verificada a ocorrência de infração à legislação tributária, por dever de ofício, esses agentes públicos devem proceder à formalização da exigência dos tributos, acréscimos legais e penalidades aplicáveis.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007, 2008

NULIDADE - VÍCIO FORMAL

Por não se ter caracterizado qualquer das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, não há que se falar em nulidade.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

O regime de competência é um princípio contábil, que deve ser estendido a qualquer alteração patrimonial, independentemente de sua natureza e origem. Por este princípio, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

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.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2007, 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.

Ciente da decisão de primeira instância em 11/02/2014, conforme Aviso de Recebimento à fl. 2281, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 12/03/2014 conforme carimbo de recepção à folha 2286.

No recurso interposto (fls. 2287/2313), a interessada alega preliminarmente os pontos que se seguem:

- Reitera, mais ou menos com as mesmas palavras, seus argumentos acerca de nulidade das autuações, iliquidez e incerteza dos lançamentos.
- Requer a nulidade da decisão recorrida. Sustenta que teria juntado à impugnação todos os documentos capazes de provar a efetividade e dedutibilidade das despesas glosadas. A decisão recorrida teria deixado de cotejar tais documentos com os valores glosados pelo Fisco, afirmando que o faria “*no momento oportuno*”. Ao desconsiderar as provas produzidas pela então impugnante, sem qualquer fundamentação jurídica para tanto, o julgador em primeira instância teria violado o princípio da Motivação e, em consequência, o princípio da Ampla Defesa, inquinando o julgado de nulidade.

No mérito, a recorrente traz os argumentos abaixo sintetizados, conforme os tópicos em que se divide o recurso.

Inicialmente, a recorrente se refere ao item 002 do auto de infração, intitulado **DESPESAS INDEDUTÍVEIS (fl. 3)**, com fato gerador ocorrido em 31/12/2007, valor tributável R\$

21.714.188,62, e fato gerador ocorrido em 31/12/2008, valor tributável R\$ 16.351.071,90. Enquadramento legal: arts. 247, 249, inciso I, 251 e § único e 299 do RIR/99. Descrição dos fatos no Termo de Verificação Fiscal, em especial no item 3.2, fls. 22/23. Este item se subdivide em: *Encargos sobre REFIS (3.1.40.80.00020)*; *Encargos sobre débitos tributários (3.1.40.80.00090)*; *Juros e Encargos sobre financiamentos (3.1.40.80.00001)*; e *Juros e Encargos sobre impostos (3.1.40.80.00010)*.

- Glosa de despesas financeiras contabilizadas fora do regime de competência.

No entender da recorrente, este seria o principal motivo para a glosa de despesas financeiras, relacionadas aos encargos financeiros sobre débitos tributários consolidados no REFIS 1 (até 1999) e sobre débitos tributários posteriores ao referido parcelamento (2000 a 2007).

A recorrente não nega que teria contabilizado tais encargos financeiros fora do regime de competência, conforme especifica à fl. 2298:

.no ano de 2007, contabilizou na conta de "outras despesas financeiras":

a) o montante de R\$ 11.316.255,08 a título de juros incorridos no período de 2001 a 2007, calculados pela TJLP, sobre o montante do débito tributário consolidado no REFIS 1 em 2000, ajustando assim o saldo daquele parcelamento naquela data; e

b) o montante de R\$ 9.856.045,24, a título de principal e juros, estes calculados pela taxa SELIC, relativos aos débitos de contribuição previdenciária e contribuições ao PIS e a COFINS do período de 2001 a 2007.

.no ano de 2008, contabilizou na mesma conta de "outras despesas financeiras", o montante de R\$ 15.777.691,29, relativo a:

a) acréscimo nos juros incidentes sobre o parcelamento do REFIS 1, correspondente à troca da TJLP pela SELIC, por força da exclusão da empresa daquele programa de parcelamento; e

b) principal e juros SELIC de débitos (INSS, PIS e COFINS) não reconhecidos no ano de 2007.

Sustenta, no entanto, que a solução da contabilização de qualquer despesa dedutível, fora do regime de competência, seria dada pelo art. 273 do RIR/99. Somente seria possível o lançamento se, da inobservância do regime de competência, resultasse redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração. Colaciona o Parecer Normativo nº 57/1979, jurisprudência administrativa que entende suportar sua tese, e acrescenta:

38. Ora, na situação exposta, o registro das despesas financeiras fora do seu período competente fez de fato, aumentar o prejuízo dos anos de 2007 e 2008 e, em contrapartida, resultou em menor prejuízo nos anos anteriores. De qualquer sorte, se considerarmos que desde 1995, a lei eliminou o prazo para compensação de prejuízos fiscais, a conclusão que resta é que não ter registrado adequadamente as despesas nos anos de 2000 em diante e registrá-las nos anos de 2007 e 2008, não constituem fato relevante para a fiscalização, se desde 2000 a empresa apura prejuízos fiscais. E é esta a exata situação da Recorrente, que há muito vem apurando prejuízos em suas atividades, consoante, inclusive, se pode constatar da análise de cópia do seu LALUR, acostado à impugnação como doc. 4.

A recorrente passa a combater a afirmação de que no montante parcela no âmbito do REFIS encontrar-se-iam valores não dedutíveis. Sustenta que tais valores, supostamente não dedutíveis, não teriam sido relacionados individualmente na autuação.

Reafirma que não havia despesas indedutíveis e, ainda que houvesse, descaberia a glosa da totalidade das despesas registradas no período.

Finalmente, aduz que sua exclusão do REFIS não descaracteriza as despesas incorridas. Antes, tem efeito de aumentar os encargos incidentes sobre os valores devidos e não pagos, diante da incidência da SELIC em substituição à TJLP, sendo esta inferior àquela.

- Juros e encargos sobre financiamentos e juros e encargos sobre impostos.

A recorrente afirma que todas as importâncias glosadas estariam comprovadas pela documentação constante dos autos, a qual deveria ter sido cotejada com os registros das despesas em sua contabilidade, também nos autos.

No que toca à glosa de despesas relativas a encargos sobre débitos tributários, sustenta a interessada que a Auditora-Fiscal autuante poderia verificar nos sistemas informatizados da RFB a correção ou não de tais valores.

Não obstante, a recorrente afirma ter acostado aos autos extrato da PGFN, que comprovaria os encargos sobre débitos tributários por ela contabilizados como despesas dedutíveis (doc. 6 da impugnação). Reclama, ainda, que tais documentos também teriam sido ignorados pela Turma Julgadora em primeira instância.

- Glosa de encargos de depreciação.

Neste tópico, a recorrente se refere ao item 001 do auto de infração (fl. 3), com fato gerador ocorrido em 31/12/2008, valor tributável R\$ 4.694.411,86. Enquadramento legal: arts. 249, inciso I, 251 e § único, 299, 305, 307, 310 e 313 do RIR/99. Descrição dos fatos no Termo de Verificação Fiscal, em especial no item 3.2, fls. 22/23.

A recorrente insiste em que teria apropriado as despesas com depreciação de bens (veículos) de seu ativo permanente dentro do limite legal (25% ao ano), conforme provaria cópia de seu livro razão. Acrescenta que o fato de os bens serem muito antigos e a depreciação ter ocorrido nos períodos autuados não impediria sua contabilização como despesa. Não tendo sido reconhecida a despesa nos períodos competentes, não haveria nenhuma norma legal que a impediria de deduzir a cota em período posterior, desde que respeitado o limite legal. Pedes, também quanto a este item, a aplicação do art. 273 do RIR/99, posto que, por sua ótica, a inobservância do período de competência nenhum prejuízo teria causado ao Erário.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Preliminarmente deve ser apreciada a alegação da recorrente acerca da nulidade dos lançamentos, os quais estariam maculados por iliquidez e incerteza. Tal alegação foi fundamentadamente afastada em primeira instância, e o mesmo ocorre aqui.

Com efeito, a reclamação da recorrente é no sentido de que teria havido uma “*glosa em bloco*”, da totalidade das despesas, sem qualquer esforço para distinguir quais seriam dedutíveis e quais não o seriam. Do exame dos autos, no entanto, constato que não foi o que ocorreu.

O Fisco questionou algumas contas contábeis nas quais eram registradas despesas. Em alguns casos, como, por exemplo, os encargos sobre o REFIS (conta 3.1.40.80.00020), os valores foram totalmente glosados, diante do entendimento da fiscalização de que seriam totalmente indedutíveis. Em outros casos, a então fiscalizada apresentou documentação que o Fisco entendeu que comprovava tão somente parte das despesas contabilizadas (por exemplo, os Juros e Encargos sobre impostos, conta 3.1.40.80.00010). Nesses casos, a Fiscalização relacionou individualmente o que aceitou como comprovado, e glosou a diferença, como se pode conferir da tabela XI, à fl. 21 no Termo de Verificação Fiscal.

Em qualquer caso, a interessada pode compreender com clareza as infrações que lhe foram imputadas, e delas se defender com desenvoltura. Não vislumbro, assim, qualquer nulidade no lançamento.

Melhor sorte não assiste à recorrente no que se refere à alegação de nulidade da decisão de primeira instância. Tal nulidade residiria, ao seu ver, na falta de apreciação dos documentos probatórios juntados à impugnação. Sustenta a recorrente que tais documentos seriam suficientes para “*anular as presunções constantes dos lançamentos*”, e que teriam sido ignorados “*sem fundamento jurídico proveitoso*”.

Não é o que se observa da leitura do voto condutor do acórdão recorrido. Os documentos acostados aos autos com a impugnação foram efetivamente analisados pela autoridade julgadora em primeira instância, mas considerados sem a força probatória que lhes pretendia atribuir a então impugnante. Se tal decisão foi ou não acertada, não é causa de nulidade. O fato é que os documentos foram, sim, apreciados.

Antes de entrar na análise do mérito, um esclarecimento se impõe: o auto de infração (fl. 3) discrimina duas infrações, a saber:

- 001 – DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – COTAS DE DEPRECIAÇÃO NÃO DEDUTÍVEIS

→ Fato Gerador 31/12/2008 – Valor Tributável R\$ 4.694.411,86

Essa infração é descrita no Termo de Verificação Fiscal no item 3.2 (fl. 22)

- 002 – DESPESAS INDEDUTÍVEIS

→ Fato Gerador 31/12/2007 – Valor Tributável R\$ 21.714.188,62

→ Fato Gerador 31/12/2008 – Valor Tributável R\$ 16.351.072,90

A composição desses valores se encontra no Termo de Verificação Fiscal, no item 3.1 (fls. 17/22), e cada rubrica apresenta determinados pontos em comum e também peculiaridades, razão pela qual se faz necessária a análise individualizada. Por amor à clareza, reproduzo, a seguir, as tabelas intituladas T.1, de fls. 24/25, com a discriminação das rubricas que compõem o valor glosado em cada ano:

TABELA T.1 - ANO-CALENDÁRIO 2007

GLOSA OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS			
Código Conta	Histórico	Vi. Intimado	Vi. Glosa
3.1.40.80.00020	Encargos sobre REFIS	11.316.255,08	11.316.255,08
3.1.40.80.00090	Encargos s/ débitos tributários	9.856.045,24	9.675.258,35
3.1.40.80.00001	Encargos s/ débitos Financiamento	1.345.854,36	583.405,33
3.1.40.80.00010	Encargos s/ débitos Impostos	237.512,17	139.267,86
Total			21.714.186,62

TABELA T.1 - ANO-CALENDÁRIO 2008

GLOSA OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS			
Código Conta	Histórico	Vi. Intimado	Vi. Glosa
3.1.40.80.00090	Encargos s/ débitos tributários	15.777.691,29	15.730.643,45
3.1.40.80.00001	Encargos s/ débitos Financiamento	1.223.731,51	503.757,75
3.1.40.80.00010	Encargos s/ débitos Impostos	194.972,31	116.671,70
Total			16.351.072,90

Passo, então, a apreciar os argumentos de recurso, na sequência do lançamento.

• **001 – DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – COTAS DE DEPRECIAÇÃO NÃO DEDUTÍVEIS**

A descrição dos fatos, no Termo de Verificação Fiscal (fl. 22), deixa claro que o motivo da glosa foi o entendimento do Fisco de que teriam sido apropriados encargos de depreciação em valor superior ao permitido pela legislação, e que somente seriam dedutíveis as quotas correspondentes ao próprio ano-calendário.

A recorrente insiste em que teria apropriado as despesas com depreciação de bens (veículos) de seu ativo permanente dentro do limite legal (25% ao ano), conforme provaria cópia de seu livro razão. Acrescenta que o fato de os bens serem muito antigos e a depreciação ter ocorrido nos períodos autuados não impediria sua contabilização como despesa. Não tendo sido reconhecida a despesa nos períodos competentes, não haveria nenhuma norma legal que a impediria de deduzir a cota em período posterior, desde que respeitado o limite legal. Pede, também quanto a este item, a aplicação do art. 273 do RIR/99, posto que, por sua ótica, a inobservância do período de competência nenhum prejuízo teria causado ao Erário.

Do exame atento dos autos, considero ter havido aqui um equívoco, tanto na autuação quanto nos argumentos de defesa.

O total dos encargos de depreciação levado ao resultado do ano-calendário 2008 pela interessada foi de R\$ 5.262.724,90, conforme DIPJ, ficha 04A, linha 33 (fl. 481). Esse valor é confirmado no Termo de Verificação Fiscal (fl. 23). Não há aqui litígio.

Desse montante, o Fisco entendeu como dedutíveis tão somente R\$ 568.313,04, cuja composição é discriminada no quadro à fl. 23 e a seguir reproduzida:

→ Veículos de Passageiros	R\$ 400.105,50
→ Veículos de Carga	R\$ 101.782,43
→ Veículo Auxiliar	R\$ 66.465,11

A diferença (R\$ 5.262.724,90 – R\$ 568.313,04 = R\$ 4.694.411,86) foi glosada. Para chegar ao valor tido por dedutível, baseou-se a fiscalização nos demonstrativos de fls. 442/444. Por sua vez, os valores que ali constam foram extraídos dos assentamentos contábeis da interessada, especialmente o livro Razão.

No que toca à depreciação dos veículos de carga, o quadro elaborado pelo Fisco se encontra à fl. 442. O somatório da coluna “Depreciação” corresponde a R\$ 101.782,44, valor idêntico ao tido pelo Fisco como dedutível, e não há aqui litígio. Observo, ainda, que as quotas mensais de depreciação foram registradas a crédito da conta patrimonial 152.002.00002 – *DEPRE ACUMULADA* (razão à fl. 2238) e a débito da conta de resultado 310.595.00003 – *DEPRE VEÍCULOS CARGAS* (razão à fls. 2242/2244).

No que toca à depreciação dos veículos auxiliares, o quadro elaborado pelo Fisco se encontra à fl. 442. O somatório da coluna “Depreciação” corresponde a R\$ 66.425,12, valor idêntico ao tido pelo Fisco como dedutível. No entanto, ao cotejar o demonstrativo de fl. 442 com os registros contábeis que lhe deram origem, observo que as quotas mensais de depreciação foram registradas a crédito da conta patrimonial 152.005.00002 – *DEPRE ACUMULADA* (razão às fls. 2240/2241) e a débito da conta de resultado 310.595.00003 – *DEPRE VEÍCULOS CARGAS* (razão à fls. 2242/2244). O somatório das quotas de depreciação apropriadas ao resultado é de R\$ 91.383,00. A diferença entre esse valor e aquele admitido pelo Fisco (R\$ 91.383,00 – R\$ 66.425,12 = R\$ 24.957,88) é um lançamento a débito da conta patrimonial 152.005.00002 – *DEPRE ACUMULADA* (razão às fls. 2240/2241), por baixa na alienação de um veículo. Entendeu o Fisco que esse lançamento a débito da conta que registra a depreciação acumulada deveria reduzir os encargos de depreciação do ano. No entanto, no momento da alienação de um bem do ativo permanente, a depreciação acumulada correspondente a esse bem deve ser excluída da conta contábil correspondente, e sua contrapartida deve ser a apuração do ganho (ou perda) de capital na alienação. Isso nada tem a ver com a cota de depreciação dos demais bens que continuam a integrar o ativo permanente. Pelos elementos dos autos, não há como precisar qual teria sido a contrapartida contábil do referido lançamento de R\$ 24.957,88, mas é certo que não foi na conta de resultado 310.595.00003 – *DEPRE VEÍCULOS CARGAS* (razão à fls. 2242/2244). Dessa forma, considero que o Fisco se equivocou, e que, à luz dos registros contábeis e do critério empregado pelo Fisco, o valor correto e dedutível dos encargos de depreciação, quanto a este item, é de R\$ 91.383,00.

No que toca à depreciação dos veículos de passageiros, o quadro elaborado pelo Fisco se encontra às fls. 443/444. O somatório da coluna “Depreciação” corresponde a R\$ 400.105,50, valor idêntico ao tido pelo Fisco como dedutível. No entanto, ao cotejar o demonstrativo de fls. 443/444 com os registros contábeis que lhe deram origem, observo que as quotas mensais de depreciação foram registradas a crédito da conta patrimonial 152.001.00002 – *DEPRE ACUMULADA* (razão às fls. 2233/2235) e a débito da conta de resultado 310.595.00001 – *DEPRE VEÍCULOS PASSAGEIROS* (razão à fls. 2236/2237). O somatório das quotas de depreciação apropriadas ao resultado é de R\$ 5.069.559,46. Por motivos ignorados, o

Fisco reconheceu como dedutível tão somente a cota de depreciação do mês de dezembro, no exato valor de R\$ 400.105,50, como se observa no razão às fls. 235 e 237. Dessa forma, considero que o Fisco se equivocou, e que, à luz dos registros contábeis e do critério empregado pelo Fisco, o valor correto e dedutível dos encargos de depreciação, quanto a este item, é de R\$ 5.069.559,46.

Ao somarmos os valores correspondentes às três rubricas acima abordadas (R\$ 101.782,44 + R\$ 91.383,00 + R\$ 5.069.559,46) chegamos a exatos R\$ 5.262.724,90, correspondentes aos encargos de depreciação levados à apuração do resultado pela interessada no ano-calendário 2008. Vê-se, assim, que assiste razão à recorrente, quando afirma que os encargos de depreciação não excederam o limite legal.

Ressalto que o Fisco não apontou qualquer erro no cálculo das quotas mensais, nem teceu qualquer comentário acerca da necessidade de mapas para o cálculo da depreciação, nos quais os bens do ativo permanente estivessem identificados individualmente com a correspondente depreciação acumulada. Em assim sendo, descabe aqui também fazê-lo.

Observo, finalmente, que não encontro, nesta infração, qualquer motivo para discussões acerca da observância, ou não, do regime de competência.

Em conclusão, voto por dar provimento ao recurso voluntário quanto a esta matéria, para afastar a infração 001 do auto de infração, quotas de depreciação não dedutíveis.

• 002 – DESPESAS INDEDUTÍVEIS

→ Encargos sobre REFIS

Neste ponto do voto, será analisada a glosa de R\$ 11.316.255,08 no ano-calendário 2007, valor este incluído no item 002 do auto de infração (fl. 3) e descrito no item 3.1(a) do Termo de Verificação Fiscal (fls. 17/18).

Observo, inicialmente, que não há litígio acerca da adesão da interessada ao parcelamento de débitos em condições favorecidas, conhecido como REFIS. As pesquisas feitas pelo Fisco apontam a existência de cinco processos (especificados à fl. 17) incluídos nesse parcelamento, havendo também nos autos diversos extratos de sistemas informatizados da Receita Federal atestando o fato (por exemplo, fls. 112/158). Também não foi suscitada qualquer dúvida quanto ao montante do parcelamento. O Fisco reproduz (fl. 18) um quadro, no qual consta um saldo consolidado em 31/12/1999 no valor de R\$ 4.729.034,04, sobre o qual teria sido aplicado o índice de correção de 241,639333, supostamente correspondente à TJLP do período, com o que se chegou à correção, até 31/12/2007, no montante de R\$ 11.316.255,08. Razão às fls. 112/113. Mais uma vez, os valores não são questionados pelo Fisco: nem o índice empregado, nem o montante da correção calculada.

O motivo da glosa, então, foi o entendimento do Fisco de que, em se tratando de encargos incidentes sobre tributos, o acessório deveria acompanhar o principal, inclusive no que tange à data de apropriação/contabilização. Confira-se o seguinte excerto, à fl. 18:

Pelo regime de competência a despesa deve ser contabilizada na data da ocorrência do fato gerador do tributo ou contribuição. Os acessórios (multa e juros),

se houver, necessariamente acompanham o principal, no referente à data de apropriação/contabilização e a natureza da despesa/custo.

O motivo da glosa foi também corretamente identificado pelo julgador em primeira instância, confira-se o seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido (fls. 2274/2275):

Quanto à glosa dos encargos sobre o Refis, os argumentos são igualmente inócuos. A glosa foi fundamentada por ter a impugnante desrespeitado o regime de competência, fato por ela mesma admitido. O registro de que no montante parcelado encontram-se valores não dedutíveis é simplesmente um registro. Não foi este o motivo da glosa, mas sim, repita-se, a não observância do regime de competência.

E também este fato é incontroverso, visto que a própria interessada admite que procedeu à contabilização de encargos incidentes sobre seus débitos tributários fora do regime de competência, conforme fls. 2297/2298 do recurso voluntário, trecho anteriormente transcrito no relatório que antecede a este voto.

O litígio reside, então, nos efeitos tributários que devem ser atribuídos a essa inobservância do regime de competência. A Autoridade Lançadora se escora no art. 344 do RIR/99, que estabelece o regime de competência para a dedutibilidade de tributos e contribuições. A Autoridade Julgadora em primeira instância lembra os princípios contábeis aplicáveis e, no que toca ao art. 273 do RIR/99, sustenta haver ocorrido a redução do lucro real do período, com o que mantém o lançamento. Por outro lado, a recorrente insiste em que o mesmo art. 273 do RIR/99 lhe seria favorável, posto que nenhum prejuízo teria sido trazido ao Erário.

Para clareza, eis o teor do discutido art. 273 do RIR/99:

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no §2º do art. 247(Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §6º).

§2º O disposto no parágrafo anterior e no §2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão

quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

A base legal para o dispositivo acima transcrito se encontra no vetusto Decreto-Lei nº 1.598/1977, complementado pelo quase tão antigo Decreto-Lei nº 1.967/1982. Observe-se que o *caput* do artigo deixa claro que se cuida do “lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa”. Nada fala sobre a redução de prejuízo fiscal, sem a exigência de imposto e consectários legais. À época em que promulgados tais dispositivos, vigorava a redação original¹ do art. 9º do Decreto nº 70.235/1971, e muito se discutia acerca de qual seria o instrumento adequado para promover, de ofício, a redução de prejuízo fiscal apurado pelo contribuinte. Essa situação somente veio a ser pacificada com o advento da Medida Provisória nº 367/1993, que deu nova redação² ao referido art. 9º. De lá para cá, outras modificações legislativas alteraram o art. 9º, mas sempre deixando claro que o auto de infração é o instrumento para a redução de prejuízos fiscais.

Retomando a discussão acerca do art. 273 do RIR/99, tenho por certo que sua redação tinha por objetivo orientar o fisco quanto à forma correta de constituir créditos tributários, na constatação da inobservância do regime de competência. O que se buscava (e se busca até hoje) é exigir do contribuinte o exato valor devido, nem mais, nem menos. O inciso I se refere à situação comumente encontrada quando se antecipa uma despesa ou se posterga uma receita. O efeito tributário é que, no primeiro ano, o contribuinte paga menos imposto. No entanto, no segundo ano (i. e., no correto período de competência da despesa antecipada ou naquele em que reconhecida a receita postergada), o contribuinte paga mais imposto. A exigência, então, deve ser pelo valor líquido. O inciso II se refere à situação em que o Fisco efetua o lançamento antes do correto período de competência da despesa antecipada ou antes do reconhecimento da receita postergada. Não há, nessa hipótese, efeito líquido a ser considerado, mas tão somente a redução do lucro real naquele período em que constatada a inobservância do regime de competência. O lançamento é, então, pelo valor integral do imposto indevidamente pago a menor. Tal é, a meu ver, a inteligência da norma: buscar o valor do tributo efetivamente devido. A maior prova disso é que não resulta lançamento (como regra) quando a inobservância do regime de competência é pela antecipação de receita, ou postergação de despesa. Nesses casos (salvo raras exceções, a serem comprovadas caso a caso), o contribuinte antecipa o pagamento de imposto que seria devido em período posterior, descabendo cogitar de lançamento tributário.

Considero que o mesmo raciocínio pode e deve ser aplicado na situação sob análise, de redução de prejuízos fiscais.

O contribuinte faz acostar aos autos cópia de seu Livro de Apuração do Lucro Real. De especial interesse, às fls. 599/560, a transcrição de sucessivos prejuízos fiscais apurados nos anos calendário 2000 a 2007. Em que pese causar espécie o fato de uma empresa

¹ Decreto nº 70.235/1972:

Art. 9º A exigência do crédito tributário será formalizada em auto de infração ou notificação de lançamento, distinto para cada tributo. (redação original)

² Decreto nº 70.235/1972:

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada tributo, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Medida Provisória nº 367, de 1993)

deficitária em tantos anos consecutivos ainda continuar em operação, isso em nada afeta a discussão que aqui se trava.

No caso concreto, a inobservância do regime de competência em litígio consiste na apropriação *a posteriori* de encargos de juros sobre financiamento de débitos tributários. Em outras palavras, postergação de despesas.

A primeira constatação a ser feita é de que, caso o contribuinte houvesse apurado lucros sucessivos, esta discussão provavelmente não estaria ocorrendo. Conforme anteriormente visto, no caso de lucro real positivo em todos os anos, a postergação de despesa não consiste em fundamento para a exigência de tributo, visto que o contribuinte teria pago imposto a maior no ano em que deixou de apropriar a despesa, e, por consequência, teria pago imposto a menor no ano em que a apropriou. Inexistiria, assim, valor líquido a lançar.

A segunda constatação é de que, caso o contribuinte houvesse apropriado a despesa em período anterior (o período correto, segundo o regime de competência), o efeito seria um prejuízo fiscal maior naquele período. No período sob exame, ao não computar a despesa (já computada anteriormente), seu prejuízo fiscal seria reduzido. No entanto, a soma dos dois prejuízos fiscais seria exatamente a mesma que temos na situação real. E, desde que não há limitação temporal para a compensação de prejuízos fiscais, o contribuinte não se beneficiou de qualquer forma, nem causou prejuízo algum ao Fisco. O efeito tributário é nulo.

Com essas considerações, concluo que, na situação sob análise, a inobservância do regime de competência não pode fundamentar o lançamento para redução de prejuízos fiscais.

Faço questão de ressaltar quatro pontos:

(i) a inexistência de litígio quanto ao valor da despesa glosada.

(ii) o fato de que, ainda que se pudesse concluir em sentido contrário ao aqui exposto, por certo que uma parte dos encargos seria da competência de 2007 (o índice de correção aplicado, não questionado pelo Fisco, correspondeu ao período de 31/12/1999 a 31/12/2007). No entanto, diante do critério adotado para o lançamento, tal parcela não restou segregada.

(iii) Os encargos glosados consistem em juros moratórios (a TJLP é taxa de juros) incidentes sobre o parcelamento de débitos tributários. O Fisco menciona a existência, no total do débito parcelado, de valores que seriam indedutíveis (por exemplo, imposto de renda retido de terceiros, contribuições dos empregados para o INSS e multas de ofício, vide fl. 18). Sendo o principal indedutível, também o seriam os encargos (juros) sobre eles incidentes. No entanto, esse ponto não consistiu em fundamento para o lançamento, tanto é que o Fisco não se deu ao trabalho de buscar discriminar os valores para os quais haveria mais de um fundamento para a glosa. Vide, no mesmo sentido, o excerto do voto condutor do acórdão recorrido anteriormente transcrito.

(iv) Mesmo diante de todas as considerações anteriores, entendo que seria possível cogitar do lançamento, caso ficasse demonstrado que o procedimento da contribuinte, ao contabilizar em 2007 despesas de anos anteriores, tivesse por finalidade registrar despesas de períodos já decaídos, para os quais não mais fosse possível a retificação de sua declaração

de rendimentos. Mas não foi essa a linha do lançamento, descabendo também qualquer consideração nesse sentido.

Em conclusão, quanto a este item, voto pelo provimento do recurso voluntário, para afastar a glosa de R\$ 11.316.255,08 no ano-calendário 2007, correspondente a Encargos sobre REFIS.

→ Encargos sobre Débitos Tributários

Neste ponto do voto, serão analisadas as glosas de R\$ 9.675.258,35 no ano-calendário 2007 e de R\$ 15.730.643,45 no ano-calendário 2008, valores estes incluídos no item 002 do auto de infração (fl. 3) e descritos no item 3.1(b) do Termo de Verificação Fiscal (fls. 18/19). As despesas glosadas foram registradas a débito da conta 314.080.00090.

Neste item, o Fisco adotou duplo fundamento para a glosa: a presença, entre as despesas glosadas, de valores indedutíveis e, ainda, a inobservância do regime de competência. Nesse sentido, a descrição do Termo de Verificação Fiscal (fl. 18) não deixa dúvidas:

[...] glosa das despesas efetuadas pelo contribuinte por conter valores não dedutíveis, tais como contribuições do empregados para o INSS, imposto de renda retido de terceiros, as multas de ofício, parcelamento do REFIS, bem como a inobservância ao regime de competência. [...]

Mais uma vez, importante ressaltar: não foram questionados os valores em si, mas tão somente sua dedutibilidade, pelos fundamentos expostos.

Para o ano-calendário 2007, a tabela VII (fl. 19) discrimina:

- (i) as rubricas que foram examinadas pelo Fisco, a saber, INSS Empregador; INSS Empregado; Cofins; e PIS;
- (ii) Os totais da despesa apropriada ao resultado, em cada rubrica, para os quais o Fisco buscava comprovação e esclarecimentos; e
- (iii) as parcelas que, no entender do Fisco, atendiam aos requisitos de dedutibilidade e foram, portanto, acatadas e não integraram a glosa.

O cotejo dessa tabela com o livro Razão (fl. 159) demonstra que as quatro rubricas examinadas compunham a totalidade das despesas registradas na conta 314.080.00090.

Ademais, de se observar que, para as rubricas intituladas INSS Empregador, Cofins e PIS, o Fisco acatou como dedutíveis as parcelas da correção correspondente ao ano-calendário 2007. Isso pode ser confirmado pelo exame das planilhas às fls. 163, 168 e 171. Com isso, entende-se que o Fisco considerou, para estas rubricas, apenas a inobservância do regime de competência como óbice à dedutibilidade das despesas. A situação se torna idêntica, então, àquela analisada no item anterior (Encargos sobre Refis), e a conclusão não poderia ser diferente.

Para a rubrica intitulada INSS Empregado, o Fisco não considerou qualquer parcela dedutível. Com isso, entende-se que, além da inobservância do regime de competência (fundamento já afastado), também estava presente aqui a indedutibilidade da obrigação sobre a qual incidiu a correção glosada. Em outras palavras: o débito de INSS retido do empregado não é débito próprio, e decorre da obrigação legal de recolher aos cofres públicos valores retidos de terceiros. A despesa em si não é dedutível, pois não é a pessoa jurídica obrigada à retenção e ao recolhimento que suporta o ônus. Na verdade, nem mesmo pode ser considerada despesa, visto que não transita pelo resultado. Considerando-se que o acessório segue o principal, os juros moratórios devidos pelo atraso no pagamento são igualmente indedutíveis.

Nessa linha de raciocínio, a glosa se revela pertinente, quanto a esta rubrica. Ressalto, ainda, que não procedem os argumentos da interessada sobre a falta de individualização das glosas. Neste caso resta evidenciado que foi glosado o total de R\$ 693.960,89 registrados a débito da conta 314.080.00090 (fl. 159), cuja composição detalhada consta do demonstrativo de fls. 164/165. Embora um fundamento para a glosa tenha sido afastado (a inobservância do regime de competência), persiste o outro, qual seja, a indedutibilidade da obrigação em atraso, que deu causa aos acréscimos moratórios ora glosados, o acessório seguindo o principal.

Em conclusão, para o ano-calendário 2007, neste item da autuação, a glosa de encargos sobre débitos tributários deve ser reduzida de R\$ 9.675.258,35 para R\$ 693.960,89.

Idêntico critério deve ser adotado para ano-calendário 2008, em que temos a tabela VIII (fl. 19) e o livro Razão (fls. 173/175), além dos demonstrativos de fls. 176/217. Aquelas rubricas para as quais o Fisco aceitou como dedutível a correção do ano-calendário 2008 devem ser integralmente aceitas, visto que o outro fundamento (a inobservância do regime de competência) já foi afastado. Refiro-me às rubricas intituladas INSS Empregador, IRF Pro labore, Cofins, PIS e PCC Normal. As glosas das demais rubricas devem ser mantidas, visto que se referem, em todos os casos, a encargos moratórios incidentes sobre débitos indedutíveis. Neste caso, as rubricas são intituladas Salário Educação, IRF Terceiros, INSS Serviços, ISS s/ Serviços e Sal. Educação Parc.

Ainda no ano-calendário 2008, devem ser tratadas em separado as rubricas intituladas REFIS Faturamento (R\$ 3.831.138,26) e Corr Não Planilhada (R\$ 9.909.026,55)

A rubrica intitulada REFIS Faturamento é nada mais do que a mesma tratada no ano-calendário 2007, sendo que aqui são apropriados os encargos do ano-calendário 2008, até a data de sua exclusão do parcelamento, conforme planilha às fls. 214/215. Pelos mesmos fundamentos já esposados, sua dedutibilidade deve ser admitida.

A rubrica intitulada Corr Não Planilhada foi contabilizada a débito da conta 314.080.00090 em 30/12/2008, com o histórico “*val. ref. atualização encargos, juros e multas n/data*” (fl. 175). Não encontro qualquer planilha ou esclarecimento acerca desse débito, o que certamente motivou a glosa. Com a impugnação, encontro a planilha de fl. 1996, a qual considero insuficiente para esclarecer, muito menos comprovar, a origem e composição de tal valor, ao que se depreende seria o resultado algébrico de diferenças encontradas quanto aos juros apropriados sobre débitos tributários diversos. Diante da falta de esclarecimentos e comprovação quanto a este valor, a glosa deve ser mantida.

Em conclusão, para o ano-calendário 2008, neste item da autuação, a glosa de encargos sobre débitos tributários deve ser reduzida de R\$ 15.777.691,29 para R\$ 10.399.515,33.

→ Juros e Encargos sobre Financiamentos

Neste ponto do voto, serão analisadas as glosas de R\$ 583.405,33 no ano-calendário 2007 e de R\$ 503.757,75 no ano-calendário 2008, valores estes incluídos no item 002 do auto de infração (fl. 3) e descritos no item 3.1(c) do Termo de Verificação Fiscal (fls. 19/20).

O motivo da glosa foi a falta de comprovação dos valores lançados na contabilidade como empréstimos. Os encargos foram contabilizados na conta 314.080.00001, razão às fls. 627/669 (ano-calendário 2008). Ainda durante a fiscalização, o contribuinte apresentou as planilhas de fls. 218/234 (AC 2007) e 235/257 (AC 2008) e, certamente, documentação comprobatória que não foi acostada aos autos. O Fisco aceitou como comprovada somente uma parte dos valores debitados como despesas.

Com a impugnação, vieram novamente as planilhas anteriormente referidas, acompanhadas de vasta quantidade de comprovantes de pagamentos (fls. 1286/1988, para o ano-calendário 2007 e fls. 670/1285 para o ano-calendário 2008). Esses documentos foram analisados pelo Julgador em primeira instância, com o seguinte resultado (fls. 2276/2277):

Analisa-se, pois, os documentos acostados sob o título “Documentos Diversos – Outros – Documento 5”, de fls. 617 a 1.988.

De plano, reitere-se que o livro razão, por si só, não se presta como elemento probante como já assinalado. Igual conclusão para as planilhas apresentadas. Os cheques, por sua vez, podem comprovar, no máximo, que a impugnante os emitiu. No entanto não comprova a sua finalidade. De outra monta, assim como os demais documentos, são apresentados de forma esparsa, aleatória, sem qualquer indicação/esclarecimento. Podem ter sido destinados a pagamento de juros, do principal ou por qualquer outro motivo. Enfim, não se constituem em documentos hábeis e, por consequência, não podem ser aceitos.

Também os examinei, e cheguei a idêntica conclusão. A profusão de documentos apresentados não guarda qualquer ordem ou relação com a planilha do mês correspondente, cujos valores supostamente comprovariam. Em muitos casos, trata-se de documento de emissão da própria interessada, destinado a seu controle administrativo (documento comumente conhecido como “*cópia de cheque*”), cujo valor probante, para estes fins, é reduzido, sem outro documento que o corrobore. Em outros casos, o documento comprova o pagamento feito em instituição bancária, mas não é possível relacionar seu valor à linha da planilha, nem separar o que teria sido pagamento de principal ou de juros.

Em se tratando de despesas, é ônus da interessada comprovar a existência e dedutibilidade dos valores escriturados a reduzir o resultado tributável. Desde que a interessada não logrou comprovar parte das despesas que escriturou, correta a glosa.

Em conclusão, quanto a este item, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente as glosas de R\$ 583.405,33 no ano-calendário 2007 e de

R\$ 503.757,75 no ano-calendário 2008, correspondentes a Juros e Encargos sobre Financiamentos.

→ Juros e Encargos sobre Impostos

Neste ponto do voto, serão analisadas as glosas de R\$ 139.267,86 no ano-calendário 2007 e de R\$ 116.671,70 no ano-calendário 2008, valores estes incluídos no item 002 do auto de infração (fl. 3) e descritos no item 3.1(d) do Termo de Verificação Fiscal (fls. 20/22).

Também aqui, o motivo da glosa foi a falta de comprovação dos valores lançados na contabilidade. Os encargos foram contabilizados na conta 314.080.00010. Constan também dos autos os documentos de fls. 258/441. Ao que se pode depreender, trata-se dos documentos apresentados à guisa de comprovação parcial das despesas contabilizadas, e que foram aceitos pelo Fisco e especificados nas tabelas XI e XII (fls. 21/22 do Termo de Verificação Fiscal). Como se vê, a situação é bastante semelhante ao item anterior.

Com a impugnação, vieram ao autos as planilhas e demais documentos de fls. 1989/2208. Esses documentos foram analisados pelo Julgador em primeira instância, com o seguinte resultado (fl. 2277):

Quanto à glosa das despesas relativas a encargos sobre débitos tributários, a impugnante entende que a apresentação do livro razão seria suficiente. Reitere-se novamente a mesma conclusão anteriormente exposta. A impugnante transfere ao fisco a obrigação de comprovar, mediante consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal, a veracidade dos valores registrados como dedutíveis. Ora, esta pretensão revela-se inteiramente equivocada. A obrigação de manter em boa ordem os documentos comprobatórios é do contribuinte. Afirmar ainda que os extratos da PGFN, de fls. tais a tais (Documentos Diversos – Outros – Documento 6), comprovam os encargos sobre débitos tributários por ela contabilizados como despesas dedutíveis.

Tal documento indica que a impugnante tem débitos na Procuradoria Geral da Fazenda Nacional referente ao PIS, COFINS, FINSOCIAL, IRPJ – FONTE, IRRF, MULTA POR ATRASO DCTF, MULTAS ISOLADAS, GFIP, que se reportam aos períodos de apuração dos anos de 1997 a 2008.

A fiscalização, por sua vez, assinala que a impugnante apresentou alguns documentos incluindo despesas não dedutíveis, tais como parcelamentos de Auto de Infração de ICMS, contribuições dos empregados para o INSS, IRRF de terceiros, multas de infração, parcelamento de Auto de Infração da Secretaria de Infra Estrutura e valores correspondente a outros períodos de competência. Complementa que os valores devidamente comprovados foram aceitos conforme indicados nas tabelas XI e XII.

Assim, o documento apresentado serve para demonstrar o acerto da glosa, seja porque são de períodos de apuração distintos dos períodos sob exame, seja porque são realmente indedutíveis, ou ainda, por não terem sido objeto da glosa.

Também aqui examinei os documentos apresentados. Não se consegue estabelecer relação entre os documentos, extratos e planilhas com os valores contabilizados. A desorganização é patente.

Em se tratando de despesas, é ônus da interessada comprovar a existência e dedutibilidade dos valores escriturados a reduzir o resultado tributável. Desde que a interessada não logrou comprovar parte das despesas que escriturou, correta a glosa.

Em conclusão, quanto a este item, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente as glosas de R\$ 139.267,86 no ano-calendário 2007 e de R\$ 116.671,70 no ano-calendário 2008, correspondentes a Juros e Encargos sobre Impostos.

Todo o exposto neste voto, com relação ao IRPJ, se aplica integralmente à CSLL.

Ao final, resta resumir o quanto exposto.

Voto no sentido de:

- (i) rejeitar as preliminares de nulidade dos lançamentos e da decisão de primeira instância; e
- (ii) no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar integralmente a infração 001 e reduzir a matéria tributável da infração 002 para R\$ 1.416.634,08 no ano-calendário 2007 e para R\$ 11.019.944,78 no ano-calendário 2008.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha