



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

Processo n° 10830.726100/2013-73
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1301-003.220 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2018
Matéria IRPJ - GLOSA DE DESPESAS
Recorrentes AMBEV BRASIL BEBIDAS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

DESPESA. GLOSA POR AMOSTRAGEM. INVALIDADE DO CRITÉRIO.

É inválida a glosa de despesa por amostragem, presumindo que o mesmo resultado percentual encontrado na amostra se repita para todo o período.

DESPESA DE FRETE E CARRETO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO FISCAL. GLOSA. CABIMENTO.

É cabível a glosa de despesas de frete e carreto, quando o contribuinte, apesar de intimado, deixa de apresentar o documento fiscal previsto para esse tipo de prestação de serviço.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em (i) dar provimento parcial ao recurso de ofício, restabelecendo a exigência de IRPJ em R\$ 146.414,20 (valor principal); e (ii) dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a glosa da despesa de frete e carreto em R\$ 180.777,87.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Carlos Augusto Daniel Neto. Ausência justificada da Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por **AMBEV BRASIL BEBIDAS S.A.**, pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 15-35.295, da 1ª Turma da DRJ - Salvador, que deu provimento parcial à impugnação apresentada pela recorrente.

A Fiscalização apurou as seguintes infrações relativamente ao IRPJ e à CSLL: dedução de despesas não comprovadas, no ano base 2008; e falta de recolhimento de estimativa mensal em 2009, o que deu ensejo à aplicação de multa isolada. Além dessas infrações, apurou em relação ao IRPJ a insuficiência de recolhimento no ano base 2009.

O lançamento foi impugnado, fazendo com que os autos subissem à DRJ - Salvador, que deu à impugnação provimento parcial, em acórdão assim redigido:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos e no uso da competência atribuída pelo artigo 25, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal - PAF):

*Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em julgar procedente em parte a impugnação apresentada para afastar a preliminar de nulidade, o pedido de perícia e de diligência e no mérito, para manter integralmente os lançamentos das multas isoladas por não recolhimento da estimativa mensal do IRPJ de valor original de R\$ 123.106,21 e da CSLL de valor original de R\$ 44.318,24, no **IRPJ**, manter o valor original de R\$ 2.396.350,90, e exonerar o valor original de R\$ 11.612.952,80; e na CSLL, manter o valor original de R\$ 862.686,33, e exonerar o valor original de R\$ 4.136.507,13, juntamente com os acréscimos legais correspondentes, nos termos do relatório e voto que integram este julgado.*

Quanto ao crédito exonerado, submeta-se a apreciação do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, de acordo com o art. 34 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF) e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, por força de recurso necessário. (fl. 2.898)

Não resignada, a AMBEV interpôs recurso. Relativamente às glosas de despesas de frete e carreto, que remanesceu depois da decisão da DRJ, a recorrente alegou ter trazido, com o recurso, documentação suficiente para comprovar a existência das despesas. Parte delas seria comprovada por notas fiscais e conhecimentos de transporte rodoviário de cargas (R\$ 3.156.996,99); a outra parte, por comprovantes bancários de pagamentos (R\$ 4.606.608,40); e a última, mediante extratos bancários (R\$ 2.546.912,63).

Quanto à multa isolada, pela falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL, afirmou ter feito denúncia espontânea.

Depois de interposto o recurso, a recorrente comunicou a adesão ao parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009 (reaberto mais tarde pela Lei nº 12.996/2014), no qual foram incluídas as multas isoladas. Assim, como a própria recorrente admite, houve parcial desistência do recurso.

Vindo os autos a julgamento, esta Turma, na Resolução nº 1301-000.393 (fls. 3.407 a 3.423), determinou a realização de diligência, a fim de que fosse juntada a DIPJ retificadora, do ano base de 2009, que conste como definitiva nos sistemas da Receita Federal, relacionada ao **CNPJ nº 73.626.293/0001-90 (Fratelli Vita Bebidas S.A.)**. Pedia a resolução também que fosse juntado documento que indicasse a data da entrega daquela DIPJ.

Atendida a diligência, a recorrente foi intimada e se manifestou às fl. 3.570 e 3.571.

Frise-se, por fim, que os autos vieram ao CARF impulsionados não apenas pela recurso voluntário, mas também pela necessidade de reexame da parte da decisão a DRJ que excluiu parcela do crédito tributário

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator

Recurso de ofício

O art. 1º da Portaria MF nº 63/2017 fixa em R\$ 2.500.000,00 o valor de exoneração de crédito tributário a partir do qual o reexame, pelo CARF, da decisão da DRJ é obrigatório. No caso, o valor exonerado de IRPJ foi de R\$ 11.612.952,80 e o de CSLL R\$ 4.136.507,13, superando em muito o limite de alçada. Portanto, é de ser admitido o recurso de ofício.

A DRJ - SDR deu parcial provimento à impugnação, excluindo parte do crédito tributário relativo à glosa de despesas de frete e carreto. Para tanto, adotou os seguintes fundamentos:

Quanto às glosas relativas às despesas com fretes e carretos no montante de R\$ 55.546.594,02 (ano-calendário de 2008), a Requerente alega que a Fiscalização não poderia ter utilizado critério de amostragem, calculando percentual mensal de despesas consideradas não comprovadas por documentação hábil e idônea sobre a amostra e, depois, aplicando tal percentual sobre todo quantitativo das despesas mensais, visto que isto contrariaria a legislação pátria, mais especificamente ao art. 142, do CTN, já que a autoridade fiscal deveria ter levado em conta despesa a despesa até exaurir a análise de todas as despesas com fretes e carretos escrituradas na contabilidade da Requerente, ou seja, não deveria ter apurado os referidos percentuais levando em conta, somente, as despesas presentes nas amostras mensais.

Concordo com tal entendimento já que ao aplicar tal metodologia a autoridade fiscal expandiu artificialmente a abrangência da amostra utilizada na apuração, como se os percentuais mensais da amostra valessem para toda gama de despesas com fretes e carretos escrituradas na contabilidade da Contribuinte.

Entretanto, não há como negar que é válido manter a glosa das despesas que restarem não comprovadas dentro da amostra definida pela autoridade fiscal já que com relação a esta, a autoridade fiscal utilizou critério compatível com o que determina o art 142 do CTN.

A DRJ também restabeleceu algumas despesas cuja existência foi comprovada mediante documentos vindos aos autos com a impugnação.

A decisão é correta.

A autoridade lançadora inferiu que, se em determinado período do ano de 2008, as despesas não comprovadas de frete e carreto atingiram o percentual de 60%, a mesma situação seria reproduzida em todo o ano base. Assim, firmado nessa suposição, glosou 60% das despesas de frete e carreto do ano base 2008.

Ao estender, de forma linear, para todo o ano o resultado apurado na amostra selecionada, a Fiscalização lançou tributo com fulcro em presunção não prevista, nem autorizada em lei. Aliás, o procedimento adotado mal se enquadra como presunção comum, dada a ausência de vínculo entre o fato conhecido e o fato presumido.

Igualmente correta é a decisão que restabelece a despesa de frete e carreto, comprovada mediante apresentação dos documentos fiscais que a legislação prevê como aptos a fazer prova dessa despesa.

A decisão é aplicável tanto ao IRPJ, quanto à CSLL, tendo em vista a identidade da base fática.

A segunda infração se refere à insuficiência de recolhimento de IRPJ do ano base 2009. Assim decidiu a DRJ:

A autoridade fiscal apurou e lançou diferença de IRPJ do ano-calendário de 2009 de valor original de R\$ 146.655,20 (R\$ 6.276.550,54 - R\$ 6.129.895,34), entre o valor informado na DIPJ daquele ano-calendário e o valor recolhido ao erário federal.

A Requerente afirma que transmitiu, muito antes do início da ação fiscal em epígrafe (11/10/2011 - fls. 110 a 112), ou seja, em 22/12/2010 (fl. 2698), DIPJ retificadora relativa àquele ano-calendário na qual informou "IRPJ a pagar" no valor original de R\$ 4.680.379,51.

Em suma, a Requerente afirma que não possui saldo a pagar do IRPJ do ano-calendário de 2009.

Observando o recibo de entrega da DIPJ daquele ano-calendário (fl. 2698), conclui-se que ocorreu a tal retificação.

De acordo com a consulta, de fl. 2853, ao sistema DIPJ administrado pela RFB, conclui-se que não houve mais retificações da referida DIPJ por parte da Requerente.

Sendo assim, acato esta alegação da Contribuinte e exonero a parcela do lançamento do IRPJ do ano-calendário de 2009 no valor original de R\$ 146.655,20. (fl. 2.907)

Aqui o lançamento deve ser restabelecido parcialmente.

Para entender o problema, é preciso ter em mente que a infração que motivou o lançamento foi cometida por Fratelli Vita Bebidas S.A., da qual a recorrente é sucessora em face de posterior incorporação.

A leitura do TVF deixa clara essa circunstância:

111. A empresa incorporada **Fratelli Vita Bebidas Ltda**, CNPJ 73.636.393/0001-90, entregou sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais - **DIPJ/exercício 2010/ano calendário 2009**, em 22/12/2010, tendo como Número da Declaração 0001431260 (Declaração Retificadora);

112. Por esta DIPJ, tem se demonstrado que a empresa optou pelo regime de apuração o Lucro Real anual, para apurar e recolher o Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

(...)

116. No mesmo caminho, extraindo dos dados constantes da Planilha PLA1 - IRPJ ESTIMATIVAS AC 2009, no ajuste anual (mês dezembro) **foi apurado um Imposto de Renda Pessoa Jurídica de R\$ 6.276.550,54** (seis milhões, duzentos e setenta e seis mil, quinhentos e cinqüenta reais e cinqüenta e quatro centavos). Conforme constante nos sistemas da Receita Federal - RFB, **foi recolhido um valor de R\$ 6.129.895,34** (seis milhões, cento e vinte e nove mil, oitocentos e noventa e cinco reais e trinta e quatro centavos), **faltando adimplir a diferença de R\$ 146.655,20** (cento e quarenta e seis mil, seiscentos e cinqüenta e cinco reais e vinte centavos), **valor este que será lançado de Ofício** neste procedimento fiscal; (g.n.) (fls. 63 e 64)

Fica claro que o crédito objeto do lançamento se vincula a fato tributário da **Fratelli Vita**, sendo que a responsabilidade foi transferida à recorrente por força do ato jurídico de incorporação.

Não obstante, a DRJ tomou como valor devido o constante da declaração da recorrente (fl. 2.712), número **1524431** (fl. 2.853), quando deveria ter examinado a declaração

da Fratelli Vita Bebidas S.A., número **1431260** (fl. 3.559), apresentada também pela Ambev, mas na condição de sucessora.

É verdade que tal declaração só veio aos autos com a diligência determinada na Resolução nº 1301-000.393, graças ao tirocínio do Conselheiro Flávio Franco Correa, então relator do processo. Na DIPJ nº **1431260** (fl. 3.559), que retrata a situação da Fratelli Vita em 2009, o valor do imposto devido é de R\$ 6.276.309,54 (fl. 3.445).

Para que não paire nenhuma dúvida, é importante confrontar os extratos de fls. 2.853 e 3.559. O primeiro traz as declarações da **Ambev Brasil Bebidas S.A., CNPJ básico 73.082.158**. O outro, as declarações da **Fratelli Vita Bebidas S.A., CNPJ básico 73.626.293**.

Em suma, se o valor declarado como devido é de R\$ 6.276.309,54 e o valor já recolhido R\$ 6.129.895,34, o crédito tributário a ser exigido é a diferença, ou seja, R\$ 146.414,20.

Portanto, neste ponto, o recurso de ofício deve ser provido, para restabelecer o crédito tributário de IRPJ, do ano base 2009, ao valor de R\$ 146.414,20, com o acréscimo proporcional de juros e multa.

Recurso voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

A recorrente se insurgiu contra a decisão da DRJ, na parte em que, por falta de comprovação, a glosa de despesas de frete e carreto foi mantida. Com o propósito de fazer prova dessas despesas, a recorrente apresentou conhecimentos de transporte rodoviário de carga, comprovantes de pagamento e extratos bancários.

Antes de examinar qualquer documento, convém deixar assentada uma premissa: o que prova, para fins tributários, uma despesa com serviço de transporte rodoviário de carga é o documento fiscal denominado **conhecimento de transporte rodoviário de carga - CTRC**, assim como o que prova o custo de aquisição de mercadorias para a revenda ou de insumos para a produção é a respectiva nota fiscal.

Para a prova de despesas ou custos, o documento fiscal próprio (NF ou CTRC) é indispensável, salvo situações excepcionais, em que acontecimentos imprevisíveis e inevitáveis (tais como, inundações, terremotos etc) destroem documentos e livros, exigindo a reconstituição da escrita. No caso em tela, não há notícia de qualquer situação dessa natureza.

Além disso, documentos como extratos bancários e comprovantes de pagamento revelam apenas a movimentação de recursos financeiros, sem evidenciar o negócio jurídico do qual tais recursos se originam. Portanto, a princípio, não servem de prova para respaldar a dedução de uma despesa. Ademais, quando uma empresa adquire produtos ou serviços, sem exigir o competente documento fiscal, ela abre caminho à sonegação de tributos. Dessa forma, a aceitação de tais documentos como prova de despesas dedutíveis deve ser tratada com cautela, e só admitida em situações excepcionais.

No mais, entre o início da ação fiscal e a data da apresentação do recurso voluntário, transcorreu tempo suficiente para que fossem localizados os documentos fiscais, ou para que fossem obtidas cópias com os respectivos prestadores de serviços.

Por essas razões, fica descartado como prova das despesas de frete qualquer documento que não seja aquele previsto pela legislação tributária. Portanto, a análise das provas apresentadas com o recurso voluntário fica restrita aos conhecimentos de transporte e notas fiscais de prestação de serviços.

Examinando os documentos de fls. 3.079 a 3.141, constata-se que a maioria deles não prova a existência, nem a regularidade das despesas glosadas pela Fiscalização. A maior parte deles está ilegível, não servindo como prova de qualquer despesa. Outros se referem a operações não incluídas entre as despesas glosadas (considerando o quadro constante no voto condutor da decisão da DRJ), dando a impressão de que tais documentos já haviam sido apresentados antes à Fiscalização e aceitos como prova da despesa, por isso não figurando no quadro da DRJ.

Os documentos que podem ser admitidos como prova de despesas de frete, porque aparentemente válidos, do ponto de vista formal, e porque apresentam valores que coincidem com aqueles glosados pela autoridade lançadora, são os identificados no quadro abaixo:

DOCUMENTO FISCAL	
FOLHA	VALOR (R\$)
3093	48,24
3095	17.414,95
3096	109,98
3097	470,33
3098	70.536,32
3099	7.738,46
3100	2.002,04
3125	5.549,34
3128	4.979,63
3129	71.928,58
TOTAL	180.777,87

Portanto, a par dos valores já restabelecidos pela DRJ, deve ser restabelecido como despesa de frete e carreto o montante de R\$ 180.777,87. Por conseguinte, tal valor deve ser reduzido das bases de cálculos do IRPJ e da CSLL, relativamente à primeira infração, ou seja, despesas não comprovadas.

Por último, cumpre registrar que, acerca da multa isolada, o recurso perdeu o objeto, dada a expressa desistência da recorrente.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer os recursos de ofício e voluntário, para no mérito:

a) dar parcial provimento ao recurso de ofício, para reconhecer a procedência do lançamento do IRPJ relativamente à infração identificada como insuficiência de recolhimento, e assim fixar o valor do tributo em R\$ 146.414,20, o qual se faz acompanhar de multa de ofício e juros de mora; e

b) dar parcial provimento ao recurso voluntário, afastando a glosa da despesa de frete e carreto em R\$ 180.777,87, reduzindo assim as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior