



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

**Processo nº** 11065.000492/2009-41  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1102-001.127 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de junho de 2014  
**Matéria** IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRRJ  
**Recorrente** CALÇADOS BEBECE LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO:** Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004

LUCRO REAL. CUSTOS E DESPESAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. INOBSERVÂNCIA

Na apuração do Lucro Real deve ser observado o regime de competência para as receitas, custos e despesas. É indevida a contabilização de custos e despesas correspondentes a período de apuração tributado com base no Lucro Arbitrado em período de apuração cuja tributação dos resultados foi efetuada com base no Lucro Real.

CSLL. PIS E COFINS. LANÇAMENTOS DECORRENTES

Aplicam-se aos lançamentos da CSLL, do PIS e da COFINS a mesma solução dada ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente.

(assinado digitalmente)

João Carlos de Figueiredo Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: José Evande Carvalho Araújo, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto, Antonio Carlos Guidoni Filho e. João Otávio Oppermann Thomé.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão nº 10-35.757 (fls. 557/565) proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS (DRJ/POA), na sessão de 24 de novembro de 2011, que, por unanimidade, julgou procedente o lançamento levado a conhecimento da contribuinte em 12/03/2009.

Em suma, em 01/09/2008, a Contribuinte tomou ciência do início da fiscalização objeto do Mandado de Procedimento Fiscal nº 01069/2008 (fls. 03/04) para o ano-calendário de 2004. Após sucessivos pedidos de documentos e informações por parte o Fisco, e do protocolo de petições da empresa fiscalizada, em 12/03/2009, a Contribuinte foi intimada da lavratura de quatro autos de infração para a cobrança dos seguintes tributos:

|                        | <b>IRPJ</b><br><b>Fls. 393/397</b> | <b>CSLL</b><br><b>Fls. 398/402</b> | <b>COFINS</b><br><b>Fl. 405/409</b> | <b>PIS</b><br><b>Fl. 410/414</b> |
|------------------------|------------------------------------|------------------------------------|-------------------------------------|----------------------------------|
| Tributo                | R\$ 143.663,39                     | R\$ 51.718,82                      | R\$ 60.064,99                       | R\$ 13.040,42                    |
| Multa                  | R\$ 107.747,57                     | R\$ 38.789,12                      | R\$ 40.183,47                       | R\$ 8.724,04                     |
| Juros - até 27/02/2009 | R\$ 96.110,80                      | R\$ 34.599,89                      | R\$ 45.048,74                       | R\$ 9.780,31                     |
| Total                  | R\$ 347.521,76                     | R\$ 125.107,83                     | R\$ 145.297,20                      | R\$ 31.544,77                    |
| <b>Total</b>           | <b>RS 649.471,56</b>               |                                    |                                     |                                  |

Entendeu o Sr. Auditor-Fiscal que a empresa contabilizou erroneamente R\$ 820.933,67 de despesas do 4º Trimestre de 2003 e do 2º Trimestre de 2004 durante as competências de janeiro a março de 2004. No que tange aos créditos utilizados para apuração do PIS e da COFINS, semelhante equívoco foi constatado, mas no montante de R\$ 790.328,86.

Consta no ato administrativo, também, a informação que a fiscalizada apurou o lucro do ano-calendário de 2004 sob dois regimes: lucro real no 1º trimestre e arbitramento nos demais trimestres do ano.

A Contribuinte, às fls. 422/459, impugnou os autos, juntando os documentos de fls. 460/552. Em suma, alegou que o MPF não foi concluído no prazo inicialmente estabelecido e, no mérito, que “os documentos referidos no relatório ao auto de infração, isto é, as notas fiscais, não restaram desclassificadas; logo, as mesmas encontram-se revestidas das qualidades de idoneidade e habilidade para fundamentar as despesas e custos incorridos na apuração do resultado do período”(fls. 436).

Defendeu que a taxa SELIC não pode ser aplicada “para corrigir a multa de ofício, o que é vedado pelo art. 61 da Lei nº 9430/90.”(fls. 450).

Por fim, requereu fosse “*apreciada, sob o enfoque do pré-questionamento, a negativa de vigência do art. 273, do Decreto nº 3.000/99, bem como o art. 2º, da Lei nº 9784/99*”(fls. 458).

A 1ª Turma da DRJ/POA, por unanimidade, considerou o lançamento procedente. O voto de nº 10-35.757, proferido na sessão de 24 de novembro de 2011, assim foi ementado:

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

Ano-calendário: 2004

**LUCRO REAL. CUSTOS E DESPESAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. INOBSERVÂNCIA**

Na apuração do Lucro Real deve ser observado o regime de competência para as receitas, custos e despesas. É indevida a contabilização de custos e despesas correspondentes a período de apuração tributado com base no Lucro Arbitrado em período de apuração cuja tributação dos resultados foi efetuada com base no Lucro Real.

**LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO**

A multa de lançamento de ofício é aquela prevista no inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no percentual de 75%.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2004

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRAZO PARA A REALIZAÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL**

O MPF é um ato de controle interno da administração tributária, de caráter gerencial e utilizado para a determinação da realização do procedimento fiscal relativo aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. A extrapolação do prazo para a realização do procedimento fiscal diz respeito apenas à administração tributária e não tem o poder de contaminar todo o procedimento, que é regido pelo Código Tributário Nacional e pelo Decreto nº 70.235, de 1972.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2004

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA NÃO FORMULADA NO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE PRONUNCIAMENTO PELA DRJ**

A exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, não formulada no auto de infração, não instaura o litígio necessário para apreciação pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal.

**CSLL. PIS E COFINS. LANÇAMENTOS DECORRENTES**

Aplica-se aos lançamentos da CSLL, do PIS e da COFINS a mesma solução dada ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Os fundamentos da decisão proferida pela 1ª Turma da DRJ/POA podem se assim resumidos:

**MPF E PRAZO PARA A REALIZAÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL**

*“Desta maneira, a extrapolação do prazo para a realização do procedimento de fiscalização previsto no MPF não impede que o Auditor-Fiscal efetue o lançamento do crédito tributário, pois sua atividade é vinculada. Como se disse, o MPF é um ato de controle interno da administração tributária, de caráter gerencial, utilizado para determinar a realização do procedimento fiscal relativos aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. Qualquer irregularidade na sua expedição diz respeito apenas à administração tributária e não tem o poder de*

*contaminar todo o procedimento, que é regido pelo Código Tributário Nacional e pelo Decreto nº 70.235, de 1972” (fls. 562).*

#### LUCRO REAL. CUSTOS E DESPESAS. REGIME DE COMPETÊNCIA.

*“No ano-calendário de 2004 o contribuinte optou por tributar o seu lucro pela sistemática do Lucro Real no primeiro trimestre e nos demais trimestres optou pelo auto arbitramento. No mês de janeiro de 2004 o contribuinte escriturou notas fiscais correspondente à publicidade e serviços de modelagem correspondente a serviços executados no mês de dezembro de 2003. No mês de março escriturou notas fiscais de prestação de serviços de industrialização emitidas no mês de abril de 2004” (fls. 562);*

(...)

*“As notas fiscais apresentadas para comprovação das despesas (fls.478/552) foram todas emitidas fora do período de apuração correspondente ao primeiro trimestre de 2004 e não trazem a prova de que foram incorridos dentro do referido período” (fls. 563);*

(...)

*“A inobservância do regime de competência se constitui fundamento para o lançamento o imposto ou diferença do imposto quando resultar a redução indevida do lucro real d período de apuração (art. 273, II, do Regulamento do Imposto de Renda)” – fls. 563.*

#### MULTA DE OFÍCIO

*“A redação do art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430, de 1996, é clara: a multa aplicável nos lançamentos de ofício é de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, conforme se extrai da citada norma” (fls. 563).*

(...)

*“O percentual de 50%, prevista no inc. II do referido artigo, somente é aplicável, no caso da pessoa jurídica, quando esta, optando pela apuração anual, não efetua o pagamento das estimativas mensais, o que não é o caso dos autos em que a glosa das despesas implicou no recolhimento a menor do imposto.” (fls. 563).*

#### JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFICIO.

*“Os juros de mora estão sendo exigidos com fundamento no art. 61, §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, e foram calculados sobre os valores do imposto de renda e das contribuições lançados, ou seja, os juros foram calculados apenas sobre os valores dos tributos que constam nos respectivos autos de infração.*

*A matéria se encontra pacificada na esfera administrativa, conforme está consolidado na Súmula nº 4 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.” (fls. 564).*

A Contribuinte, objetivando ver reformado o acórdão nº 10-35.757, da 1ª

Turma da DRJ/POA, intimada em data de 20/12/2011 (fls. 571), interpôs Recurso Voluntário

em 17/01/2012 (fls. 573/594), sem documentos anexos, contrapondo-se, apenas, ao capítulo da decisão referente à dedutibilidade das despesas. Apesar de não inovar em relação aos fundamentos da defesa, merecem transcrições os seguintes trechos do recurso:

*“A querela reside na apropriação das despesas/custos correspondentes ao efetivo período a qual as mesmas competem, isto é, a despesa efetivamente incorrida deverá ser imputada ao período a qual corresponde.”* (fls. 577);

(...)

*“Demonstrado está que a decisão prolatada pela Delegacia Recorrida, ao não albergar os pontos discutidos na impugnação, quais sejam, a utilização simultânea de dois regimes de apuração e tributação de resultado, pelo lucro arbitrado ou pelo lucro real, bem como o aproveitamento de despesas sem observar o regime de competência das mesmas, não prosperam pelos fundamentos e precedentes anteriormente referidos.”* (fls. 593/594).

Por fim, requereu o provimento do recurso e a apreciação dos “pré-questionamentos especialmente manifestados no item 38 da Impugnação” (fls. 594).

É o suficiente para o relatório. Passo ao voto.

## Voto

Conselheiro João Carlos de Figueiredo Neto, Relator

### DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

Os pressupostos e requisitos de admissibilidade, determinados pelo Decreto 70.235/1972 e pelo Regimento Interno do CARF, do Recurso Voluntário, fazem-se presentes, pois:

- - Processos que tenham por objeto IRPJ e reflexos são da competência deste 1ª Seção;
- - A Contribuinte foi intimada em 20/12/2011 (fl. 571) e, tempestivamente, em 17/01/2012 (fl. 573), protocolou o recurso; e
- - A petição está assinada pelo sócio administrador com poderes para tanto – fls. 460, 476 e 594.

Desta feita, por presentes os pressupostos de admissibilidade determinados pelo Decreto 70.235/1972 e pelo Regimento Interno do CARF, do Recurso Voluntário tomo conhecimento.

No que tange ao Recurso de Ofício, este, corretamente, não foi interposto, haja vista que não houve exoneração de crédito.

### DO PONTO CONTROVERTIDO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2206-2 de 04/02/2004.

Autenticado digitalmente em 31/07/2014 por JOAO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO, Assinado digitalmente em

31/07/2014 por JOAO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por JOAO OTAVIO O

PPERMANN THOME

Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ultrapassado o juízo de admissibilidade, impõe-se determinar o ponto controvertido, a partir dos argumentos constantes no Recurso Voluntário e na fundamentação do Acórdão combatido. A única questão é: constam nos autos provas que as despesas glosadas pelo Sr. Auditor-Fiscal incorreram em período diverso daquele contabilizado? Vejamos.

## **LUCRO REAL. CUSTOS E DESPESAS. REGIME DE COMPETÊNCIA.**

Inicialmente, necessário se faz afastar as alegações feitas pela Contribuinte nas razões do Recurso Voluntário quanto ao objeto da autuação e do julgamento pela DRJ/POA.

Não se tratam de pontos controvertidos: i) a possibilidade de apurar o lucro no mesmo exercício com base no arbitramento e no lucro real, afinal, há previsão expressa para tanto (art. 531, inciso I, do RIR/99<sup>1</sup>); ii) a idoneidade das notas fiscais acostadas aos autos; e iii) a dedutibilidade das despesas.

A questão consiste em verificar se as despesas descritas em notas fiscais emitidas em dezembro de 2003 e em abril de 2004 incorreram no primeiro trimestre de 2004. Todavia, a Contribuinte não acostou provas aos autos, nem apresentou nenhum argumento para afastar os indícios listados pelo Sr. Auditor-Fiscal.

A Lei nº 6.404/76, em seu art. 187, § 1º, dispõe que as despesas devem ser computadas no período correspondente à receita que lhe é relacionada:

*Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:*

*(...)*

*§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:*

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e*
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.*

Sobre o tema, Edmar Oliveira Andrade Filho<sup>2</sup> leciona:

*“A lei societária prescreve que os registros contábeis de cifras qualificadas como custos, despesas, encargos, e perdas, devem ocorrer em função ou em conexão com as receitas e rendimentos, e, neste particular, consagra a adoção do princípio*

<sup>1</sup> Art. 531. Quando conhecida a receita bruta (art. 279 e parágrafo único) e desde que ocorridas as hipóteses do artigo anterior, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto correspondente com base no lucro arbitrado, observadas as seguintes regras (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, §§ 1º e 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - a apuração com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada, ainda, a tributação com base no lucro real relativa aos trimestres não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangidos por aquela modalidade de tributação;

*da correspondência (matching principle) que se inspira no fato de que os gastos qualificáveis como custo ou despesa visam à obtenção de receitas e estas visam a gerar recursos que irão financiar novos gastos e investimentos.”*

No caso dos autos, o Sr. Auditor-Fiscal e a DRJ/POA noticiam que a Contribuinte no ano-calendário de 2004 optou por tributar o seu lucro pela sistemática do Lucro Real no primeiro trimestre e nos demais trimestres optou pelo auto arbitramento. Contudo, no mês de janeiro de 2004, a Contribuinte escriturou notas fiscais correspondentes à publicidade e serviços de modelagem executados **no mês de dezembro de 2003** e no mês de março escriturou notas fiscais de prestação de serviços de industrialização **emitidas no mês de abril de 2004**.

É cediço que o só fato de a nota fiscal ter sido emitida antes ou depois do 1º trimestre de 2004 não impede que a despesa tenha sido relacionada ao resultado daquele período. Todavia, a Contribuinte não apresentou em momento algum argumento ou prova para afastar o lançamento feito com base em indícios.

Uma das prestadoras de serviço da autuada, a empresa Calçados Vicenza LTDA, informou que o serviço descrito na nota fiscal nº 15.762 foi prestado em dezembro de 2003. Ademais, quando a Contribuinte foi intimada para informar a data da prestação dos serviços (fls. 79/81), restou silente – Fls.82/86.

Malgrado o lançamento tenha sido feito com base em provas indiretas, isso não o torna ilegal. Sobre a prova indiciária no processo administrativo fiscal, José Eduardo Soares de Melo pontifica:

*“Entendo que muitas vezes é possível ter acesso à realidade de modo direto e definitivo, situação em que as provas não são consideradas provisórias. Inexistindo condição fática ou jurídica de serem refutadas, referidas provas serão tidas como verdadeiras. Tratando-se de provas indiciárias e presuntivas é que poderão ser reputadas como provisórias, em razão de inexistir segurança e certeza quanto à sua validade, **cabendo a demonstração em contrário**.<sup>3</sup>”*

Desta feita, como não houve impugnação específica dos fatos por parte da Contribuinte, a qual se manteve silente em relação ao período no qual incorreram as despesas glosadas, a autuação deve ser mantida, nos termos do art. 273, do RIR/99.

Por fim, cabe ressaltar que o Sr. Fiscal considerou, inclusive, os valores recolhidos e o prejuízo fiscal compensável para realizar o lançamento em decorrência da inobservância do regime de competência. Vejamos a título de exemplo a memória de cálculo do lançamento do IRPJ:

<sup>3</sup>MELLO, José Eduardo Soares de. A prova em questão tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **A prova em questões tributárias**. São Paulo: Malheiro, p. 275. Assinado digitalmente em 31/07/2014 por JOAO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por JOAO OTAVIO O

| <b>IRPJ - Fls. 393/397</b>                    |                       |                       |                       |
|-----------------------------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| <b>Rubrica</b>                                | <b>Declarado</b>      | <b>Ofício</b>         | <b>Diferença</b>      |
| Lucro Líquido do período                      | -R\$ 310.634,58       | -R\$ 310.634,58       |                       |
| Adições                                       | R\$ 613.651,58        | R\$ 1.434.585,25      |                       |
| Diversas                                      | R\$ 613.651,58        | R\$ 613.651,58        |                       |
| Glosas                                        | R\$ 0,00              | R\$ 820.933,67        |                       |
| Exclusões                                     | R\$ 0,00              | R\$ 0,00              |                       |
| Lucro antes da compensação de prejuízo fiscal | R\$ 303.017,00        | R\$ 1.123.950,67      |                       |
| <b>Compensação de prejuízo fiscal</b>         | <b>R\$ 90.905,10</b>  | <b>R\$ 337.185,20</b> | R\$ 246.280,10        |
| Lucro Real                                    | <b>R\$ 212.111,90</b> | <b>R\$ 786.765,47</b> | R\$ 574.653,57        |
| IRPJ - 15%                                    | R\$ 31.816,79         | R\$ 118.014,82        | R\$ 86.198,04         |
| IRPJ - 10%                                    | R\$ 15.211,19         | R\$ 72.676,55         | R\$ 57.465,36         |
| <b>TOTAL IRPJ</b>                             | <b>R\$ 47.027,98</b>  | <b>R\$ 190.691,37</b> | <b>R\$ 143.663,39</b> |
| <b>IR Fonte</b>                               | <b>R\$ 31.349,57</b>  | <b>R\$ 31.349,57</b>  | <b>R\$ 0,00</b>       |
| <b>IR a pagar</b>                             | <b>R\$ 15.678,41</b>  | <b>R\$ 159.341,80</b> | R\$ 143.663,39        |
| <b>Multa 75%</b>                              |                       |                       | R\$ 107.747,54        |
| <b>Juros até 27/02/2009</b>                   |                       |                       | R\$ 96.110,80         |
| <b>Total A.I</b>                              |                       |                       | R\$ 347.521,74        |

Os fundamentos apresentados acima devem ser aplicados integralmente aos tributos reflexos, quais sejam, CSLL, PIS e COFINS, no que lhe couber, haja vista que se trata da mesma causa de pedir.

Por todo o exposto, voto em negar provimento integral ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

João Carlos de Figueiredo Neto