



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13116.720714/2016-58  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-006.186 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de outubro de 2022  
**Recorrente** CONEXÃO ELÉTRICO E HIDRÁULICO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2012

GLOSA DE DESPESAS DE VALORES PAGOS SEM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA. PRECLUSÃO PELA NÃO CONTESTAÇÃO DA MATÉRIA NA IMPUGNAÇÃO

No processo administrativo fiscal, a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Desta forma, se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase da impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A apresentação de boletos bancários não representa documentação hábil e idônea. Cabe a pessoa jurídica comprovar que a despesa realmente ocorreu e que ela se refere a uma atividade necessária e usual da empresa. Para isso, a comprovação deve ser feita através de documentação hábil e idônea capaz de comprovar a efetiva prestação do serviço ou compra de mercadoria, bem como a necessidade do dispêndio à manutenção da fonte produtora e o seu respectivo pagamento.

GLOSA DE DESPESAS DE VALORES PAGOS A TÍTULO DE PARCELAMENTO DECORRENTE DE AUTUAÇÃO DO ICMS PELA DA FAZENDA ESTADUAL (ANEXO III).

Tendo o crédito tributário decorrido de autuação do ICMS, em razão de omissão de vendas, a conclusão que se chega é de que a receita não foi oferecida à tributação, não sendo dado ao contribuinte o direito de deduzir do lucro líquido parcela do ICMS relacionada uma receita que, em verdade, foi omitida e, em assim sendo, não foi tributada pela Fazenda Nacional.

GLOSA DE DESPESAS DO ICMS DEVIDO NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO (ANEXO IV).

Não há problema algum para o Fisco, em termos arrecadatórios, se o sujeito passivo posterga uma despesa. A consequência econômica em prejuízo para o Fisco somente ocorre quando há postergação de receitas ou antecipação de despesas, daí porque o art. 6º, do §5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, elenca de forma exaustiva essas duas hipóteses.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) negar provimento ao recurso voluntário, i.i) no tocante ao pedido da nulidade do ato que apartou a parcela do crédito tributário referente às despesas relacionadas nos Anexos I e II pela sua preclusão; i.ii) referente ao pedido de anulação das glosas das despesas operacionais relativa a parcelamento de débito de ICMS junto ao Estado de Goiás referente ao auto de infração, processo administrativo fiscal nº. 4021100059630, posto que são despesas não necessárias; e, ii) dar provimento ao recurso voluntário para exonerar a parcela do lançamento de ofício relativa às despesas operacionais, sendo estas relativas a parcelamento de débito de ICMS ST incidente sobre materiais de construção, no valor de R\$ 141.551,05 (cento e quarenta e um mil quinhentos e cinquenta e um reais e cinco centavos).

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

Antônio Paulo Machado Gomes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iagaro Jung Martins, Jandir Jose Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes, Paulo Mateus Ciccone (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

## **Relatório**

O presente processo administrativo fiscal do contribuinte Conexão Elétrico e Hidráulico Ltda., ora Recorrente, trata-se de auto de infração (fls. 2 a 56) referente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido do ano-calendário de 2012. O Referido auto de infração glosou despesas do Recorrente sob a alegação de que se tratavam de despesas não dedutíveis e/ou não comprovadas. Essas despesas glosadas foram agrupadas em quatro grupos, quais sejam Anexo I - Despesas em Relação às Quais a Fiscalizada Não se Manifestou Anexo II - Despesas em Relação às Quais a Contribuinte Manifestou Parcialmente, Anexo III - trata-se de conta extraída do Razão Contábil, onde foi verificado que a Contribuinte deduziu, indevidamente como Despesas Operacionais, a Conta (49785) ICMS e Anexo IV - trata-se de conta extraída do Razão Contábil (ICMS ST PARCELAMENTO FUNDO DE ESTOQUE - 53225).

Inconformado com o lançamento fiscal o Recorrente impugnou o auto de infração apresentando a sua discordância em relação a dois dos fundamentos utilizados para a autuação, que são aqueles que se fazem presentes no Anexo III e no Anexo IV. Resumidamente, o Recorrente alegou que as despesas relacionadas nos Anexos III e IV referem-se ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), sendo que as despesas de ICMS do Anexo III referem-se a um auto de infração, processo administrativo fiscal nº 4021100059630, em razão da omissão de saídas tributadas no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010. Já em relação ao ICMS do Anexo IV trata-se de ICMS Substituição Tributária (ICMS ST) cuja obrigação foi

instituída pelo Decreto nº 7.528, de 28 de dezembro de 2011, por meio do qual o Estado de Goiás determinou que os estabelecimentos varejistas goianos - comerciantes de materiais de construção - recolhessem, a partir de janeiro de 2012, em até 30 prestações mensais, o ICMS ST calculado à alíquota de 17% sobre o valor dos estoques dessas mercadorias existentes em seus estabelecimentos.

Por sua vez, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE), através do Acórdão 08-38.901 (fls. 376 a 385) da 3ª Turma da DRJ/FOR, em 25 de maio de 2017, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme ementa abaixo:

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

Ano-calendário: 2012

GLOSA DE DESPESAS DE VALORES PAGOS A TÍTULO DE PARCELAMENTO DECORRENTE DE AUTUAÇÃO DO ICMS PELA DA FAZENDA ESTADUAL (ANEXO III).

Tendo o crédito tributário decorrido de autuação do ICMS, em razão de omissão de vendas, a conclusão a que se chega é de que à receita não foi oferecida a tributação. Não sendo concedido ao contribuinte o direito de deduzir do lucro líquido parcela do ICMS relacionada a uma receita que, em verdade, foi omitida e, portanto, não foi tributada pela Fazenda Nacional.

GLOSA DE DESPESAS DO ICMS DEVIDO NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO (ANEXO IV).

Não tem amparo legal a contabilização do ICMS diretamente à conta de despesas tributárias. A forma de escrituração é de livre escolha das empresas, desde que observados os princípios técnicos prescritos pela Ciência Contábil e que não reduza indevidamente o lucro real, conforme esclareceu o PN nº. 347, de 1970. “A contabilização do ICMS diretamente à conta de despesas diminui indevidamente o lucro real do período-base quando a mercadoria correspondente não tenha sido vendida no período.”

Em 21/08/2017 o Recorrente tomou ciência do Acórdão 08-38.901 e em 15/09/2017 apresentou o Recurso Voluntário (fls. 396 a 414) alegando, em síntese, sobre a nulidade do ato que apartou a parcela do crédito tributário referente às despesas relacionadas nos Anexos I e II, tendo em vista que a Impugnação questionava a totalidade do crédito tributário lavrado no auto de infração e sobre a dedutibilidade das despesas de ICMS dos Anexos III e IV.

Diante dessas conclusões, o Recorrente pede a reforma do Acórdão 08-38.901 e o cancelamento do auto de infração.

Este é o relatório.

## Voto

Conselheiro Antônio Paulo Machado Gomes, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

As principais controvérsias no presente processo dizem respeito (i) a preclusão pela matéria não impugnada referente às glosas constantes do Anexo I e II do auto de infração; (ii) a dedutibilidade do ICMS referente auto de infração, processo administrativo fiscal nº. 4021100059630; e (iii) a dedutibilidade do ICMS ST imposto pelo Governo de Goiás a partir do Decreto nº. 7.528, de 28 de dezembro de 2011.

**(i) Da nulidade do ato que apartou a parcela do crédito tributário referente às despesas relacionadas nos Anexos I e II**

Segundo o Recorrente, a Impugnação apresentada à DRJ questionou a totalidade do crédito tributário constituído pelo auto de infração, uma vez que ao impugnar especificamente as despesas do Anexo III e IV impugnou toda matéria relacionada ao IRPJ e à CSLL, haja vista que a base de cálculo desses tributos é a diferença entre Receitas e Despesas e o fato gerador desses tributos ocorre no final do exercício, ou seja, em 31 de dezembro. Além disso, o Recorrente alega, que o fato de a DRJ segregar as glosas das despesas do Anexo I e II no processo nº. 13116.722228/2016-74 cerceia seu direito de defesa, pois fica impedido de discutir na esfera administrativa as questões relativas às glosas das despesas dos Anexos I e II.

Sendo assim, de acordo com o Recorrente, é nulo o ato da DRJ de segregação dos Anexos, nos termos do inciso II, do art. 59 do Decreto 70.235/1972, porque pretere o direito de defesa do Recorrente. Logo, o Recorrente solicita a aglutinação dos processos ou a instauração do contencioso administrativo também no processo nº. 13116.722228/2016-74, veja:

“Portanto, considerando que: (i) a defesa apresentada pelo Recorrente em 09/05/2016 não contesta apenas parte, mas a totalidade do crédito tributário constituído pelo Auto de Infração; e (ii) a segregação da parcela do crédito tributário referente às despesas relacionadas nos Anexos I e II pretere o direito de defesa do Recorrente; deve ser trazida novamente ao 13116.720714/2016-58 a parcela do crédito tributário transferida para o Processo 13116.722228/2016-74, ou, ao menos, instaurando do contencioso administrativo também neste processo, com consequente suspensão da exigência do crédito tributário, determinado pelo artigo 151, inciso III, do CTN.”

Pois bem, veja que o próprio Recorrente reconhece que na Impugnação foram tratadas somente as despesas relacionadas nos Anexos III e IV, como se depreende do Sumário de sua Impugnação, bem como do seu parágrafo introdutório do item II. 1 a fl. 399:

**SUMÁRIO**

|                                                                                                                                                                    |   |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| I – DOS FATOS .....                                                                                                                                                | 2 |
| II – DO DIREITO .....                                                                                                                                              | 3 |
| II.1. Anexo III: Despesas operacionais com contrapartida na Conta 49781, relativa a parcelamento de débito de ICMS junto ao Estado de Goiás .....                  | 4 |
| II.2. Anexo IV: Despesas operacionais com contrapartida na Conta 52021, relativa a parcelamento de débito de ICMS ST incidente sobre materiais de construção ..... | 5 |
| III – DO PEDIDO .....                                                                                                                                              | 8 |

Verifica-se que o Direito somente foi tratado acerca dos Anexos III e IV, sendo que os Anexos I e II foram somente citados nos Fatos.

Agora, o parágrafo introdutório do item II.1 a fl. 399:

“Embora tenha cuidado, de modo particular, das despesas relacionadas nos Anexos III e IV, a Impugnação questiona a totalidade do crédito tributário constituído pelo Auto de Infração, que é, em essência, um só. De fato, considerando que o fato gerador do IRPJ e da CSLL completa-se em 31 de dezembro, data em que se verifica o acréscimo patrimonial obtido pelo contribuinte naquele ano-calendário, tem-se que o crédito tributário é uno, pois um só é o fato gerador que deu origem à obrigação tributária.”

Constata-se que o Recorrente reconhece que a Impugnação tratou de modo particular as despesas relacionadas nos Anexos III e IV.

Feitas essas ponderações, passa-se a tecer breves considerações sobre a preclusão.

Conforme art. 17 do Decreto 70.235/72 “considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”. Segundo Neder e López (2010)<sup>1</sup>, o fenômeno da preclusão consiste na perda do direito, sendo que este é um instituto eminentemente processual e não atinge o direito material sob litígio. Isto é, o contribuinte continua titular do direito material, sendo que ele apenas perde a faculdade de exercê-lo no processo. Segundo os autores, o grande objetivo da preclusão é garantir o avanço progressivo da relação processual e obstar o seu recuo para fases anteriores. Logo, a preclusão busca preservar a ordem lógica dos atos processuais para que se obtenha a decisão com maior precisão e rapidez.

Nessa lógica, a preclusão liga-se ao princípio do impulso processual, o qual consiste em garantir o avanço progressivo da relação processual. Logo, no processo administrativo fiscal, a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Dessa forma, se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase da impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário (Neder e López, 2010).

<sup>1</sup> Neder, M. V., & López, M. T. M. (2010). Processo administrativo fiscal federal comentado. Dialética.

Conforme art. 16 do Decreto 70.235/72, a impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Contudo, o Recorrente não apresentou, na impugnação, os seus pontos de discordância e as provas de não dedutibilidade das glosas listadas nos Anexos I e II.

Todavia, tendo em vista o princípio que rege este Conselho, qual seja Princípio da Verdade Material que busca a verdade dos fatos no processo de modo a se atingir a legalidade tributária na análise do lançamento tributário, passa-se a analisar os fundamentos e as provas apresentados pelo Recorrente.

De acordo com o Recorrente, a questão que poderia vir a ser levantada, acerca das despesas relacionadas nos Anexos I e II, está à recusa dos auditores fiscais em aceitar, como documento comprobatório dos dispêndios realizados pelo Recorrente, os boletos de pagamento cuja quitação foi devidamente certificada pelo prestador de serviços bancários. Assim, o Recorrente apresenta um exemplo referente à despesa relacionada no Anexo II, na folha 40, no valor de R\$ 772,47. Apresenta, então, o boleto da despesa, alegando que se trata de despesa com frete da nota fiscal 7043 cujo valor é de R\$ 9.758 da Hi Top Com. Acessórios, veja:

**BANCO DO BRASIL** 001-9 00190 00003 01855.561145 18573.409177 4 5330000007247

Pague, em qualquer banco até o vencimento. **11358**

Beneficiário: **CONEXÃO ELÉTRICO E HIDRÁULICO**

Valor: **772,47**

Data de Vencimento: **04/07/2012**

Frete NF 7043 R\$ 9.758,18  
Hi top Com. Acessórios

CONEXÃO ELÉTRICO E HIDRÁULICO  
AV. PRES. KENNEDY 1818 - JD AL EXANDRI  
75600-120 - ANAPOLIS - GO - CNPJ: 04.737.328/0001-89

Folha de Compensação

Tab. 6.6.1.1

| Year | 1950 | 1951 | 1952 | 1953 | 1954 | 1955 | 1956 | 1957 | 1958 | 1959 | 1960 | 1961 | 1962 | 1963 | 1964 | 1965 | 1966 | 1967 | 1968 | 1969 | 1970 | 1971 | 1972 | 1973 | 1974 | 1975 | 1976 | 1977 | 1978 | 1979 | 1980 | 1981 | 1982 | 1983 | 1984 | 1985 | 1986 | 1987 | 1988 | 1989 | 1990 | 1991 | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 | 2024 | 2025 | 2026 | 2027 | 2028 | 2029 | 2030 | 2031 | 2032 | 2033 | 2034 | 2035 | 2036 | 2037 | 2038 | 2039 | 2040 | 2041 | 2042 | 2043 | 2044 | 2045 | 2046 | 2047 | 2048 | 2049 | 2050 | 2051 | 2052 | 2053 | 2054 | 2055 | 2056 | 2057 | 2058 | 2059 | 2060 | 2061 | 2062 | 2063 | 2064 | 2065 | 2066 | 2067 | 2068 | 2069 | 2070 | 2071 | 2072 | 2073 | 2074 | 2075 | 2076 | 2077 | 2078 | 2079 | 2080 | 2081 | 2082 | 2083 | 2084 | 2085 | 2086 | 2087 | 2088 | 2089 | 2090 | 2091 | 2092 | 2093 | 2094 | 2095 | 2096 | 2097 | 2098 | 2099 |
|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| 1950 | 1951 | 1952 | 1953 | 1954 | 1955 | 1956 | 1957 | 1958 | 1959 | 1960 | 1961 | 1962 | 1963 | 1964 | 1965 | 1966 | 1967 | 1968 | 1969 | 1970 | 1971 | 1972 | 1973 | 1974 | 1975 | 1976 | 1977 | 1978 | 1979 | 1980 | 1981 | 1982 | 1983 | 1984 | 1985 | 1986 | 1987 | 1988 | 1989 | 1990 | 1991 | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 | 2024 | 2025 | 2026 | 2027 | 2028 | 2029 | 2030 | 2031 | 2032 | 2033 | 2034 | 2035 | 2036 | 2037 | 2038 | 2039 | 2040 | 2041 | 2042 | 2043 | 2044 | 2045 | 2046 | 2047 | 2048 | 2049 | 2050 | 2051 | 2052 | 2053 | 2054 | 2055 | 2056 | 2057 | 2058 | 2059 | 2060 | 2061 | 2062 | 2063 | 2064 | 2065 | 2066 | 2067 | 2068 | 2069 | 2070 | 2071 | 2072 | 2073 | 2074 | 2075 | 2076 | 2077 | 2078 | 2079 | 2080 | 2081 | 2082 | 2083 | 2084 | 2085 | 2086 | 2087 | 2088 | 2089 | 2090 | 2091 | 2092 | 2093 | 2094 | 2095 | 2096 | 2097 | 2098 | 2099 |      |

[illegible]

O Recorrente, então, afirma:

“Se o objetivo da fiscalização é certificar que o contribuinte de fato incorreu nas despesas declaradas em sua DIPJ, não há razão para que o boleto de pagamento cuja quitação é atestada pelo prestador de serviços bancários não seja aceito. De fato, este documento tem valor probatório superior ao atribuído à nota fiscal, que, apesar de ser um forte indício da operação comercial realizada entre as partes, não comprova o cumprimento da obrigação assumida pelo contribuinte.”

Cabe-se destacar que o art. 299 do Decreto 3.000/99, vigente à época, estabelece que somente serão dedutíveis aquelas despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora comprovadas. Portanto, cabe à pessoa jurídica comprovar que a despesa realmente ocorreu e que ela se refere a uma atividade necessária e usual da empresa.

Para isso, a comprovação deve ser feita através de documentação hábil e idônea capaz de comprovar a efetiva prestação do serviço ou compra de mercadoria, bem como a necessidade do dispêndio à manutenção da fonte produtora e o seu respectivo pagamento.

Destaca-se que Carvalho e Murgel<sup>2</sup> (1999) caracterizam documento idôneo como aquele “que é apto, próprio e adequado a atingir o fim desejado pela legislação tributária, qual seja, a comprovação de despesa”. Portanto, sem uma documentação hábil e idônea, o contribuinte fica sujeito à glosa dos respectivos valores e ao lançamento de ofício.

O documento juntado pelo Recorrente, qual seja, o boleto bancário, demonstra apenas o desembolso do numerário da empresa, porém nunca a efetividade das transações. Os boletos bancários não são elementos suficientes de prova, pois não demonstram a efetividade da despesa, o motivo da sua aquisição e a sua contribuição para geração de resultado, ou seja, não

<sup>2</sup> de Carvalho, F. A. J., & da Silva, M. I. C. P. (1999). IRPJ: teoria e prática jurídica. Dialética.

demonstram que aqueles gastos foram realizados em despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Portanto, mesmo ultrapassando a questão da preclusão que é inerente ao processo ora em análise, a documentação apresentada é ínfima e insuficiente para demonstrar que realmente as despesas glosadas listadas nos Anexos I e II estão de acordo com o art. 299 do Decreto 3.000/99.

**ii) Anexo III: Despesas Operacionais com contrapartida na Conta 49781, relativa a parcelamento de débito de ICMS junto ao Estado de Goiás**

De acordo com o Recorrente, as despesas glosadas listadas no Anexo III tratam-se de parcelamento de débito de ICMS junto ao Estado de Goiás, e, por se tratar de crédito tributário lançado de ofício, a apropriação da despesa correspondente às parcelas pagas durante o ano-calendário de 2012 está correta, sendo descabida a glosa das despesas relacionadas no Anexo III.

Além disso, o Recorrente afirma que está equivocado o entendimento da DRJ de que o ICMS estaria atrelado à Receita e como esta não foi contabilizada, inclusive, foi autuada por omissão, a despesa do ICMS não seria dedutível.

Segundo o Recorrente, não existe no ordenamento jurídico autorização para que a autoridade fiscal presuma a existência de omissão de receita a partir da verificação de omissão de saída de mercadoria, uma vez que as hipóteses de presunção de omissão de receita são definidas por lei, e se limitam àquelas elencadas no art. 281 do Decreto 3.000/99. Logo, não havendo a presunção legal de omissão de receita a partir da omissão de saída de mercadorias, e não havendo, no caso concreto, a demonstração de que a suposta omissão de receitas cogitada pelo voto condutor do Acórdão 08-38.901 teria de fato ocorrido, não há que se falar em impossibilidade de apropriação das despesas relacionadas no Anexo III, por violação ao regime de competência.

Ademais, o não pagamento do ICMS, que é uma obrigação compulsória, pode acarretar inúmeras consequências ao Recorrente. Logo, por ser uma obrigação compulsória estaria de acordo com o art. 299 do Decreto 3.000/99, sendo uma despesa normal e absolutamente necessária para a atividade do Recorrente.

Segundo o art. 43 do Código Tributário Nacional, o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: (i) de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; (ii) de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais. Já o fato gerador da CSLL é resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, conforme art. 2º da Lei 7.689/1988.

Veja que tanto o IRPJ e como a CSLL têm como fato gerador o produto do capital, ou seja, o auferimento de lucros, a diferença entre receitas e despesas.

Segundo o art. 299 do Decreto 3.000/99 somente serão dedutíveis aquelas despesas operacionais que contribuem para geração de receitas operacionais. Logo, despesas sem vínculos com a geração de receitas não são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.

O Recorrente não apresenta provas de que o ICMS vinculado ao parcelamento refere-se a receitas contabilizadas e que compuseram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, muito antes pelo contrário, em sua argumentação, tanto na impugnação, como no recurso voluntário, ele cita que: “o fundamento da autuação é a omissão da saída de mercadorias tributadas, é evidente que estas saídas não haviam sido registradas na contabilidade do Recorrente” (fl. 403).

Portanto, não se pode aceitar a dedutibilidade do referido parcelamento, pois o ICMS pago não tem vínculo com receitas que compuseram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL em algum ano-calendário.

**iii) Anexo IV: Despesas Operacionais com contrapartida na Conta 52021, relativa a parcelamento de débito de ICMS ST incidente sobre materiais de construção**

Inicialmente, o Recorrente afirma que em relação ao ICMS do Anexo IV, trata-se de ICMS Substituição Tributária (ICMS ST) cuja obrigação foi instituída pelo Decreto nº. 7.528, de 28 de dezembro de 2011, por meio do qual o Estado de Goiás determinou que os estabelecimentos varejistas goianos - comerciantes de materiais de construção - recolhessem, a partir de janeiro de 2012, em até 30 prestações mensais, o ICMS ST calculado à alíquota de 17% sobre o valor dos estoques dessas mercadorias existentes em seus estabelecimentos.

Em seguida, contraponto a argumentação da DRJ de que tais valores de ICMS ST deveriam ter sido registrados no Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) e não diretamente como despesa, o Recorrente argumenta que se fosse essa a fundamentação para a glosa das despesas do Anexo IV, o enquadramento legal para o auto de infração seria o art. 273 do Decreto 3.000/99, o qual não foi utilizado na lavratura do auto de infração. Logo, o auto de infração é nulo por desobediência ao parágrafo único do art. 142 do CTN.

Está correto o entendimento da DRJ de que o ICMS ST em questão deveria ser contabilizado a débito da conta Estoques e a crédito da conta Passivo – Parcelamento ICMS ST e, somente, quando das vendas dos estoques o ICMS ST afetaria o resultado do exercício e, consequentemente, afetaria a apuração do IRPJ e CSLL. Portanto, o registro contábil do Recorrente está errado e desrespeitando o Princípio Contábil do Regime da Competência não alinhando a despesa à receita.

Engana-se o Recorrente que há uma postergação de tributos, pois, na verdade, há uma antecipação do pagamento do IRPJ e da CSLL. Já que dificilmente o giro do estoque do Recorrente será maior que 30 meses. Logo, ao afetar o resultado em 30 parcelas, ou seja, somente no momento do registro da dívida, o Recorrente está postergando despesas e, consequentemente, antecipado o recolhimento do tributo.

Além disso, como o ano-calendário em questão foi autuado, não há que se falar em diferimento das despesas, uma vez que se apresentou base de cálculo positiva para o pagamento do IRPJ e CSLL.

Ademais, conforme o parágrafo 1º do art. 289 do Decreto 3.000/99 os tributos devidos na aquisição compõem o custo de aquisição das mercadorias revendidas. Portanto, trata-se de uma despesa dedutível na apuração do IRPJ e CSLL.

Assim, seguindo o entendimento do Acórdão 1302-001.185:

(i) de que, em princípio, o retardo no registro de despesa não é, em tese, prejudicial ao Fisco, pois posterga eventual redução do lucro real e consequente tributo a pagar;

(ii) que a manutenção da glosa fundada em suposta inobservância ao regime de competência depende da indicação segura de que o atraso na dedução da despesa visou à redução do lucro real e base de cálculo da CSLL em exercícios futuros;

(iii) que verificado que o lançamento a destempo não trouxe prejuízo ao Fisco, nem indicação segura de que o atraso foi praticado com base em planejamento tributário, tendo por objetivo reduzir o lucro no ano-calendário do lançamento da despesa.

Deve ser cancelada a glosa.

Esse também é o entendimento do Acórdão n.º 9101-002.522, no qual a Conselheira Adriana Gomes Rêgo ressalta que “não há problema algum para o Fisco, em termos arrecadatários, se o sujeito passivo posterga uma despesa. A consequência econômica em prejuízo para o Fisco somente ocorre quando há postergação de receitas ou antecipação de despesas, daí porque o art. 6º, do §5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, matriz legal do art. 273 do RI/99, e elenca de forma exaustiva essas duas hipóteses.

Portanto, havendo o Recorrente postergado uma despesa, não se vislumbra qualquer óbice na legislação tributária, pois a legislação do imposto de renda, no que tange à inobservância do regime de competência, estabelece como fundamento para lançamento do imposto somente a postergação do pagamento do imposto ou a redução indevida do lucro. Logo, pode-se admitir o aproveitamento da despesa em períodos posteriores.

### **Conclusão**

Por essas razões:

NEGO PROVIMENTO do Recurso Voluntário no tocante ao pedido da nulidade do ato que apartou a parcela do crédito tributário referente às despesas relacionadas nos Anexos I e II pela sua preclusão.

NEGO PROVIMENTO ao pedido de anulação das glosas das despesas operacionais relativa a parcelamento de débito de ICMS junto ao Estado de Goiás referente ao auto de infração, processo administrativo fiscal nº. 4021100059630, pois as despesas não são necessárias.

DOU PROVIMENTO ao Recurso voluntário, para exonerar a parcela do lançamento de ofício relativa às despesas operacionais, sendo estas relativas a parcelamento de débito de ICMS ST incidente sobre materiais de construção, no valor de R\$ 141.551,05 (cento e quarenta e um mil quinhentos e cinquenta e um reais e cinco centavos).

Antônio Paulo Machado Gomes

