



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

Processo nº 13850.000225/2008-62
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1302-000.382 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 09 de dezembro de 2015
Assunto Diligência
Recorrente PARKER HANNIFIN INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Ana de Barros Fernandes Wipprich, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Eduardo Andrade.

RELATÓRIO

PARKER HANNIFIN INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo – I que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade interposta contra despacho decisório que homologou parcialmente compensações declaradas com saldo negativo de IRPJ apurado no período de 01/01 a 28/06/2002 pela incorporada de mesma razão social, inscrita no CNPJ sob nº 57.641.714/0001-04.

Consta do despacho decisório de fls. 167/173 que a contribuinte deduziu juros sobre o capital próprio acima do limite legal, bem como reduziu, por duas vezes, o lucro tributável em razão de determinadas despesas com pessoal. Em consequência, a apuração do IRPJ devido no período em referência foi assim reconstituída:

	<i>Informação da contribuinte</i>	<i>Resultado do trabalho fiscal</i>
Lucro real apurado pela empresa	204.000,86	204.000,86
<i>Excesso de JSCP</i>		779.363,97
<i>Duplicidade de custos/despesas</i>		2.639.426,52
Lucro real apurado pela fiscalização		3.622.791,35
<i>Aliq. 15%</i>	30.600,13	543.418,70
<i>Adicional</i>	8.400,09	350.279,14
<i>IRPJ Apurado</i>	39.000,22	893.697,84
<i>(-) PAT</i>	1.224,01	1.224,01
<i>(-) Estimativas</i>	1.736.532,35	1.736.532,35
IRPJ a Pagar	-1.698.756,15	-844.058,52
<i>Crédito Pleiteado</i>	1.698.756,15	
<i>Crédito Deferido</i>	854.697,62	

A autoridade fiscal também consignou que a contribuinte não esclareceu porque promoveu compensações em atraso adicionando ao principal apenas os juros de mora.

Reconhecido parcialmente o direito creditório, as compensações declaradas de 31/05/2004 a 24/09/2007 restaram parcialmente homologadas. Cientificada da decisão em 29/06/2009, a interessada manifestou sua inconformidade, alegando que os juros sobre o capital próprio também se referiam ao ano-calendário 2001, e observaram os limites em razão de seu patrimônio líquido nos anos-calendário 2001 e 2002. Esclareceu, ainda, que não houve dedução em duplicidade de custos/despesas e arguiu a homologação tácita de sua apuração finalizada em 28/06/2002.

A Turma julgadora rejeitou a arguição de decadência, manteve a glosa do excedente de juros sobre o capital próprio e declarou insuficientes as provas apresentadas para afastar a conclusão de que houve dedução de custos/despesas em duplicidade. A decisão restou assim ementada:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/12/2015 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 17/12/2015

por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 17/12/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Período de apuração: 01/01/2002 a 28/06/2002

Verificação da Base de Cálculo do IRPJ. Lançamento versus Reconhecimento de Indébito Tributário.

A verificação da base de cálculo do tributo é cabível não apenas para fundamentar lançamento de ofício, mas deve ser feita, também, no âmbito da análise das declarações de compensação, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito, invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2002 a 28/06/2002

Pagamento de Juros sobre Capital Próprio. Dedutibilidade. Regime de Competência e Critérios Temporais. Dedução em Exercícios Posteriores. Vedação.

O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

Duplicidade de dedução de Custos/Despesas Operacionais.

Ainda que alguns tipos de gastos sejam passíveis de rateio entre os custos de produção e as despesas operacionais, todo o procedimento de rateio deve ser realizado na escrituração comercial da empresa e observar a legislação tributária acerca da avaliação dos estoques, dos custos e do resultado da atividade.

A DIPJ não deve ser usada para correção de omissões nos registros contábeis.

As planilhas apresentadas para comprovação da regularidade do procedimento adotado, em que não feita qualquer referência às contas contábeis porventura incluídas nas demonstrações, não são provas hábeis, sequer para respaldar a solicitação de prova diligencial na escrituração comercial da empresa.

Cientificada da decisão de primeira instância em 05/05/2014 (fl. 410), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 03/06/2014 (fls. 412/514).

Preliminarmente argúi a nulidade da decisão recorrida, porque o despacho decisório ora combatido questiona apenas e tão-somente a existência de possível duplicidade na dedução dos custos e despesas informados nas fichas 04A e 05A da DIPJ, e a autoridade julgadora de 1ª instância, ao exigir que a Recorrente comprove que os custos operacionais e despesas administrativas integraram o produto final representa indevida modificação do despacho decisório. Demais disso, a autoridade julgadora de 1ª instância apontou que a documentação apresentada em sede de manifestação de inconformidade pela Recorrente não seria hábil a comprovar a regularidade das deduções realizadas, pois não haveria a indicação das contas contábeis integrantes de cada uma das planilhas apresentadas, mas esta descrição consta das planilhas, o que dispensa a indicação dos códigos das respectivas contas. Tendo em conta os termos do que lhe foi exigido durante o procedimento fiscal, seria inadmissível que a autoridade julgadora de 1ª instância deixasse de analisar a documentação apresentada pela Recorrente sem apresentar a necessária fundamentação.

Reitera a alegação de decadência, afirmando a inexistência de fundamento legal que permita a revisão do lucro real após o transcurso do prazo decadencial, ainda que se destine a verificar a liquidez e certeza do crédito utilizado em declaração de compensação. Reportando-se aos arts. 150, §4º e 173, inciso I, ambos do CTN, e observando que o IRPJ é

tributo sujeito ao lançamento por homologação, a recorrente defende que a revisão de sua apuração encerrada em 28/06/2002 somente poderia ser promovida até 28/06/2007, e destaca que *a justificativa de que a certeza e a liquidez do crédito objeto de compensação estariam sob análise certamente não pode servir de fundamento para alterar tal conclusão*. Embora concorde que *somente deve ser deferida a compensação de créditos líquidos e certos*, a recorrente discorda da inexistência de *limite temporal para análise da apuração do tributo que se pretende compensar*, e acrescenta que a homologação formal ou tácita, prevista no art. 150, §4º do CTN, *recai sobre toda a apuração do tributo realizada pelo contribuinte*.

Afirma contraditória a concordância do Fisco *com o lançamento realizado pelo contribuinte, homologando-o tacitamente, para em um momento posterior iniciar uma revisão deste lançamento sob o pretexto de que se faz necessário verificar a liquidez e a certeza do crédito tributário compensado*. Ressalta, porém, que o Fisco ainda pode, assim, conferir a certeza e liquidez do crédito, confirmando *o recolhimento ou a compensação das antecipações mensais, as retenções do Imposto de Renda Retido na Fonte, o Imposto de Renda pago no exterior, entre outras parcelas*, mas tendo como ponto de partida para conferência o *lucro real e a apuração do IRPJ declarado pela Recorrente e homologado tacitamente pelas autoridades fiscais*. Cita doutrina e jurisprudência administrativa neste sentido.

Na sequência, afirma a *inexistência de vedação legal à dedutibilidade do pagamento de juros relativos aos períodos anteriores*, reportando-se às disposições da Lei nº 9.249/95 e destacando que a própria autoridade julgadora de 1ª instância reconhece a inexistência de vedação legal. Assim, com base no princípio da legalidade, pede que seus cálculos de juros e de dedução do lucro real sejam aceitos no presente caso.

Defende, também, que não houve ofensa ao regime de competência, *na medida em que as despesas de juros sobre o capital próprio foram deduzidas no ano-calendário em que foram efetivamente incorridas*, observando as disposições da Lei nº 6.404/76, dado que tais despesas somente são incorridas quando *definido o seu pagamento, momento no qual é gerada uma obrigação para a empresa e um direito creditório aos sócios e acionistas*. Ressalta que admitir que o período de competência dos juros sobre o capital próprio seria o período de apuração das contas de patrimônio líquido independentemente da deliberação dos acionistas sobre o pagamento desses juros resultaria na absurda situação de se considerar uma despesa, que talvez nunca seja materializada, como uma despesa incorrida.

Conclui que *o procedimento adotado pela Recorrente de computar como despesa, no ano-calendário de 2002, os juros sobre o capital próprio deliberados em tal ano observou, fielmente, o regime de competência, independentemente de os referidos juros terem sido calculados sobre as contas de patrimônio líquido de 2001 e 2002*. Transcreve ementas de acórdãos deste Conselho e do Superior Tribunal de Justiça em favor de seu entendimento.

Acrescenta, porém, que embora não tenha sido aventado pelas autoridades fiscal e julgadora, *a ausência de deliberação por parte dos sócios ou acionistas em reunião ou assembleia, a ser realizada até abril do ano seguinte ao término do exercício social, para definir o pagamento de juros sobre o capital próprio relativo às contas de patrimônio líquido do exercício encerrado, não implica em renúncia tácita a tal direito*, dado inexistir dos arts. 1071, 1072 e 1078 do Código Civil *qualquer regra com relação à deliberação dos juros sobre o capital próprio*. Destaca que tais decisões são guiadas pela *conveniência e necessidade negocial da sociedade*, observa que a deliberação aconteceu em 2002, consigna que *o Ordenamento Jurídico não dá guarida para a renúncia presumida, tácita, de direitos sem*

previsão legal neste sentido, reporta-se a doutrina acerca do art. 114 do Código Civil e esclarece que a sociedade apenas decidiu não deliberar sobre os juros em 2001.

Defende a aplicação do art. 202 da Lei nº 6.404/76, que concede à sociedade a liberdade para determinar o momento de distribuição de dividendos, dado que os juros sobre o capital próprio também representam forma de remuneração do capital ao acionista. Observa que os dividendos retidos *são destinados para uma reserva especial que, nos exercícios subsequentes, poderá ser utilizada para absorção de prejuízos da companhia*, podendo o sócio vir a recebê-los caso a situação financeira da companhia melhore, e da mesma forma, os juros sobre o capital próprio permanece como um direito dos acionistas, que pode ser pago sem limite temporal. Finaliza indicando decisão do TRF/4ª Região em favor desta argumentação.

Com referência à acusação de duplicidade de custos e despesas, reitera a arguição de nulidade da decisão recorrida e prossegue afirmando que *a conclusão das dd. autoridades fiscais decorreu da equivocada e incompleta análise dos fatos e da natureza dos valores informados em DIPJ*. Esclarece que a empresa incorporada promovia a alocação de despesas por centro de custo, delas destacando os valores referentes à produção da empresa para alocação na Ficha 04A da DIPJ, sendo que em razão dos demais valores controlados, *a visualização dessa transferência depende da abertura dos valores de cada uma das linhas em comento*. Reporta-se ao conteúdo das planilhas apresentadas em sua defesa, e afirma inexistir dúvida de *que não houve duplicidade de dedução desses valores na apuração do lucro real*.

VOTO

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A recorrente argúi a nulidade da decisão recorrida em razão de modificação na motivação do ato questionado, bem como por inexistir justificativa válida apresentada para se deixar de analisar a documentação apresentada com a manifestação de inconformidade.

No que tange à glosa de custos/despesas, consta do despacho decisório que:

4. O contribuinte foi, também, intimado a apresentar planilha de composição do valor de R\$11.997.987,54, informado na ficha 04A, linha 16 (Outros Custos) da DIPJ Ex. 2003 entregue pela incorporada Parker Hannifin Indústria e Comércio Ltda, CNPJ 57.641.714/0001-04.

4.1. Em resposta, apresentou a planilha de folhas 67 e 68, a qual contém, dentre outras rubricas, as listadas abaixo:

- a) Adic. Insal/Notur/Brigada R\$10.282,19*
- b) Aviso Prévio/Indenizações R\$17.849,57*
- c) Descanso Semanal Remun. R\$36.851,83*
- d) Encargos Sociais R\$660.678,91*
- e) FGTS R\$165.860,17*
- f) Horas-Extras s/Ordenados R\$11.840,39*
- g) Hr Extra Mão Obra Direta R\$475,13*
- h) Hr Extra Mão Obra Indireta R\$5.909,49*
- i) Ordenados R\$958.712,68*
- j) Provisão de Férias R\$346.320,30*
- k) Provisão s/ 13º Salário R\$255.264,13*
- l) Salário Mão Obra Direta R\$3.601,37*
- m) Salário Mão de Obra Indireta R\$183.982,36*

4.2. Uma nova intimação foi necessária para esclarecer a natureza dos itens acima e a razão pela qual os seus valores não estão informados nas linhas específicas das fichas 04A (Custo dos Bens e Serviços Vendidos) e 05A (Despesas Operacionais) da DIPJ.

4.3. Em resposta, aduz que tais valores referem-se a pagamentos a funcionários administrativos através de folha de pagamento e que não foram informados nas linhas específicas da ficha 04A porque constam em linhas específicas da ficha 05A, mas que teriam sido subtraídas, nessa mesma ficha, na linha 30 (fl. 76).

4.4. A linha 30 acima contém um valor de apenas R\$14.125,50 (negativos) (fl. 16); intimado a apresentar a planilha de sua composição, o contribuinte solicitou prorrogação do prazo de resposta por 30 dias; no entanto, passado mais de dois meses, não apresentou nenhuma resposta (fls. 80 a 82).

4.5. Observa-se, então, que, se os valores estão contidos na planilha de composição da ficha 04A, linha 16 (Outros Custos), e foram também informados nas linhas específicas da ficha 05A (como explicado pelo contribuinte), os seus montantes estão reduzindo o Lucro Real duas vezes, como se vê abaixo:

Planilha de Composição Ficha 04A Linha 16 Outros Custos		DIPJ Ficha 05A na qual a contribuinte afirma haver informado os valores	
Ordenados, salários e outras remunerações			
Adic. Insal/Notur/Brigada	10.282,19		
Aviso Prévio/Indenizações	17.849,57		
Descanso Semanal Remun	36.851,83		
Horas Extras s/ Ordenados	11.840,39		
Hr Extra Mão de Obra Indireta	5.909,49		
Ordenados	958.712,68		
Salário Mão de Obra Indireta	183.982,36		
Subtotal	1.225.428,51	8.436.635,25	Linha 02
Encargos Sociais (inclusive FGTS)			
Encargos Sociais	660.678,91		
FGTS	165.860,17		
Subtotal	826.539,08	2.958.172,17	Linha 05
Provisão para Férias e 13º Salário de Empregados			
Provisão de férias	346.320,30		
Provisão 13º Salário	255.264,13		
Subtotal	601.584,43	2.238.025,91	Linha 22
Total Duplicado	2.653.552,02		
Valor subtraído na Ficha 05 A Linha 30	14.125,50		
Total a ser adicionado ao Lucro Real	2.639.426,52		

Analisando as justificativas apresentadas pela contribuinte em sua manifestação de inconformidade, a autoridade julgadora de 1ª instância sintetizou os motivos da glosa e prosseguiu nos seguintes termos:

Por ocasião da manifestação de inconformidade, a sucessora/incorporadora complementou os esclarecimentos, nos termos abaixo:

Com exceção dos **custos relacionados diretamente à produção** de mercadorias (tais como, insumos, pessoal aplicado, depreciações etc., que são informados diretamente nas linhas específicas da Ficha 04A), a Incorporada adotava como procedimento para a apuração de despesas operacionais e outros custos (i) a apuração do valor total das despesas relacionadas às suas atividades e, em seguida, (ii) a alocação/rateio dessas despesas por centro de custo.

Dessa forma, a Incorporada realizava a **apuração das despesas e outros custos de forma consolidada** e lançava esse valor nas linhas específicas da Ficha 05A da DIPJ.

Em seguida, seguindo o **critério de rateio dessas despesas e custos** entre as **áreas administrativa e de produção** da empresa, as despesas **administrativas** eram mantidas nas linhas da **Ficha 05A** (sendo assim tratadas como 'despesas operacionais'), enquanto os **custos** relacionados à área de **produção** eram transferidos para a **Ficha 04A** (sendo assim tratados como Custo da Mercadoria Vendida).

A transferência dos custos relacionados à área de produção era feita mediante a **dedução na linha 30 da Ficha 05A da DIPJ e a adição na linha 16 da Ficha 04A**.

Considerando que ambas as linhas mencionadas acima referem-se a 'outros' custos/despesas, elas contêm outros custos/despesas além dos valores transferidos da Ficha 05A para a Ficha 04A, de forma que a visualização dessa transferência depende da abertura dos valores de cada uma das linhas em comentário, como se faz a seguir.

Especificamente com relação ao ano-calendário de 2002, o valor total das despesas administrativas apurada pela Incorporada foi de R\$ 9.205.349,46, conforme se comprova pela planilha de resumo dos lançamentos contábeis (Doc. 11). Esse valor foi lançado nas linhas específicas da Ficha 05A DIPJ como despesas operacionais do período.

Após a verificação do rateio dessas despesas, a Incorporada verificou que o valor de R\$ 6.797.333,59 referia-se a custos relacionados à produção de suas mercadorias, razão pela qual esse valor deveria ser excluído da ficha 05A e adicionado à ficha 4A.

Esse procedimento foi realizado mediante a exclusão do valor de R\$6.797.333,59 da conta resumida na linha 30 da Ficha 05A.

Como essa linha contém uma série de outras despesas não especificadas pela empresa nas outras linhas da Ficha 05A e que o valor informado na DIPJ consiste na somatória de todos os itens pertinentes a essa linha, a Impugnante apresenta a composição do valor (Doc. 12). Na planilha anexa, verifica-se claramente que os últimos, lançamentos referem-se justamente aos custos transferidos à Ficha 04A, somando os R\$ 6.797.333,59.

Assim, o valor de R\$ 6.797.333,59 excluído da Ficha 05A foi transferido para a linha 16 da Ficha 04A, cuja composição está detalhada na planilha anexa (Doc. 13), totalizando o valor de R\$ 11.997.987,54.

Portanto, resta comprovado que os custos associados à produção de mercadorias (R\$ 6.797.333,59) foram devidamente **excluídos da Ficha 05A** e, então, **incluídos na Ficha 04A**, de forma que **não houve duplicidade** de dedução desses valores na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Nos bancos de dados da RFB, tem-se que a sucedida/incorporada apresentou três DIPJ relativa ao período de 01/01 a 28/06/2002, com as informações abaixo, que não foram alteradas nas retificadoras:

Data da entrega da DIPJ 31/07/2002		
<i>Ficha 04A Custos dos Bens e Serviços Vendidos</i>		
<i>16. Outros Custos</i>	<i>11.997.987,54</i>	
<i>42. Total dos Custos</i>	<i>59.775.393,52</i>	
		<i>Parcelas Não</i>
<i>Ficha 05A Despesas Operacionais</i>	<i>Total</i>	<i>Dedutíveis</i>
<i>30. Outras Despesas Operacionais</i>	<i>-14.125,50</i>	<i>158.041,12</i>
<i>31. Total das Despesas Operacionais</i>	<i>19.826.996,32</i>	<i>302.408,83</i>

Data da entrega da DIPJ 30/11/2005		
<i>Ficha 04A Custos dos Bens e Serviços Vendidos</i>		
<i>16. Outros Custos</i>	<i>11.997.987,54</i>	
<i>42. Total dos Custos</i>	<i>59.775.393,52</i>	
		<i>Parcelas Não</i>
<i>Ficha 05A Despesas Operacionais</i>	<i>Total</i>	<i>Dedutíveis</i>
<i>30. Outras Despesas Operacionais</i>	<i>-14.125,50</i>	<i>158.041,12</i>
<i>31. Total das Despesas Operacionais</i>	<i>19.826.996,32</i>	<i>302.408,83</i>

Data da entrega da DIPJ 30/11/2005		
<i>Ficha 04A Custos dos Bens e Serviços Vendidos</i>		

Data da entrega da DIPJ 30/11/2005		
16. Outros Custos	11.997.987,54	
42. Total dos Custos	59.775.393,52	
		Parcelas Não
Ficha 05A Despesas Operacionais	Total	Dedutíveis
30. Outras Despesas Operacionais	-14.125,50	158.041,12
31. Total das Despesas Operacionais	19.826.996,32	302.408,83

Compulsando a documentação trazida aos autos, com a manifestação de inconformidade, no denominado doc. 11 – fls. 323, tem-se uma planilha de rateio de custos, em que demonstrado que do total de custos da atividade de R\$9.205.349,46: R\$6.797.333,59 (74%) eram custos; e R\$2.408.015,87 eram despesas administrativas. Na sequência (fls. 324/336), tem-se uma planilha de rateio por centro de custo, subconta, descrição, total, percentual e valor transferido para custos, a totalizar R\$6.797.333,59.

No denominado doc. 12 (fls. 339/340), tem-se outra planilha por conta, saldo final, informado na Ficha 05A, Linha 30 da DIPJ, no total de (R\$14.125,50). O valor teria resultado negativo porque as despesas transferidas para custos (Ficha 04A, Linha 16), no total de R\$6.797.333,59, teria excedido o valor das outras despesas operacionais discriminadas na planilha, e informado na mesma Linha.

No denominado documento 13 (fls. 342/343), a interessada visou a demonstrar o valor informado na Ficha 04A, Linha 16 – Outros Custos, no valor total de R\$11.997.987,54, composto pelo valor transferido da Ficha 05A, Linha 30, de R\$6.797.333,59 (a título de alocação de custos indiretos), mais os outros custos diretos identificados por conta.

Todavia, a documentação apresentada não é hábil a comprovar a regularidade do procedimento adotado, porque sequer é possível identificar as contas contábeis (mediante códigos ou planos de contas) porventura integrantes de cada uma das planilhas apresentadas (doc. 11, 12 e 13), o que inviabiliza a realização de diligência na escrituração comercial.

De outro lado, ainda que alguns gastos sejam passíveis de rateio entre os custos de produção e as despesas operacionais, todo o procedimento deve ser efetuado na escrituração comercial da empresa, de modo a estar consolidado nas demonstrações financeiras, principalmente no Balanço e na Demonstração do Resultado do Exercício – DRE, e, principalmente, observar os preceitos da legislação tributária, na medida em que tal procedimento afeta diretamente a avaliação dos estoques, os custos operacionais e o resultado da atividade.

Dito por outras palavras: não basta o rateio dos gastos entre os custos operacionais e as despesas administrativas, a regularidade do procedimento adotado depende da prova de que tais gastos efetivamente se integraram aos produtos vendidos – quando se tornaram custos, e não aos produtos em fabricação e acabados ainda integrantes do estoque (ativo) da empresa.

Cumprir trazer à baila os preceitos constantes do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99, acerca dos critérios para avaliação de estoques verbis:

Critérios para Avaliação de Estoques

Art. 292. Ao final de cada período de apuração do imposto, a pessoa jurídica deverá promover o **levantamento e avaliação dos seus estoques**.

Art. 293. As mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, §§ 3º e 4º, e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II).

Art. 294. Os **produtos em fabricação e acabados** serão avaliados pelo custo de produção (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 4º, e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II).

§ 1º O contribuinte que mantiver **sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado** com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 1º).

§ 2º Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

I - apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação);

II - que permite determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

III - apoiado em livros auxiliares, fichas, folhas contínuas, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;

IV - que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados segundo os custos efetivamente incorridos.

Art. 295. O valor dos bens existentes no encerramento do período de apuração poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, admitida, ainda, a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 2º, Lei nº 7.959, de 21 de dezembro de 1989, art. 2º, e Lei nº 8.541, de 1992, art. 55).

Art. 296. **Se a escrituração do contribuinte não satisfizer às condições dos §§ 1º e 2º do art. 294, os estoques deverão ser avaliados** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 3º):

I - os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período de apuração, ou em oitenta por cento do valor dos produtos acabados, determinado de acordo com o inciso II;

II - os dos produtos acabados, em setenta por cento do maior preço de venda no período de apuração.

§ 1º Para aplicação do disposto no inciso II, o valor dos produtos acabados deverá ser determinado tomando por base o preço de venda, sem exclusão de qualquer parcela a título de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS.

§ 2º **O disposto neste artigo deverá ser reconhecido na escrituração comercial.**

Por sua vez, a DIPJ deve espelhar os saldos existentes na escrituração comercial e fiscal, e não corrigi-la. A necessidade de ajustes na DIPJ somente denota a existência de irregularidades na escrituração contábil dos estoques, custos e despesas operacionais.

Diante de tais elementos, mantém-se a glosa dos custos/despesas operacionais deduzidos em duplicidade na DIPJ 2003.

Com referência à alteração de motivação, a recorrente diz que *o despacho decisório ora combatido questiona apenas e tão-somente a existência de possível duplicidade na dedução dos custos e despesas informados nas fichas 04A e 05A da DIPJ, e a autoridade julgadora de 1ª instância, ao exigir que a Recorrente comprove que os custos operacionais e despesas administrativas integraram o produto final representa indevida modificação do despacho decisório.*

Ocorre que antes desta abordagem, a autoridade julgadora de 1ª instância validamente demonstrou que *a documentação apresentada não é hábil a comprovar a regularidade do procedimento adotado*, e isto não só porque os demonstrativos apresentados não identificam as contas contábeis objeto de rateio, mas também por ser esperado como prova o registro deste procedimento na escrituração comercial da empresa, *de modo a estar consolidado nas demonstrações financeiras, principalmente no Balanço e na Demonstração do Resultado do Exercício – DRE*. Somente depois de demonstrada a imprestabilidade da prova produzida por meio de meras planilhas, a autoridade julgadora complementa que o rateio em debate poderia afetar *a avaliação dos estoques, os custos operacionais e o resultado da atividade*, a demandar evidências de que *tais gastos efetivamente se integraram aos produtos vendidos – quando se tornaram custos, e não aos produtos em fabricação e acabados ainda integrantes do estoque (ativo) da empresa*. Assim, ainda que se interpretasse como indevidos estes questionamentos acrescidos pela autoridade julgadora, os vícios inicialmente apontados na documentação juntada à defesa foram suficientes para manutenção da glosa sob a mesma fundamentação originalmente apresentada pela autoridade fiscal.

Contudo, recorde-se que a análise fiscal acerca dos valores glosados foi interrompida porque a contribuinte deixou de atender à última intimação que lhe foi dirigida. Em tais circunstâncias, é possível que na análise da prova complementada no curso do contencioso administrativo outras dúvidas surjam, a demandar esclarecimento, mas isto apenas porque a contribuinte não permitiu que esta investigação prosseguisse durante a análise de seu direito creditório.

A recorrente também afirma que a autoridade julgadora de 1ª instância não poderia deixar de *analisar a documentação apresentada pela Recorrente sem apresentar a necessária fundamentação*. Contudo, a justificativa foi apresentada, como visto acima, e, em verdade, a defesa apenas dela discorda, asseverando que, em razão do que lhe foi exigido durante o procedimento fiscal, seria desnecessária *a indicação das contas contábeis integrantes de cada uma das planilhas apresentadas* porque esta descrição consta das planilhas, o que dispensa *a indicação dos códigos das respectivas contas*. Frente a tais circunstâncias, a decisão recorrida é válida e as justificativas apresentadas pela recorrente devem ser apreciadas juntamente com os demais argumentos de mérito por ela deduzidos.

Por tais razões, deve ser REJEITADA a arguição de nulidade da decisão de 1ª instância.

A recorrente também argúi a decadência do direito de o Fisco revisar o lucro real depois do transcurso do prazo decadencial, verificado, neste caso, em 28/06/2007. Contudo, o voto condutor da decisão recorrida rejeitou com sólidos argumentos esta preliminar:

Convém também, preliminarmente, afastar a tese da defesa de que, na apreciação do direito creditório relativo ao saldo negativo do IRPJ, deveria o órgão competente se limitar à verificação dos recolhimentos das antecipações efetuadas no curso do ano-calendário (IRRF e estimativas), não sendo cabível qualquer apreciação relativa aos elementos que integraram a determinação da base de cálculo do imposto, que somente poderia ser alterada mediante lançamento ex-offício.

Nos termos da legislação, o lançamento é ato administrativo de constituição de crédito tributário, sujeito a prazo decadencial, de acordo com as normas aplicáveis previstas no CTN (arts. 150, §4º e 173, I).

Por seu turno, no contexto do procedimento de homologação das declarações de compensação, no qual deve ser atestada a existência e a suficiência do direito creditório invocado para a extinção dos débitos compensados, a única limitação imposta à atuação do Fisco é a que diz respeito ao prazo de cinco anos da data da protocolização ou apresentação das declarações de compensação, depois do qual os débitos compensados devem ser extintos, independentemente da existência dos créditos (art. 74, §5º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Na verdade, cumpre ao órgão competente, no prazo de cinco anos da data da formalização da compensação, a verificação da certeza e liquidez do crédito invocado em favor do sujeito passivo para extinção dos débitos fiscais a ele vinculados por meio das declarações de compensação. Não se pode admitir que a determinação da certeza e liquidez dos indébitos tributários, relativos ao saldo negativo do IRPJ, possa ser aferida sem qualquer análise da base de cálculo do imposto que lhe serve de fundamento.

Relevante assentar que a análise em questão da regularidade da composição da base de cálculo, fato que serve de fundamento à determinação do saldo negativo do imposto, se já ultrapassado o termo final da contagem do prazo decadencial, não pode implicar lançamento de ofício de diferenças de imposto porventura apuradas. Todavia, não se pode dizer, por isso, que o órgão administrativo deve simplesmente “homologar” o saldo negativo de IRPJ demonstrado na DIPJ correspondente, e proceder à restituição ou à compensação sem aferir a certeza e liquidez dos indébitos tributários que lhe fundamentam.

Oportuno, esclarecer que desde a instituição da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, pela Instrução Normativa SRF nº 127, de 30 de outubro de 1998, a declaração apresentada à SRF tem caráter meramente informativo, constituindo-se apenas num demonstrativo da apuração da base de cálculo, do imposto devido, e dos saldos a pagar ou a restituir de imposto, passível de verificação: (i) nos prazos decadenciais previstos no CTN, para a constituição de crédito tributário; ou (ii) no prazo da homologação tácita das compensações, para fins de restaurar a exigibilidade dos débitos fiscais indevidamente compensados.

Ainda no âmbito das distinções necessárias entre os procedimentos de lançamento e de homologação das compensações declaradas, convém destacar que, não há qualquer exigência de crédito tributário, efetuada no âmbito dos presentes autos, relativa a fato gerador do IRPJ, ocorrido em período decaído. A exigência fiscal vinculada ao processo em questão refere-se aos débitos compensados pelo contribuinte com o saldo negativo do IRPJ, apurado pela sucedida/incorporada em 28/06/2002, cuja compensação não foi homologada pela autoridade competente. Registre-se: o ato praticado pela DRF São José dos Campos/SP, no exercício da competência legalmente definida, foi de não homologação da compensação declarada, por desconstituição ou não comprovação do direito creditório, e não de constituição de ofício de crédito tributário.

Ademais, no exercício do dever/poder de verificação da regularidade do cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, atualmente, se insere, também, a verificação das compensações efetuadas, sob a responsabilidade do sujeito passivo, sem qualquer prévio procedimento de ofício relacionado ao reconhecimento do indébito tributário assim utilizado. Relevante assinalar que na sistemática das declarações de compensação, o sujeito passivo procede à extinção do crédito tributário sob condição resolutória de sua posterior homologação, conseqüentemente, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Outro problema a ser apreciado é se o lançamento de ofício, para retificação da base de cálculo do imposto, seria necessário para conferir fundamento de validade ao ato de não-homologação da compensação declarada.

O lançamento de ofício, apesar de ser um ato necessário à constituição do crédito tributário, não se configura imprescindível para a determinação da certeza e liquidez do crédito invocado em favor do contribuinte em processos de restituição e/ou compensação. Dito por outras palavras: não é porque não houve lançamento de ofício em relação a determinado período de apuração do IRPJ, que estaria homologado o direito creditório relativo ao saldo negativo demonstrado na DIPJ correspondente, não sendo assim passível de qualquer verificação no âmbito da análise dos pedidos de restituição ou das declarações de compensação apresentadas.

Na verdade, com o transcurso do prazo decadencial previsto nos arts. 150, §4º ou 173, I, do CTN apenas o dever/poder de constituir o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, V e VII do CTN). Todavia, não se pode inferir, a partir daí que, com o transcurso do prazo decadencial para efetuar o lançamento, estariam tacitamente homologados quaisquer outros fatos jurídicos tributários que pudessem repercutir em períodos de apuração futuros.

[...]

Cumpra assinalar que, especificamente, para a verificação da certeza e liquidez do indébito tributário relativo ao saldo negativo do IRPJ, é a própria legislação que estabelece não se configurar suficiente a comprovação dos recolhimentos das antecipações de tributos, efetuados no curso do ano-calendário. É necessário que seja verificada, também, a regularidade da determinação da base de cálculo que lhe dá fundamento. Transcreve-se, por pertinentes, as expressas disposições do art. 2º, §4º da Lei nº 9.430, de 1996, quando dispõe:

“Art. 2º

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

.....
III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

.....”
Diante de tais preceitos, é indubitável que, somente é dedutível do Imposto de Renda devido ao final do período de apuração, o Imposto Retido Fonte, no curso do ano-calendário, incidente sobre as receitas computadas na determinação do lucro real. Decorre, daí, que para a determinação do saldo negativo do IRPJ, passível de ser restituído ou compensado, quando composto apenas de imposto retido no curso do ano-calendário, não basta a prova da regular retenção do imposto. É imprescindível a comprovação de que as receitas sobre as quais incidiram as retenções foram devidamente computadas na determinação do lucro real.

Em síntese, conclui-se que o ato de verificação da certeza e liquidez do indébito tributário, relativo ao saldo negativo do IRPJ, em sede de análise de declaração de compensação apresentada pelo sujeito passivo, não está limitado aos valores das antecipações recolhidas no curso do ano-calendário, devendo atingir, também, a verificação da regularidade da determinação da base de cálculo apurada pelo contribuinte.

Conseqüentemente, ainda que a retificação de base de cálculo do tributo somente seja cabível mediante lançamento de ofício, a verificação também deve ser efetuada no âmbito da análise de pedidos de restituição e declarações de compensação vinculados ao saldo negativo de IRPJ, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito invocado pelo sujeito passivo para restituição ou extinção de outros débitos fiscais.

Assinale-se ainda que a tese adotada já foi referendada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme ementas abaixo transcritas:

Nº Acórdão 1302-001.095 - Data da Sessão 07/05/2013 - Relator(a) PAULO ROBERTO CORTEZ

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE. Com o transcurso do prazo decadencial apenas o dever/poder de constituir o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário. Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação.

VERIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. LANÇAMENTO VERSUS RECONHECIMENTO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. A verificação da base de cálculo do tributo não é cabível apenas para fundamentar lançamento de ofício, mas deve ser feita, também, no âmbito da análise das declarações de compensação, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito, invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais.

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE DA RETENÇÃO NA FONTE. A retenção na fonte sobre rendimentos declarados somente poderá ser compensado na declaração da pessoa jurídica se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora. Não apresentados os comprovantes é plausível a apuração do valor retido mediante pesquisa em DIRF. O saldo negativo de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica apurado em Declaração de Rendimentos, decorrente de retenção na fonte, só pode ser reconhecido como direito creditório, até o montante efetivamente confirmado, se comprovado que as receitas que lhe deram origem foram oferecidas à tributação. Preliminar de decadência rejeitada. Recurso Voluntário negado.

Nº Acórdão 1301-000.819 - Data da Sessão 14/03/2012 Relator(a) PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS

SALDO NEGATIVO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. O procedimento de homologação do pedido de restituição/compensação consiste fundamentalmente em atestar a regularidade do crédito, ainda que tal análise implique em verificar fatos ocorridos há mais de cinco anos, respeitado apenas o prazo de homologação tácita da compensação requerida.

VERIFICAÇÃO BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. A verificação da base de cálculo do tributo não é cabível apenas para fundamentar lançamento de ofício, mas deve ser feita, também, no âmbito da análise das declarações de compensação, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito, invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais.

Nº Acórdão 103-23579 Data da Sessão 18/09/2008 - Relator(a) Antonio Bezerra Neto

SALDO NEGATIVO DO IRPJ. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE. Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação.

VERIFICAÇÃO BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. A verificação da base de cálculo do tributo não é cabível apenas para fundamentar lançamento de ofício, mas deve ser feita, também, no âmbito da análise das declarações de compensação, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito, invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA. A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido. Publicado no D.O.U. nº 226 de 20/11/2008.

A recorrente defende que a homologação formal ou tácita, prevista no art. 150, §4º do CTN, *recai sobre toda a apuração do tributo realizada pelo contribuinte*, e afirma contraditória a concordância do Fisco *com o lançamento realizado pelo contribuinte, homologando-o tacitamente, para em um momento posterior iniciar uma revisão deste lançamento sob o pretexto de que se faz necessário verificar a liquidez e a certeza do crédito tributário compensado*.

É certo que o recolhimento indevido já existe, como evento, desde sua ocorrência no mundo fenomênico. Procedidas as antecipações exigidas por lei, encerrado o período de apuração e efetivados os recolhimentos que se entendeu devidos, tem-se do confronto destes, eventualmente, um desembolso maior que o devido. Todavia, este evento somente passa a se constituir em um fato jurídico apto a produzir as consequências previstas em lei quando formalizado pelo interessado em face do devedor, no caso, o Fisco. Daí porque, a partir do recolhimento indevido, deflagra-se o prazo prescricional para que o sujeito passivo manifeste seu direito perante o Fisco, e a partir desta manifestação o prazo para o Fisco, em caso de compensação, reconhecer ou não aquele crédito.

Aliás, veja-se que, à época em que este direito era deduzido apenas mediante a apresentação de Pedido de Restituição, sequer havia prazo fixado em lei para manifestação do Fisco acerca do que ali veiculado. Cabia ao interessado manter a guarda dos comprovantes necessários para prestar eventuais esclarecimentos acerca de seu direito, enquanto o crédito não lhe fosse reconhecido. Apenas com a criação da DCOMP passou a existir um prazo para que o Fisco pudesse questionar o direito manifestado pelo interessado, até porque, vinculado o crédito a débitos que se pretendia ver extintos, somente haveria alguma utilidade no questionamento daquele crédito enquanto possível a cobrança dos débitos compensados, direito este que pereceria ante a inércia do Fisco por mais de 5 (cinco) anos.

Impróprio, assim, tentar opor, ao Fisco, uma limitação temporal à confirmação do direito creditório deduzido pelo sujeito passivo, que em momento algum esteve prevista no Código Tributário Nacional ou em lei ordinária, senão na sistemática instituída a partir da criação da DCOMP, e evidentemente em função da vinculação daquele crédito a débitos compensados.

Em verdade, a interpretação veiculada pela recorrente confere ao sujeito passivo a faculdade de definir o prazo do qual o Fisco dispõe para homologar, ou não, a compensação declarada. Optando o sujeito passivo por utilizar seu crédito depois de transcorridos quatro anos e 11 meses do fato gerador, o Fisco teria apenas um mês para avaliar a liquidez e certeza do crédito. Se utilizasse mais rapidamente seu crédito, maior prazo teria o Fisco para esta confirmação.

Certamente outro foi o objetivo da criação da DCOMP. Tal instrumento conferiu tratamento diferenciado aos contribuintes que, deduzindo créditos na **forma** da nova redação do *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430/96, já poderiam, sem prévio exame do seu real **conteúdo**, angariar a extinção imediata dos débitos compensados, bem como a suspensão de sua exigibilidade até a decisão administrativa final acerca da regularidade de seu procedimento.

Admitir que o prazo para questionamento desta regularidade seria definido pelo sujeito passivo está em evidente descompasso com a referência contida na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002:

35. O art. 49 institui mecanismo que simplifica os procedimentos de compensação, pelos sujeitos passivos, dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, atribuindo maior liquidez para seus créditos, **sem que disso decorra perda nos controles fiscais**. (negrejou-se)

Argumenta a recorrente que, depois de ultrapassado o prazo decadencial, o Fisco poderia apenas questionar o recolhimento ou a compensação das antecipações mensais, as retenções do Imposto de Renda Retido na Fonte, o Imposto de Renda pago no exterior, entre outras parcelas, mas tendo como ponto de partida para conferência o lucro real e a apuração do IRPJ declarado pela Recorrente e homologado tacitamente pelas autoridades fiscais. É de se questionar, porém, que interesse fiscal existiria na revisão de uma DIPJ que apontasse saldo negativo de IRPJ? Caberia ao Fisco antecipar-se à pretensão da contribuinte de utilizar este valor, com vistas a convalidá-lo ou retificá-lo?

E, ainda que se insista na fluência do prazo para revisão do crédito, pelo Fisco, a partir do período de apuração correspondente, do recolhimento que se mostrou indevido, ou mesmo da declaração que inicialmente informou o indébito, é lícito concluir que, ao manifestar seu interesse em utilizar tal crédito mediante DCOMP, o sujeito passivo renuncia ao prazo em curso, e submete-se ao prazo fixado na sistemática prevista para aquele instrumento de utilização de créditos, sob pena de retirar a eficácia do §5º do referido art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Por tais razões, e tendo em conta que na data de ciência do ato de homologação parcial das DCOMP ainda não havia transcorrido 5 (cinco) anos contados das DCOMP que não foram homologadas, deve ser REJEITADA a arguição de decadência.

Passando à glosa de custos e despesas por duplicidade, observa-se nos autos que a contribuinte deixou de prestar esclarecimentos solicitados pela autoridade fiscal e, assim, pode tê-la induzido a erro em suas conclusões.

Consoante relatado, depois de ter sido questionada acerca da dedução, no resultado do exercício informado em DIPJ, de "Outros Custos" no montante de R\$ 11.997.987,54, a contribuinte apresentou planilha das contas que, somadas, resultaram naquele valor, e dentre elas a autoridade fiscal identificou algumas cuja descrição indicariam que elas deveriam ter sido informadas em linhas específicas das fichas 4A e 5A da DIPJ, no valor total de R\$ 2.653.552,02, a seguir detalhado:

- a) Adic. Insal/Notur/Brigada R\$10.282,19
- b) Aviso Prévio/Indenizações R\$17.849,57
- c) Descanso Semanal Remun. R\$36.851,83
- d) Encargos Sociais R\$660.678,91
- e) FGTS R\$165.860,17
- f) Horas-Extras s/Ordenados R\$11.840,39
- g) Hr Extra Mão Obra Direta R\$475,13
- h) Hr Extra Mão Obra Indireta R\$5.909,49
- i) Ordenados R\$958.712,68
- j) Provisão de Férias R\$346.320,30
- k) Provisão s/ 13º Salário R\$255.264,13

Processo nº 13850.000225/2008-62
Resolução nº 1302-000.382

S1-C3T2
Fl. 18

l) Salário Mão Obra Direta R\$3.601,37

m) Salário Mão de Obra Indireta R\$183.982,36

Questionada acerca da natureza destes registros, a contribuinte disse (fl. 76):

São valores pagos aos funcionários administrativos através da folha de pagamento. Não foram informados nas linhas específicas da ficha 04A porque estão informados linhas específicas da ficha 05A e subtraídas, nesta mesma ficha, na linha 30.

Todavia, a ficha 05A da DIPJ/2003 estava assim preenchida:

Ficha 05A - Despesas Operacionais		
0777503819032014142432MF310 Ano Calendário 2002 ND 1250690 CNPJ 57.641.714/0001-04		
Discriminação	Total	Parcelas Não Dedutíveis
ATIVIDADES EM GERAL		
01.Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração	0,00	0,00
02.Ordenados, Salários, Gratif. e Outras Remun. a Empreg.	8.436.635,25	52.032,14
03.Prestação de Serviços por PF sem Vinc. Empregatício	0,00	0,00
04.Prestação de Serviço por Pessoa Jurídica	2.722.776,68	0,00
05.Encargos Sociais (inclusive PGTS)	2.958.172,17	0,00
06.Doações e Patroc. de Car. Cult. e Art. (Lei nº 8.313/91)	0,00	0,00
07.Doações Inst. Ensino e Pesq. (Lei nº 9.249/95, art.13, § 2º)	0,00	0,00
08.Doações a Entidades Cíveis	0,00	0,00
09.Outras Contribuições e Doações	88.092,48	0,00
10.Alimentação do Trabalhador	254.566,00	0,00
11.PIS/Pasep	0,00	0,00
12.Cofins	0,00	0,00
13.CPMF	413.090,41	0,00
14.Demais Impostos, Taxas e Contribuições, exceto IR e CSLL	84.451,86	59.650,50
15.Arrendamento Mercantil	0,00	0,00
16.Aluguéis	183.459,32	0,00
17.Despesas c/ Veículos e de Conserv. de Bens e Instalações	239.290,15	27.840,78
18.Propaganda e Publicidade	165.391,07	482,71
19.Multas	11.184,84	0,00
20.Encargos de Depreciação e Amortização	699.122,03	4.361,58
21.Perdas em Operações de Crédito	0,00	0,00
22.Provisões para Férias e 13º Salário de Empregados	2.238.025,91	0,00
23.Demais Provisões	0,00	0,00
24.Gratificações a Administradores	0,00	0,00
25.Royalties e Assistência Técnica - PAÍS	0,00	0,00
26.Royalties e Assistência Técnica - EXTERIOR	847.666,72	0,00
27.Assistência Médica, Odont. e Farmac. a Empregados	499.196,93	0,00
28.Pesquisas Científicas e Tecnológicas	0,00	0,00
29.Bens de Natureza Permanente Deduzidos como Despesa	0,00	0,00
30.Outras Despesas Operacionais	-14.125,50	158.041,12
31.TOTAL DAS DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	19.826.996,32	302.408,83

Se, como dito pela contribuinte, os valores pagos aos funcionários administrativos através da folha de pagamento estariam informados linhas específicas da ficha 05A (quais sejam, as linhas 02 e 05 destinadas a àquelas despesas), a parcela subtraída nesta mesma ficha, na linha 30 não autorizariam a transferência de R\$ 2.653.552,02 para a linha 16 da Ficha 04A. Como a subtração na linha 30 foi de, apenas, R\$ 14.125,50, a autoridade fiscal glosou o excedente de R\$ 2.639.426,52 ante as evidências de dedução em duplicidade.

Já os esclarecimentos apresentados na manifestação de inconformidade indicam que na linha 30 da Ficha 05A são registradas uma série de outras despesas não especificadas pela empresa nas outras linhas da Ficha 05A, e a soma destes demais itens foi reduzida pelo valor transferido para "Outros Custos" (Ficha 16 de Ficha 04A). Consoante o demonstrativo de fl. 263/264, estas "Outras Despesas" representariam um total inferior àquele transferido para "Outros Custos", ensejando o registro negativo de R\$ 14.125,50 na linha 30 da Ficha 05A.

Ou seja, a contribuinte teria indicado todas as despesas administrativas com ordenados/salários e encargos sociais diretamente como despesas nas linhas 02 e 05 da Ficha 05A, mas como alguns destes registros também englobavam custos, teria promovido o rateio e

destacado a parcela de R\$ 6.797.333,59 para destiná-la à linha 16 da Ficha 04A. Contudo, não teria excluído estes valores diretamente das linhas 02 e 05 da Ficha 05A, mas sim do montante de "Outras Despesas" registradas na linha 30 da mesma Ficha.

Embora os esclarecimentos não estejam acompanhados de registros contábeis que confirmem a fidedignidade das planilhas juntadas à manifestação de inconformidade, as alegações são verossímeis e suscitam dúvida razoável acerca das irregularidades identificadas pela autoridade fiscal.

Observe-se, porém, que tem razão a autoridade julgadora de 1ª instância quando aponta a necessidade de indicação do número das contas contábeis, especialmente daquelas submetidas a rateio e as consolidadas na linha 30 da Ficha 05A, bem como da repercussão destes ajustes na demonstração de resultado do exercício. Caso a contribuinte tivesse juntado à sua defesa estas informações, e ao menos a Demonstração de Resultado da incorporada no ano-calendário 2002, seria possível aferir a conformidade dos saldos rateados, reunidos na linha 30 da Ficha 05A, aportados como despesas de ordenados/salários e encargos sociais, e indicados como custos de mesma natureza, e assim eventualmente concluir que o resultado do exercício é compatível com aquele consignado em DIPJ, sem duplicidade nas deduções indicadas na DIPJ.

Contudo, submetidas as provas apresentadas a nova avaliação, alcança-se uma conclusão diferente daquela adotada pela autoridade julgadora de 1ª instância, especialmente porque a contribuinte apresentou demonstrativos no mesmo formato originalmente entregues à autoridade fiscal, que os aceitou sem deduzir objeções formais. E esta complementação se verificou no prazo de manifestação de inconformidade, ou seja, pouco mais de 3 (três) meses depois da intimação que originalmente exigiu estes esclarecimentos.

Frente a tais circunstâncias, o presente voto é no sentido de CONVERTER o julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal avalie os demonstrativos de fls. 247/260 e solicite à contribuinte outros que entender necessários para confirmação de que os custos glosados não foram, como alegado, deduzidos em duplicidade na apuração do ano-calendário 2002.

Ao final dos trabalhos a autoridade fiscal deve produzir relatório circunstanciado, descrevendo suas análises e conclusões daí resultantes, dele cientificando a interessada, com reabertura de prazo de 30 (trinta) dias para complementação de suas razões de defesa.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora