



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

Processo nº 19515.000678/2009-67
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1301-000.120 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 11 de junho de 2013
Assunto CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA
Recorrente ROCKWELL AUTOMATION DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, CONVERTER O JULGAMENTO em diligência para que a unidade de origem determine que, por meio de verificação da documentação contábil e fiscal na sede empresa, e, se for o caso, com a utilização subsidiária dos documentos juntados à impugnação e ao recurso voluntário, sejam apresentados esclarecimentos complementares, em relatório fundamentado, acerca dos seguintes itens: 1. comprovação documental, por amostragem, dos valores que constituíram o item OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS da declaração de informações apresentada (FICHA 5A, linha 30, da DIPJ/2006), excluída a parcela declarada como não dedutível (R\$ 1.396.876,92) e a já acolhida em primeira instância (R\$ 1.416,01); e 2. comprovação documental de que os montantes excluídos do lucro líquido a título de reversões contábeis de provisão para custo de ordem faturada (R\$ 1.106.160,83) e de provisão para perdas na realização de créditos (R\$ 2.008.198,74), em virtude de adição anterior, não afetaram o lucro real relativo ao ano-calendário de 2005; e 3. comprovação documental que permita concluir que a perda na realização de empréstimos - Eletrobrás, no valor de R\$ 48.997,70, que foi excluída do lucro líquido na determinação do lucro real, pode ser considerada definitiva. A contribuinte deverá ser cientificada do relatório que ora se solicita para, se quiser, aditar razões.

“documento assinado digitalmente”

Plínio Rodrigues Lima

Presidente.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator.

Processo nº 19515.000678/2009-67
Resolução nº **1301-000.120**

S1-C3T1
Fl. 4.220

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Plínio Rodrigues Lima, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

CÓPIA

Relatório

Trata o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativas ao ano-calendário de 2005, formalizadas a partir da imputação das seguintes infrações: i) custos e despesas não comprovados; e ii) exclusões indevidas do lucro líquido na determinação do lucro real.

Por bem descrever os argumentos trazidos pela autuada em sede de impugnação, reproduzo fragmento do Relatório contido na decisão exarada em primeira instância:

[...]

5. Irresignada com os lançamentos, a empresa apresentou, representada por procuradores (fls. 678 a 683), a impugnação às fls. 652 a 677, protocolizada em 03/04/2009, acompanhada dos documentos às fls. 678 a 1645, na qual alega, em síntese, o seguinte (grifos e negritos do original):

I – “Preliminar de Nulidade.”

5.1. “Antes de adentrar ao mérito da demanda, importa ressaltar, preliminarmente, que no que se refere à autuação da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL, o Auto de Infração padece de insanável vício formal, visto que Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) que suportou a ação fiscal (doc. 04) não abrange esta contribuição em seu escopo, o que cerceou o direito de defesa da Impugnante no curso da fiscalização, uma vez que ela nunca teve conhecimento que o agente fiscal estivesse inspecionando o recolhimento de seu CSLL, mas somente dos valores de IRPJ.” (anexou documento à fl. 696 e transcreveu ementa de Acórdão do Conselho de Contribuintes à fl. 659).

5.2. “Por este motivo, independente de sua improcedência quanto ao mérito, o lançamento da CSLL deve ser de julgado nulo de pleno direito, dada a ocorrência de vício formal em sua constituição, nos termos em que garante a jurisprudência dominante do Conselho de Contribuinte (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais).”

II – “Razões de Direito e de Fato.”

II – 1 – “Despesas Operacionais Não Comprovadas.”

5.3. “A primeira glosa realizada pela r. fiscalização, como já comentado, foi realizada sob a alegação de que as despesas indicadas pela Impugnante na conta "outras despesas operacionais" de sua DIPJ 2006/2005 não teriam sido devidamente comprovadas no curso da ação fiscal.”

5.4. “Tais despesas foram devidamente detalhadas pela Impugnante mediante a indicação, no demonstrativo entregue à r. fiscalização (doc. 05), de cada uma das contas contábeis que compuseram esta linha de sua DIPJ.” (anexou documento às fls. 697 a 711).

IRPJ – Duplicidade de tributação de uma parcela da despesa glosada.

5.5. “Inicialmente, cumpre esclarecer que a d. fiscalização inadvertidamente glosou a totalidade da despesa indicada na linha 30 da Ficha 5A da DIPJ 2006/2005, efetuando ajuste desse valor total no Lucro Real da Impugnante anteriormente informado, sem desconsiderar de tal glosa, contudo, a parcela dos R\$ 6.967.816,24 que já havia sido informada na própria DIPJ 2006/2005 pela Impugnante como sendo uma "parcela não dedutível" de tais despesas e, portanto, devidamente oferecida a tributação na determinação do Lucro Real (vide Ficha 5A — linha 30 — segunda coluna e Ficha 9A — linha 03 da DIPJ 2006/2005, as quais correspondem ao valor final das "parcelas não dedutíveis" indicadas na Ficha 5A, páginas 4 e 9 — doc. 06).” (juntou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica às fls. 712 a 812).

5.6. “Ora, mesmo assumindo que a Impugnante não tivesse apresentado a composição do valor da "parcela não dedutível" e/ou não tivesse entregado sua documentação comprobatória (o que não foi o caso), a "glosa" desse valor não pode prevalecer, já que representaria uma duplicidade de tributação, e, conseqüentemente, um enriquecimento injustificado dos cofres públicos.”

5.7. “De qualquer forma, reproduzimos abaixo um quadro-resumo com os valores que compõem a totalidade "parcela não dedutível", no montante de R\$968.173,18 (extraído da composição de todas as contas informadas na Ficha 5A da DIPJ e Livro de Apuração do Lucro Real — LALUR — doc. 07). (registrou tabela à fl. 661 e anexou Livro Registro de Apuração do Lucro Real Parte A (fls. 813 a 836) e Parte B (fls. 837 a 856)).

5.8. “Ora, o equívoco da d. fiscalização está evidente quanto a essa pretensa duplicidade de tributação (R\$ 968.173,18), merecendo o auto ser cancelado, dado ser evidente a falta de cuidado quanto as procedimentos fiscalizatórios dos valores dos créditos tributários lavrados.”

CSLL – Duplicidade de tributação de uma parcela da despesa glosada.

5.9. “Da mesma forma, a d. fiscalização também acabou por duplicar o mencionado valor da R\$ 968.173,18 na base de cálculo da CSLL. Isso porque tal valor também havia já sido tributado/adicionado pela Impugnante quando da determinação da base de cálculo apresentada na DIPJ 2006/2005.”

5.10. “A Impugnante, conservadoramente, adota o procedimento de adicionar na determinação da base de cálculo da CSLL exatamente os mesmos ajustes efetuados para fins de apuração do Lucro Real.”

5.11. “Situação esta de fácil constatação pela simples verificação do valor total das adições dessas duas bases de cálculo na DIPJ 2006/2005. Assim, tem-se que na Ficha 09A “Demonstração do Lucro Real”, o valor da linha 24 “Soma das Adições” é de R\$ 8.758.515,36, e da mesma forma esse mesmo número é apontado na Ficha 17 “Cálculo da Contribuição Social sobre Lucro Líquido”, particularmente na linha 20 “Soma das Adições.” 5.12. “Assim, o lançamento da CSLL também deverá ser tratado como nulo, pelo menos quanto a essa parcela da autuação frente a tão evidente equívoco.”

5.12. “Assim, o lançamento da CSLL também deverá ser tratado como nulo, pelo menos quanto a essa parcela da autuação frente a tão evidente equívoco.”

IRPJ/CSLL – Glosa de “Outras Despesas Operacionais” – Ausência de Verificação do Rateio de Gastos.

5.13. “A glosa das "Outras Despesas Operacionais" da Impugnante decorreu da alegação de que elas não teriam sido comprovadas (sem nada questionar sobre sua usualidade ou necessidade).”

5.14. “Segundo o "Termo de Verificação Fiscal", a d. fiscalização alega que a Impugnante não atendeu à solicitação de entrega de documentos relacionados com "gastos" rateados e alocados na conta de despesa operacional.”

5.15. “Relata ainda que a Impugnante respondeu a intimação de tal solicitação para informar que o volume de documentação solicitada era imenso (o que de fato é). Por outro lado, não relatou, porém, que, quando desta solicitação (termo de intimação de 18/09/2008), a Impugnante atendeu a outra solicitação que fora o preenchimento de dados em planilha eletrônica encaminhada pela r. fiscalização com a composição das contas contábeis de despesas operacionais (que totaliza mais de R\$ 30 milhões, ou seja, mais inclusive do que o valor ora glosado) doc. 09.” (juntou documento às fls. 859 a 861).

5.16. “O Termo de Verificação Fiscal também informa simplesmente que após nova concessão de prazo, a Impugnante não cumpriu a solicitação "na forma solicitada". Todavia, não registra que a Impugnante preparou caixas e caixas de cópias de documentos comprobatórios das despesas operacionais (notas fiscais de serviços e materiais, conta de luz, conta de água, relatórios de viagens a trabalho, folha de pagamento, etc.), e que foi em 09/02/2009 até a repartição pública para entregar tal documentação para a d. agente fiscal, só que ela recusou a receber essa documentação (sem sequer a analisar), alegando que não era nos moldes solicitados e dando por encerrada a fiscalização.” (transcreve parte do Termo de Verificação Fiscal às fls. 663 e 664).

5.17. “Ora, é indiscutível que o rateio de gastos em uma empresa que fabrica produtos para venda é algo essencial e exigido pela própria legislação do imposto de renda. Além disso, o sistema de custo integrado para apuração da alocação (rateio) de gastos em custo (de estoque, baixado para o resultado quando da venda do produto) e em despesas é algo em total consonância com as regras fiscais.”

5.18. “Buscando tornar simples o que é o rateio de gastos exigido pela própria legislação comercial e fiscal, poder-se-ia dizer que a empresa "pega" o valor de um determinado gasto (e.g., conta de luz cobrado em uma única "nota") e o divide entre custo e despesa, alocando para o primeiro a parcela deste gasto relacionada com a produção (e.g., parte da conta de luz relacionada ao espaço físico da fábrica), enquanto que a parcela remanescente irá diretamente para o resultado (despesa) por ser um valor necessário para o desenvolvimento das atividades da empresa, apesar de não ligado "diretamente" à linha de produção (e.g., parte da conta de luz relativa ao espaço físico onde fica a contabilidade da empresa).”

5.19. “Para se fazer tal rateio, a empresa deve adotar um critério lógico e consistente (no caso da luz, por exemplo, a proporção da área utilizada pelo setor produtivo e pelo setor administrativo). Dessa forma, para cada natureza de gasto, uma lógica própria dará a premissa para a realização do cálculo.”

5.20. “Com o rateio, a parcela do gasto alocada no custo será levada (baixada) para o resultado apenas em um momento posterior (ao da despesa), ou seja apenas quando da venda do produto ao qual tal custo foi agregado. Assim, o rateio visa atender ao regime da competência e ao princípio da confrontação de receitas e custos (despesas) para permitir que a parcela alocada ao custo seja lançada só quando houver receita correlata. Diferentemente, a parte alocada a despesa acontece (para fins de

dedutibilidade) quando a mesma for incorrida, independentemente de qualquer faturamento.”

5.21. “Imagine esse procedimento de rateio que envolve diversas contas e inúmeros valores de um ano-calendário inteiro (2005), bem como envolve mais de um produto.”

5.22. “Imagine então o volume de documentos comprobatórios relacionados, bem como o tamanho dos relatórios que demonstram como o rateio de cada uma das "notas fiscais" (ou "conta de luz", etc) recebidas durante um ano. Imagine uma situação mais absurda, a de a empresa ter que duplicar toda a documentação e levá-la até a repartição pública.”

5.23. “Por fim, imagine ainda, alguém de fora da empresa, e completamente sozinha sem esclarecimentos de dúvidas simples durante a análise da documentação (por exemplo, identificação de um pequeno código de um departamento apontado na nota fiscal i. e., departamento produtivo ou administrativo) entender e validar centenas e centenas de documentos.”

5.24. “Para reduzir o possível problema (e conclusão do trabalho), diga-se, simplesmente que seria uma forma de trabalho não eficiente e extremamente onerosa para o contribuinte. Diferentemente, porém, se toda essa documentação estivesse a disposição da fiscalização na empresa em um primeiro momento, e após alguma seleção, aí sim, fosse solicitada alguns documentos (em volume grande ou não, mas pelo menos razoável) para análise fora da empresa.”

5.25. “A razão de toda essa explicação acima é para tentar demonstrar que: (i) a empresa envidou todos os esforços para atender à r. fiscalização, mas não foi aceito o resultado de seu trabalho (explicação), pela simples alegação que não se encontrava nos moldes solicitados, e (ii) um assunto tão complexo como o rateio de todos os gastos operacionais de um ano da empresa dificilmente poderia ser feito sem qualquer visita do fiscal ao estabelecimento da Impugnante.”

5.26. “Exemplificativamente, para fins de demonstração de procedimento contábil, foi escolhido o caso do rateio da conta de luz do ano de 2005 da Impugnante. Para tanto, anexa-se à Impugnação, o razão (conta contábil 759100 doc. 10), o relatório de rateio por departamento da empresa (denominado internamente na empresa de "gerência", "diretoria ou diretoria de área"), e a totalidade das contas de luz (que envolve várias concessionárias de energia elétrica, mês a mês).” (acostou documentos às fls. 862 a 963).

5.27. “Para se entender o procedimento, a Impugnante toma como referência a conta de luz com a Eletropaulo, de 05/01/2005, no valor de R\$ 35.400,32 (doc. 11) e a vincula com a página 1 do relatório de rateio (registro de transações lançamentos aberto por centro de custo doc. 12) e com a página 1 do razão da conta 759100 (doc. 10), para demonstrar que um pedaço da nota, no montante de R\$ 1.416,01 foi alocado no departamento 55110 denominado "Diretoria Geral". Ainda junta agora o laudo técnico feito para o referido rateio, inclusive que serve para fins de tomada de crédito de ICMS (doc. 13).” (anexou documentos às fls. 964 a 996).

5.28. “Como esse procedimento é feito para cada uma das notas de luz para essa conta, imagine-se multiplicar isso para todas as contas de luz, recebidas em vários dias do mês da empresa, bem como para todos os centros de custo da empresa, e, por fim, depois fazer isso para TODAS as contas operacionais solicitadas durante a fiscalização, a exemplo do que exigiu a r. fiscalização!”

5.29. “Não sendo possível a realização de tal procedimento, a Impugnante junta anexa todas as notas fiscais das contas de luz que a empresa recebeu durante 2005 (doc. 14), as quais foram igualmente rateadas nos termos acima comentados.”(anexou documentos às fls. 997 a 1117).

5.30. “E para demonstrar que o procedimento em referência não foi adotado exclusivamente para os custos/despesas com energia elétrica, a Impugnante também anexa demonstrativos de outras contas de despesas integrantes da relação entregue à r. fiscalização (doc. 05), nas quais pode-se identificar a utilização do mesmo procedimento acima descrito. Além disso junta-se com cada uma dessas contas de custos/despesas, a totalidade das notas fiscais pertinentes ao ano-base de 2005 (docs. 15 a 17).” (juntou documentos às fls. 1118 a 1534).

5.31. “Note-se, inclusive, que a Impugnante optou em escolher estas contas contábeis por serem elas as que apresentam o menor volume de documentação suporte. Contudo, a mesma comprovação existe para TODAS as contas contábeis questionadas pela d. fiscalização (doc. 05), estando toda ela na sede da empresa disponível para fins de comprovação das alegações da Impugnante.”

IRPJ/CSLL – Glosa de “Outras Despesas Operacionais” – Esclarecimento quanto ao valor glosado de R\$ 3.188.351,45.

5.32. “A Impugnante também aproveita para comentar, brevemente, um valor relevante que compõe o montante glosado de R\$ 6.967.816,24, qual seja, o valor da conta 792302 - "Desps. PréVenda Realoc", no montante de R\$ 3.188.351,45.”

5.33. “Esclareça-se, inicialmente, que nessa conta de despesa com pré-venda são alocadas despesas que são incorridas pela Impugnante anteriores ao processo de fabricação de produtos. Para tanto, a empresa utiliza, basicamente, empregados da empresa para cotar e orçar quanto sairia um produto para um cliente, agregando a esse valor a proporção de outros gastos relacionados com o departamento no qual esses empregados estão alocados pelo tempo despendido para essas cotações e orçamentos.”

5.34. “Para entender o grande volume de horas alocadas de mão-de-obra, e que, conseqüentemente, gera um valor de gasto relevante no ano, a Impugnante esclarece ainda que o resultado de tal trabalho são duas propostas: uma técnico e uma comercial (vide dois exemplos anexos docs. 18A e 18B). Isso porque o produto da Impugnante é voltado para atender a necessidade de cada um dos seus potenciais clientes no campo de automação industrial.” (acostou documentos às fls. 1535 a 1582).

5.35. “A Impugnante para apurar o valor da despesa de pré-venda utiliza-se então do procedimento de rateio dos gastos com remuneração de seus empregados, com base em taxa de absorção de sua mão de obra alocada para o serviço de pré-venda. E faz isso, por cada um de seus centros de custos (departamentos) que tenham membros envolvidos nesse serviço.”

5.36. “Para demonstrar como tal rateio funciona, a Impugnante anexa à presente a abertura da conta do razão de R\$ 3.188.351,45 por valores mensais (doc 19) e por departamento (docs. 20 e 21). Na planilha mais detalhada da abertura por departamento (doc. 21), seleciona o departamento 55916 "Cotação e Orçamento MPS" que se dedica exclusivamente a atividade de pré-venda (diferentemente de outros departamentos, que somente alguns membros deles participam) vide páginas 1 a 5 do referido relatório que apresenta o saldo de despesa de pré-venda relacionada com esse departamento 55916, qual seja, R\$ 578.898,03.” (juntou documentos às fls. 1583 a 1598).

5.37. “Relativamente a este departamento, a Impugnante junta, então, um relatório financeiro (doc. 22) extraído do sistema integrado de contabilidade da empresa (o qual não foi questionado) que mostra onde todos os gastos de tal departamento 55916 são lançados pelo sistema em um primeiro momento (essencialmente salários e benefícios), mas que, após análise com base em premissas e critérios lógicos e consistentes, terão, quando for o caso, parte (ou a totalidade) de seus valores "realocados" para outras contas relativas a gastos mais apropriados, o que significa: (i) uma realocação de parte do valor originalmente alocada em uma certa conta de despesa analisada (e.g., salário) para o custo; e/ou (ii) uma realocação de parte (ou da totalidade) dessa despesa para outra conta de despesa que gerencialmente indique melhor sua natureza.” (anexou documentos às fls. 1599 e 1600).

5.38. “Esse relatório apresenta uma série de contas, mas tem-se que 3 delas são o totalizador do valor a ser lançado para a conta de despesa pré-venda (i.e., "zeram as demais contas"), sendo a diferença dos gastos, nesse caso, lançada para o custo. Vejamos:: (registra tabela à fl. 668).

5.39. “Esse valor da tabela acima encontra-se devidamente indicado no relatório de composição do valor total de R\$ 3.188.351,45 por departamento (com uma diferença imaterial de exatos R\$ 3,32).”

5.40. “Ainda para comprovar que tais gastos existem, anexamos a folha de salários relativa aos empregados desse departamento no ano de 2005 (doc. 23).” (juntou documentos às 1601 a 1640).

5.41. “Esse procedimento efetuado exemplificativamente para o departamento 55916 pode ser efetuado para cada um dos departamentos de forma a se chegar na totalidade dos R\$ 3.188.351,45.”

5.42. “Entende, assim, que esse valor de despesa de pré-vendas está comprovado, por amostragem, cabendo também por esse motivo o cancelamento do auto.”

IRPJ/CSLL – Glosa de “Outras Despesas Operacionais” – Observação Adicional.

5.43. “Felizmente, a Jurisprudência Administrativa tem entendido que para ser válida a glosa de despesas levada a efeito pela fiscalização é necessário que esta cumpra adequadamente o seu dever de realizar a prova de suas alegações, mediante análise detida da documentação apresentada pelo contribuinte. Vejamos o entendimento do Conselho de Contribuintes sobre o assunto:” (transcreve ementa de Acórdão do Conselho de Contribuintes à fl. 669).

5.44. “Na presente hipótese, a r. agente fiscal não buscou a verdade material do objeto fiscalizado, alegando a simples não comprovação de despesas, acabando assim por impor à Impugnante inaceitável ônus de prova. O descabimento da reversão do ônus da prova para o contribuinte, em hipóteses análogas, já foi reconhecido pelo Conselho de Contribuintes:” (transcreve ementa de Acórdão do Conselho de Contribuintes à fl. 670).

5.45. “Contudo, em face da autuação realizada pela r. agente fiscal, não restou alternativa à Impugnante senão tentar realizar, no âmbito da presente Impugnação, a prova da efetividade das despesas superficial e cabalmente glosadas pela r. fiscalização.”

5.46. “Reconhece a Impugnante, contudo, que a prova ora apresentada apesar de quantitativamente relevante, foi feita por amostragem exemplificativa, dada a enormidade de documentação que seria necessária juntar aos autos, para que se pudesse

abranjer a totalidade do valor da despesa glosada.” (transcreve ementa de Acórdão do Conselho de Contribuintes à fl. 670).

5.47. “Todavia, caso o entendimento dos ilustres julgadores seja que a totalidade da despesa seja conferida detalhadamente, desde já informa a Impugnante que a totalidade da documentação suporte está disponível em sua sede, devendo ser determinada a realização de diligência que dessa vez espera-se seja feita de maneira pessoal e não mediante o envio de intimações por correio para constatação da efetiva existência de provas substanciosas de todas as alegações contidas acima.”

5.48. “De outro lado, caso esta c. Turma Julgadora entenda não ser o caso de realização de diligência, mas sim de juntada aos autos para exame por V.Sas. de todos os documentos de prova em questão, a Impugnante espera ser intimada a trazer tais elementos complementares aos autos, o que, independentemente de requerimento prévio, desde já protesta como forma de resguardo tal direito.”

II – 2 – “IRPJ – Exclusões Indevidas.”

5.49. “O Termo de Verificação Fiscal tratou como indevida exclusões no montante de R\$ 3.163.357,27 efetuadas na determinação do Lucro Real, por alegar que não recebeu documentação suporte de tal monta.”

5.50. “Como se demonstrará mais adiante, isso não é verdade, pois tais valores seriam facilmente comprováveis através do Livro Razão e LALUR, os quais foram recebidos e analisados pela r. agente fiscal, conforme consta do próprio Termo de Verificação Fiscal. Além de outros documentos que constam no Termo, e ainda a própria DIPJ 2006/2005 que a fiscalização possui.”

5.51. “O valor glosado tem a seguinte composição, conforme se extrai da Parte A do LALUR Página 19 (e páginas correspondentes da Parte B, particularmente as páginas 24, 25 e 27): (registra tabela à fl. 671).

5.52. “A Impugnante demonstra abaixo a propriedade da exclusão de cada um dos valores desta tabela.”

“Baixa da Provisão para Custo de Ordem Faturada.”

5.53. “Antes de comentar a baixa da Provisão para Custo de Ordem Faturada, faz-se necessário entender o que é essa provisão.”

5.54. “A Impugnante esclarece que utiliza tal provisão quando vai cobrar um cliente, mas um pedaço do custo, relacionado com o respectivo produto de automação industrial que gerou tal faturamento, ainda não foi incorrido/recebido pela Impugnante.”

5.55. “Por exemplo, para entregar o produto a Impugnante se utiliza de um frete de terceiros, mas esse terceiro não cobra a Impugnante dentro do mês, pois a entrega do produto ainda estava em andamento quando do fechamento deste mês. A Impugnante, porém, para “cassar” receitas e despesas, efetua uma provisão do valor deste frete no referido mês, e tratando tal valor como indedutível (i.e., efetua uma adição temporária no LALUR). Em outras palavras, para fins fiscais a constituição de provisão não afeta o valor do IRPJ devido.”

5.56. “Somente quando do recebimento da cobrança do prestador do frete, a Impugnante reverte contabilmente essa conta de provisão, de forma a contabilmente neutralizar o número provisionado no mês anterior. Simultaneamente, registra um

contas a pagar do valor efetivo com contrapartida em uma conta de despesa correspondente (no caso do exemplo, frete).”

5.57. “Essa situação representa tão-somente uma movimentação contábil, e que não deve em hipótese alguma gerar impacto tributário (seja tributação ou dedução). Os ajustes no LALUR (adição quando da constituição da provisão, e exclusão quando de sua reversão) servem apenas para neutralizar o lançamento contábil (respectivamente, despesa e "receita").” 5.58. “Analisando a página 24 da Parte B do LALUR (doc. 07), verifica-se que o valor de R\$ 1.106.160,83 nada mais (é) do que o saldo da movimentação/variação da conta contábil dessa provisão.”

5.58. “Analisando a página 24 da Parte B do LALUR (doc. 07), verifica-se que o valor de R\$ 1.106.160,83 nada mais (é) do que o saldo da movimentação/variação da conta contábil dessa provisão.”

5.59. “Aliás, a Impugnante anexa um relatório financeiro, com dados extraídos do razão da conta e devidamente assinado por seus representantes legais (doc. 24), demonstrando a variação mês a mês durante o ano-calendário de 2005, e que totaliza exatamente o valor excluído (i.e., Saldo Final de R\$ 1.722.301,04 menos Saldo Inicial de R\$ 2.828.461,87).”(anexou documento à fl. 1641).

5.60. “Dessa forma, entende a Impugnante que a glosa de tal exclusão não deve prevalecer.”

“Baixa de Provisão relativa a Empréstimos à Eletrobrás.”

5.61. “A exclusão indevida relacionada a este item monta R\$ 48.997,70, e refere-se a baixa de provisão contábil, que, no final da década de 90 havia sido tratada como indedutível pela Impugnante. Tal situação foi controlada na Parte B do LALUR (vide página 22 do livro anexado).”

5.62. “O recebimento do referido valor há muito traz um grande grau de incerteza no recebimento, sendo que de acordo com decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal (decisão de última instância, portanto) tem-se a previsibilidade da não recuperação de valores dessa natureza. (transcreve ementa de Acórdão do STF às fls. 673 e 674).

5.63. “Diante de tal situação, a Impugnante baixou o valor de R\$ 48.997,70 de sua contabilidade a fim de caracterizar sua perda. Para fins fiscais, excluiu o valor anteriormente adicionado pela total incapacidade de continuação da cobrança do valor em questão.”

“Baixa de Perdas na Realização de Créditos em conta Clientes.”

5.64. “A exclusão indevida relacionada a este item monta R\$ 2.008.198,74.”

5.65. “Pela simples verificação da folha 19 da Parte A do LALUR (juntamente com as folhas 25 e 27 da Parte B), é possível constatar que dentro do próprio ano-calendário de 2005 existe exatamente um valor idêntico adicionado sobre o título de "perdas na realização de créditos em contas de clientes, temporariamente indedutível".

5.66. “Isso vale a dizer que, na apuração de Lucro Real do ano-calendário de 2005, essa exclusão foi totalmente neutralizada por uma adição de igual valor, ou ainda que ela não tem qualquer impacto no cálculo do IRPJ devido. Vejamos primeiramente a folha do LALUR que controla a exclusão (folha 25), e, na sequência, a outra folha (a de nº 27) que controla a adição não apontada no Auto de Infração.”

5.67. “Na folha 25 da Parte B do LALUR, onde existe o controle da conta de “Provisão para Perdas Provável na Realização de Créditos (Devedores Duvidosos)”, constata-se que durante 2005 houve um registro na coluna “débito” (equivalente a reversão ou baixa contábil da provisão) de R\$ 2.279.224,92 e um registro na coluna “crédito” (equivalente a uma constituição de uma nova provisão), o que no líquido gera um impacto dos mencionados R\$ 2.008.198,74. Valor este, como já comentado, facilmente identificável na Parte A, e que gerou a exclusão ora glosada.”

5.68. “Por outro lado, na folha 27 da Parte B do LALUR, onde há o controle de uma conta denominada de “Perdas na Realização de Créditos temporariamente não dedutíveis”, que nada mas um conta específica de provisão para perdas que trata de contas de alguns clientes (Controlset Automação Industrial Ltda.; Medusa S.A.; Innobra Innocenti Ind. Mecânica S/A / NIMPA Nova Indústria Mecânica S.A.; Usiminas, Virtual Automação Ltda.), e que por sua vez, foi oriunda da transferência dos valores da conta da página 25 da Parte B do LALUR acima descrita, no montante do “débito” de R\$ 2.279.224,92, e que foi adicionado.”

5.69. “Em outras palavras, a exclusão glosada representa uma mera transferência de valores provisionados, sem qualquer realização dos mesmos para fins contábeis ou fiscais. De forma que, não há nem que se pensar analisar a aplicabilidade ou não das regras fiscais de dedutibilidade de perdas com crédito, pois o valor não foi “baixado” para resultado como perda efetiva.”

5.70. “De qualquer forma, a Impugnante informa que iniciou e ainda mantém procedimentos de cobrança contra os seus credores segregados nessa movimentação efetuada em 2005 no livro fiscal.”

5.71. “A Impugnante anexa ainda o razão da conta 126100 relativa a movimentação contábil dessa provisão durante o ano-calendário de 2005 (docs. 25 e 26).” (acostou documentos às fls. 1642 a 1645).

5.72. “Diante do exposto, a Impugnante entende que comprovou que a glosa desse R\$ 2.008.198,74 é indevida, cabendo, assim, o cancelamento do auto de infração.

III – “Do Pedido.”

5.73. “Requer a Impugnante que, à vista da clara incompatibilidade dos Autos de Infração com os preceitos legais mencionados e a documentação aqui juntada, seja declarada, preliminarmente, sua nulidade quanto à parcela atingida pelos apontados vícios e, no mérito da autuação, a insubsistência do lançamento ora efetuado, determinando-se o seu integral cancelamento e arquivamento do correspondente processo administrativo.”

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, São Paulo, apreciando as razões trazidas pela defesa inaugural, decidiu, por meio do acórdão nº 16-35.970, de 1º de fevereiro de 2012, pela procedência parcial dos lançamentos tributários.

O referido julgado restou assim ementado:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE.

Eventual vício em emissão, notificação, prorrogação, ou até mesmo a inexistência de Mandado de Procedimento Fiscal em nome do fiscalizado não causa nulidade do lançamento, porque não constitui requisito de validade do ato, mas mero instrumento de controle da administração tributária.

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. IMPUGNAÇÃO.

Os documentos que fundamentam contestação a lançamento tributário devem ser apresentados juntamente com a impugnação administrativa.

DILIGÊNCIA. DESCABIMENTO.

Incabível o pedido de realização de diligência e perícia, pois o presente litígio se resolve com o direito e os fatos comprovados por documentos já constantes dos autos.

FATOS E ATOS. REGISTRO CONTÁBIL. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de provar, com documentos hábeis e idôneos, os fatos e atos registrados em sua contabilidade.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

O decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de IRPJ implica o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), também se aplica a este outro lançamento naquilo em que for cabível.

DESPESAS INCOMPROVADAS.

Mantém-se a glosa de despesas não comprovados por documentos hábeis e idôneos. Exonera-se a parcela de despesas já adicionada pela contribuinte na apuração da base de cálculo do imposto, bem como parcela de despesa com energia elétrica comprovada.

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 1.708/1.754, em que, em apertada síntese, sustenta:

- que em momento algum a agente fiscal responsável pelo procedimento dispôs-se a visitar a sua sede, apesar de ela ter se manifestado no sentido de que seria inviável em termos práticos apresentar toda a sua contabilidade em resposta às intimações emitidas;
- que todas as intimações expedidas foram tempestiva e satisfatoriamente atendidas por ela;
- que tão precária foi a autuação que sequer a parcela considerada por ela como não dedutível foi excluída pela agente fiscal da base de cálculo considerada tributável no auto de infração;
- que a glosa decorreu, tão-somente, da não comprovação das despesas, não havendo qualquer questionamento acerca da natureza de tais dispêndios;
- que em duas decisões proferidas em processos decorrentes do mesmo procedimento fiscal (processos nºs 19515.000681/2009-81 e 19515.000682/2009-25), já em primeira instância, foram cancelados integralmente os Autos de Infração lavrados contra ela;
- que a agente fiscal, ao reconhecer que os gastos incorridos eram rateados parte para a conta de “custos” e parte para a conta de “despesas operacionais”, não poderia ter lavrado a sua autuação glosando as “despesas operacionais” e dando como válidos, legítimos e regulares os “custos”, uma vez que ambos têm como base a mesma documentação;

- que a Turma Julgadora *a quo* limitou-se a admitir como comprovadas somente as despesas para as quais ela trouxe aos autos documentos comprobatórios, porém, ressalta que a comprovação por amostragem é procedimento amplamente aceito e reconhecido pelo CARF;

- que, se a Delegacia da Receita Federal de Julgamento quisesse se certificar da existência de cada um dos documentos comprobatórios das despesas, deveria então ter determinado a realização de diligência;

- que, ao contrário do que sustenta o acórdão recorrido, comprovou, já na impugnação, a insubsistência das glosas efetuadas, demonstrando que, de fato, há documentos capazes de confrontar a conclusão da Fiscalização;

- que é absurdo o entendimento de que ela deveria ter anexado à sua impugnação todos os documentos capazes de demonstrar a veracidade das informações contidas na DIPJ, eis que tal providência revela-se inviável e atenta contra o princípio da razoabilidade;

- que, agora, em sede de recurso, cuidou de fazer prova da “imensidade” de documentos atinentes unicamente a comprovar as “outras despesas operacionais”, o que se faz por meio de anexação aos autos de fotografias que demonstram a quantidade de caixas que se encontra à disposição das autoridades fiscais;

- que repisa que referidas caixas foram transportadas à época da fiscalização até a Delegacia da Receita Federal, porém, a agente fiscal recusou-se a recebê-las;

- que requer que seja reconhecida a possibilidade de ela apresentar, em sede de recurso, e por amostragem, prova das despesas em discussão;

- que, subsidiariamente, requer a realização de diligência fiscal.

A partir desse ponto, a Recorrente passa a discorrer sobre a comprovação (complementar e por amostragem) das despesas glosadas pela Fiscalização e acerca da legitimidade das exclusões realizadas.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 615/617, foram imputadas à contribuinte as seguintes infrações:

i) DESPESAS NÃO COMPROVADAS no montante de R\$ 6.967.816,24;

ii) EXCLUSÕES INDEVIDAS do lucro líquido na determinação do lucro real no total de R\$ 3.163.357,27.

A Turma Julgadora de primeira instância, apreciando a impugnação interposta pela contribuinte, cancelou as exigências relativas aos seguintes montantes (item “i”: DESPESAS NÃO COMPROVADAS):

- R\$ 1.396.876,92, uma vez que a contribuinte registrou tal valor como PARCELA NÃO DEDUTÍVEL, fato não considerado pela autoridade responsável pelo procedimento fiscal;

- R\$ 1.416,01, relativos à comprovação de despesas com energia elétrica;

Diante do fato de o total do crédito tributário cancelado não ultrapassar o limite previsto na Portaria MF nº 3, de 2008, não houve interposição de Recurso de Ofício.

Em sede de recurso voluntário, entre outras alegações, a contribuinte afirma que *“em momento algum, a r. agente fiscal responsável pela condução da ação fiscal dispôs-se a visitar a sede da Recorrente, não obstante as diversas manifestação (sic) no sentido de conscientizá-la ser inviável em termos práticos apresentar toda a sua contabilidade de resposta às intimações.”* Reafirma que a ação fiscal foi desenvolvida sem que a autoridade fiscal responsável pelo procedimento tivesse efetuado uma única visita à sua sede. Ressalta que a comprovação por amostragem é procedimento amplamente aceito e reconhecido por este Colegiado. Diz que, caso a autoridade julgadora de primeira instância quisesse se certificar da existência de cada um dos documentos comprobatórios das despesas, deveria então determinar a realização de uma diligência fiscal à sua sede, de forma a dirimir eventual dúvida remanescente. Argumenta que a apresentação da totalidade dos documentos representativos dos registros glosados é absolutamente inviável, sendo que sua exigência revela frontal violação ao princípio da razoabilidade (afirma que *“são mais de 100 caixas contendo documentação suporte relativa aos valores glosados apenas a título de “outras despesas operacionais”* – notas fiscais, lançamentos de movimentação bancária, relatórios de suporte, extratos, etc).

Analisando a argumentação da contribuinte no sentido de que a documentação exigida pela Fiscalização apresentava volume significativo, o voto condutor da decisão recorrida assinala:

[...]

52. As questões suscitadas pela empresa neste tópico, relativas ao volume de documentos que seriam necessários para comprovação das despesas, cópias dos referidos documentos, transporte à RFB, esclarecimento de dúvidas acerca dos dados e elementos neles inseridos, validação e verificação na sede da empresa, **relacionam-se à competência da Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil que conduziu o procedimento fiscal que culminou com a autuação que se discute.**

53. Assim, **somente a ela coube analisar a pertinência da exigência dos documentos, a forma como eles deveriam ser apresentados e o local para exame, de acordo com a competência legal que lhe é conferida pela Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002.**

(GRIFEI)

Com o devido respeito, o pronunciamento, a meu ver, é digno de reparo.

Com efeito, sem que se possa dizer ter havido invasão de competência, à autoridade administrativa “julgadora”, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, atua como revisora do ato praticado pela responsável pelo lançamento tributário, cumpre verificar se a imputação feita contra a contribuinte encontra-se devidamente consubstanciada em documentação de suporte, e se o procedimento que levou a tal imputação foi executado com fiel obediência aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, conforme preconizado pelo art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, aqui utilizada de forma subsidiária.

Com a devida permissão (mais uma vez), observo que a pretensão da autoridade julgadora de primeira instância foi fazer refletir na apreciação da lide tudo aquilo que era dever do autoridade autuante analisar por ocasião da execução do procedimento fiscal, eis que exige que a contribuinte fiscalizada reproduza nos autos documentação que, seguramente, considerado o seu volume, torna inviável a análise em sede de julgamento. Não foi por outra razão que a Recorrente requereu, em sede de recurso voluntário, a realização de diligência fiscal.

Relativamente à forma como o procedimento fiscal foi executado, os elementos carreados ao processos projetam conclusão na direção do que foi argumentado pela Recorrente, isto é, toda a ação fiscalizadora foi desenvolvida sem que a autoridade fiscal se dirigisse às dependências da contribuinte, pois, o Mandado de Procedimento Fiscal (fls. 02); o Termo de Início da Ação Fiscal (fls. 03 e 04); as intimações lavradas de fls. 05, 11, 112, 205, 218 e 612; e os próprios autos de infração lavrados e respectivo Termo de Verificação Fiscal (fls. 615/, foram, todos, encaminhados por via postal.

A única intimação em que se identifica ciência pessoal, é a de fls. 610, que, considerado o contexto da ação fiscalizadora espelhado pelos demais documentos aportados ao processo, não autoriza afirmar que tenha sido efetivada nas dependências da fiscalizada.

Com base nas razões expostas, conduzo meu voto no sentido de CONVERTER O JULGAMENTO em diligência para que a unidade de origem determine que, **por meio de verificação da documentação contábil e fiscal na sede empresa,** e, se for o caso, com a utilização subsidiária dos documentos juntados à impugnação e ao recurso voluntário, sejam apresentados esclarecimentos complementares, em relatório fundamentado, acerca dos seguintes itens:

1. comprovação documental, por amostragem, dos valores que constituíram o item OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS da declaração de informações apresentada (FICHA 5A , linha 30, da DIPJ/2006), excluída a parcela declarada como não dedutível (R\$ 1.396.876,92) e a já acolhida em primeira instância (R\$ 1.416,01); e

2. comprovação documental de que os montantes excluídos do lucro líquido a título de reversões contábeis de provisão para custo de ordem faturada (R\$ 1.106.160,83) e de provisão para perdas na realização de créditos (R\$ 2.008.198,74), em virtude de adição anterior, não afetaram o lucro real relativo ao ano-calendário de 2005; e

3. comprovação documental que permita concluir que a perda na realização de empréstimos – Eletrobrás, no valor de R\$ 48.997,70, que foi excluída do lucro líquido na determinação do lucro real, pode ser considerada definitiva.

A contribuinte deverá ser cientificada do relatório que ora se solicita para, se quiser, aditar razões.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães - Relator