



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

**Processo n°** 19515.000678/2009-67  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-001.669 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de setembro de 2014  
**Matéria** IRPJ - CUSTOS/DESPESAS NÃO COMPROVADOS  
**Recorrente** ROCKWELL AUTOMATION DO BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

Ementa:

**IMPROPRIEDADES DE PROCEDIMENTO. CANCELAMENTO DAS EXIGÊNCIAS FORMALIZADAS. AUTORIZAÇÃO LEGAL. AUSÊNCIA.**

Descabe falar em cancelamento de exigências na circunstância em que os elementos apontados na peça de defesa, embora possam refletir impropriedade na condução do procedimento fiscal, decorram de atos praticados por agente competente e não revelam cerceamento do direito de defesa.

**DESPESAS OPERACIONAIS. GLOSA. IMPROCEDÊNCIA.**

O simples fato de, em procedimento de diligência, restar constatado que o montante tido como comprovado supera o total objeto de investigação, constitui elemento suficiente à decretação da insubsistência do lançamento. Não obstante, admitindo-se que a análise empreendida em sede de diligência alcançou montante superior ao requerido, a comprovação de amostra significativa do item questionado, conjugado com a ausência de detalhamento dos valores tidos como não válidos ou não comprovados, da mesma forma, ao contaminar de incerteza o crédito tributário constituído, concorre para a decretação da sua insubsistência.

**PROVISÃO. REVERSÃO. EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO. PROCEDÊNCIA.**

Comprovado nos autos que a exclusão do lucro líquido tida como indevida pela Fiscalização decorreu de mera reversão contábil de provisão anteriormente adicionada ao referido resultado, há de se decretar a insubsistência do lançamento tributário.

**EMPRÉSTIMOS À ELETROBRÁS. PERDA. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA.**

Processo nº 19515.000678/2009-67  
Acórdão n.º 1301-001.669

S1-C3T1  
Fl. 8.883

Ausente a comprovação de que a perda do direito foi efetiva, descabe a sua “baixa” para fins de determinação da base de cálculo do imposto e da contribuição social devidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator.

“documento assinado digitalmente”

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator.

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

## 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.”

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 abranger 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 substanciais 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 "casar" 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.”

5.59. “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 seqüência, 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.

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, sustentou:

- 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 passou a discorrer sobre a comprovação (complementar e por amostragem) das despesas glosadas pela Fiscalização e acerca da legitimidade das exclusões realizadas.

Em sessão realizada em 11 de junho de 2013, esta Primeira Turma Ordinária resolveu converter o julgamento em diligência para que a unidade administrativa de origem determinasse, POR MEIO DE VERIFICAÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL NA SEDE DA EMPRESA E COM A UTILIZAÇÃO SUBSIDIÁRIA DOS DOCUMENTOS JUNTADOS AO PROCESSO, que fossem apresentados esclarecimentos complementares acerca dos seguintes aspectos (Resolução nº 1301-000.120):

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 permitisse 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, podia ser considerada definitiva.

Em atendimento, a Delegacia Especial de Fiscalização de Comércio Exterior e Indústria (DELEX) produziu a INFORMAÇÃO FISCAL de fls. 8842/8844, na qual são apresentadas as seguintes conclusões:

- que o valor comprovado das DESPESAS OPERACIONAIS é de R\$ 5.780.473,12;

- que não restou comprovada a dedutibilidade do valor de R\$ 2.008.198,74, relativo à contrapartida da provisão para perdas na realização de créditos;

- que não restou comprovada a perda na realização de empréstimos – ELETROBRÁS, no montante de R\$ 48.997,70.

Cientificada do resultado da diligência fiscal, a contribuinte apresentou o documento de fls. 8852/8880, em que, em apertada síntese, oferece os seguintes argumentos:

- que o procedimento adotado pela unidade administrativa demandada (DELEX) padece de vícios que merecem ser considerados por esta instância julgadora (inobservância dos critérios fixados pela Resolução do CARF para análise da documentação por ela apresentada; estabelecimento de prazo para apresentação de manifestação em desacordo com o disposto no parágrafo único do art. 35 do Decreto nº 7.574, de 2011);

- que conseguiu reunir quantidade significativa de documentos que, embora não totalizem R\$ 6.967.762,24, comprovam o montante de R\$ 5.569.469,31, que representa 83% do valor total de DESPESAS OPERACIONAIS a ser comprovado;

- que na apuração do lucro real do ano calendário de 2005 a exclusão do valor de R\$ 2.008.198,74 foi totalmente neutralizada por uma adição de igual valor, o que não gerou qualquer impacto no cálculo do imposto devido;

- que a unidade administrativa responsável pela diligência não se manifestou sobre o valor de R\$ 1.106.160,83, motivo pelo qual reproduz trecho de resposta apresentada no curso do referido procedimento em que resta demonstrado que a exclusão do referido montante não afetou o lucro real relativo ao ano calendário de 2005;

Processo nº 19515.000678/2009-67  
Acórdão n.º **1301-001.669**

**S1-C3T1**  
Fl. 8.896

---

- que, relativamente ao valor de R\$ 48.997,70, o seu recebimento restou prejudicado, tendo o Supremo Tribunal Federal prolatado decisão no sentido de que tais créditos não seriam recuperáveis.

É o Relatório.

CÓPIA

## 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, excluiu de tributação os montantes abaixo indicados, relativos ao item “i” acima (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.

Aprecio, pois, os argumentos trazidos em sede de recurso voluntário.

### CANCELAMENTO DA AUTUAÇÃO

Discorrendo sobre o que alega representar a “*fragilidade do procedimento de fiscalização*”, a Recorrente clama pela decretação do cancelamento das exigências formalizadas (IRPJ e CSLL).

Analisando as considerações preliminares trazidas pela autuada, constato que o pedido de cancelamento das exigências baseia-se, em apertada síntese, nos seguintes elementos:

a) a ação fiscal foi realizada sem uma única visita presencial da agente fiscal à sede da empresa;

b) decisões proferidas em processos decorrentes do mesmo procedimento de fiscalização (19515.000681/2009-81 e 19515.000682/2009-25), cancelaram integralmente os créditos tributários constituídos;

c) a própria agente fiscal atesta no documento que serviu de base para a autuação que os dispêndios consignados em nota fiscal são debitados parte em conta de custo e parte em conta representativa de despesa operacional, isto é, são rateados;

d) não se revela razoável que, a partir da constatação apontada na alínea precedente, a glosa tenha recaído unicamente sobre as despesas operacionais, considerando-se como válidos os custos, eis que ambos (despesas e custos) estão lastreados na mesma documentação;

e) a agente fiscal sequer excluiu da base tributável apurada a parcela que já havia sido considerada indedutível na DIPJ.

Não tenho dúvidas de que os elementos indicados pela Recorrente denotam uma certa impropriedade na condução do procedimento de fiscalização. Contudo, não encontro suporte legal para que, em razão deles, seja decretado o cancelamento das exigências formalizadas nos presentes autos.

Cabe considerar que os processos administrativos referenciados na peça recursal (19515.000681/2009-81 e 19515.000682/2009-25), excluído o fato de retratar ações fiscais empreendidas pela mesma agente fiscal, não têm qualquer relação com as apurações empreendidas por meio do presente processo.

A parcela declarada como indedutível pela própria fiscalizada foi excluída em primeira instância, como antes informado.

As demais impropriedades (ausência de comparecimento da autoridade autuante à sede da empresa e aceitação tácita dos custos apropriados por meio de rateio), a meu ver, não autorizam, por absoluta ausência de lastro legal, o cancelamento dos créditos tributários constituídos.

Cumprе lembrar que, nos termos do disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, a decretação da nulidade do ato impõe que ele tenha sido praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, o que não é o caso.

Rejeito, assim, a preliminar argüida.

#### COMPROVAÇÃO POR AMOSTRAGEM

Repudiando o fato de a autoridade julgadora de primeira instância exigir a comprovação integral das despesas glosadas pela Fiscalização, a Recorrente argumenta que a utilização de amostra como meio de prova representa procedimento amplamente aceito e reconhecido por este Colegiado. Alega que, se a Turma Julgadora quisesse se certificar da existência de cada um dos documentos comprobatórios das despesas, deveria ter determinado a realização de diligência fiscal. Afirma que a apresentação da totalidade dos documentos é absolutamente inviável e que sua exigência representa uma evidente violação ao princípio da razoabilidade.

As considerações trazidas por meio deste item foram superadas, haja vista a conversão do julgamento em diligência, conforme Resolução nº 1301-000.120.

#### DESPESAS GLOSADAS. COMPROVAÇÃO

Argumenta inicialmente a Recorrente que as despesas foram glosadas pela Fiscalização unicamente com base na alegação de que não teria havido comprovação documental, não havendo qualquer consideração acerca da sua dedutibilidade em virtude da natureza do dispêndio (apresenta quadro, por meio do qual decompõe o montante glosado pela Fiscalização). Adiante, traz considerações acerca da documentação aportada ao processo que, segundo alega, é suficiente à comprovação dos gastos glosados pela autoridade fiscal.

Esclareço, preliminarmente, que, ausente a comprovação do dispêndio, não há como se emitir juízo acerca da “natureza” dele, especialmente na situação em que eles, os dispêndios, são registrados em item genérico da Declaração apresentada à Administração Tributária. Portanto, revela-se impróprio falar que, no presente caso, não existe objeção quanto a pertinência da despesa.

Embora esclarecedores os argumentos trazidos na peça recursal acerca dos conceitos próprios da contabilidade de custos, objetivamente, a questão em litígio se resume à comprovação dos valores registrados no item OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS da declaração apresentada à Receita Federal.

Norteadas por tal aspecto, esta Turma Julgadora, como já visto, decidiu converter o julgamento em diligência com o intuito de que fosse empreendida, por amostragem, comprovação documental dos valores que constituíram o item OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS da declaração de informações apresentada (FICHA 5A, linha 30, da DIPJ/2006), excluída, obviamente, a parcela declarada como não dedutível (R\$ 1.396.876,92) e a já acolhida em primeira instância (R\$ 1.416,01).

Por meio de INFORMAÇÃO FISCAL (fls. 8.842/8.844), a responsável pelo procedimento (a mesma agente fiscal que promoveu a autuação), relativamente ao item sob análise, assinala, *in verbis*:

#### OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS

Foram analisadas todas as Notas Fiscais apresentadas, descrição dos lançamentos contábeis relacionados com as contas contábeis indicadas na planilha e justificativas.

O valor a ser considerado como válido seria o valor percentual correspondente à despesa, em relação ao total do dispêndio ora comprovado conforme percentuais discriminados na tabela apresentada pelo contribuinte (R\$ 5.810.400,59).

No entanto, conforme quadro anexo ao presente Termo, não foram aceitas como válidas, para o ano-calendário de 2005, despesas que resultaram num valor total de R\$ 29.927,47.

Em sendo assim, **o valor comprovado das Despesas Operacionais é de R\$ 5.780.473,12.** (GRIFO DO ORIGINAL)

Relativamente ao pronunciamento acima transcrito, destaco que, em razão da falta de uma indicação mais precisa, não identifiquei qual seria a “*tabela apresentada pelo contribuinte*”. Não localizo também nos autos o quadro que supostamente teria sido anexado à Informação Fiscal, de modo que não identifiquei o motivo (ou motivos) que levaram à não aceitação do valor de R\$ 29.927,47 como válido.

A Informação Fiscal em referência, aqui analisada tão somente no que diz respeito às DESPESAS OPERACIONAIS glosadas, revela também uma incongruência.

Com efeito, tomando-se por base o TERMO DE INÍCIO E DILIGÊNCIA E SOLICITAÇÃO DE DOCUMENTOS de fls. 4.245/4.246, a verificação a que faz referência o pronunciamento da Ilustre Auditora Fiscal da Receita Federal recaiu sobre o montante declarado na linha 30 da Ficha 05A da DIPJ/2006 que remanesceu após a decisão de primeira instância (R\$ 5.569.523,31, resultado da diferença entre o declarado – R\$ 6.967.816,24 – e o acolhido em primeira instância – R\$ 1.398.292,93). Entretanto, o montante considerado como válido na Informação Fiscal, R\$ 5.780.473,12, supera esse denominado valor remanescente (R\$ 5.569.523,31).

Confirma o acima explicitado a seguinte passagem do Termo em questão:

[...]

1) Apresentar planilha, em excel, impressa, assinada pelo representante legal da empresa e em CD, contendo todos os valores que constituíram o item OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS da Declaração de Informações da Pessoa Jurídica apresentada (FICHA 05 A, linha 30, 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).**

Em que pese as considerações trazidas pela Recorrente por meio do documento de fls. 4.255/4.331, verifico ainda, com base no já referido TERMO DE INÍCIO E DILIGÊNCIA E SOLICITAÇÃO DE DOCUMENTOS, que, no que diz respeito ao aspecto documental, a análise requerida por esta Turma julgadora foi efetuada por amostragem, eis que nele (no Termo) consta a seguinte informação: **“Para valores superiores a R\$ 200,00, apresentar na ordem em que se encontram na citada planilha, para um deles, a comprovação documental pertinente.”** (GRIFO DO ORIGINAL)

Tenho para mim, pois, que a autoridade responsável pela diligência fiscal, além de não trazer justificativa plausível para considerar como válida despesas operacionais por ela glosadas em procedimento de fiscalização, em montante superior ao que se propunha averiguar, não explicou também, na suposição lógica de que a averiguação tomou por base o total declarado como OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS (R\$ 6.967.816,24), o motivo pelo qual não considerou como válidas as demais comprovações apresentadas pela Recorrente.

De qualquer forma, embora entenda que as impropriedades cometidas pela autoridade autuante, seja nos procedimentos que antecederam a lavratura das peças acusatórias, seja na realização da diligência fiscal, não sejam suficientes, por si sós, à decretação do cancelamento das exigências, penso que elas (as impropriedades), somadas às conclusões esposadas na INFORMAÇÃO FISCAL de fls. 8.842/8.844 e ao fato de que foram consideradas comprovadas e válidas mais de 82% das despesas glosadas, contaminam de incerteza o crédito tributário constituído.

Pelas razões expostas, acolho a argumentação expendida pela Recorrente para decretar o cancelamento das exigências tratadas neste item.

#### **LEGITIMIDADE DAS EXCLUSÕES**

#### **BAIXA DA PROVISÃO PARA CUSTO DA ORDEM FATURADA**

Esclarece a Recorrente que utiliza a referida provisão quando realiza cobranças perante seus clientes mas uma parcela do custo ainda não foi incorrido. Informa que, tratando-se de valor indedutível, efetua uma adição temporária no LALUR, e, quando incorrido o custo, reverte contabilmente a referida provisão, de modo a neutralizar o provisionamento do mês anterior.

O item em questão também foi objeto da diligência requerida por esta Turma julgadora. Nos termos da Resolução nº 1301-000.120, a solicitação foi no sentido de que fosse aferido se, de fato, a exclusão promovida pela Recorrente decorreu de mera reversão contábil de provisão anteriormente adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro real.

Contudo, nenhum pronunciamento foi feito por parte da responsável pelo procedimento pela diligência.

Diante de tal circunstância, aprecio a consistência do lançamento frente aos argumentos e documentos aportados ao processo pela Recorrente.

A Recorrente havia juntado aos autos cópias de páginas do LALUR, por meio das quais buscou demonstrar o que alegou, isto é, que a exclusão questionada pela Fiscalização referiu-se a reversão de provisão anteriormente adicionada, eis que indedutível.

A Turma Julgadora de primeira instância, contudo, pronunciou-se no sentido de que a contribuinte deveria ter carreado ao processo os documentos que serviram de suporte para os registros.

O procedimento de diligência requerido visou, essencialmente, colher informações relacionadas às despesas operacionais glosadas pela Fiscalização. Não obstante, diante da oportunidade trazida pelo citado procedimento (diligência), requereu-se também informações adicionais acerca das exclusões glosadas, de modo que fossem analisados os registros contábeis, extracontábeis e respectiva documentação de suporte.

Entretanto, como visto, nenhum esclarecimento foi trazido ao processo pela autoridade diligenciante.

Em vista de tal circunstância, tenho por satisfatórios os documentos trazidos pela contribuinte, especialmente os juntados às fls. 816 e 822 (registros nas Partes A e B do LALUR), que indicam que a provisão em debate foi adicionada para fins de determinação do lucro real no momento da sua constituição, sendo a exclusão resultado da sua reversão contábil.

#### BAIXA DA PROVISÃO RELATIVA A EMPRÉSTIMOS DA ELETROBRÁS

A Recorrente informa que o valor questionado pela Fiscalização diz respeito à baixa de provisão contábil que havia sido tratada como indedutível por ela. Diz que “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.”

Obviamente que a simples incerteza quanto à possibilidade de recebimento do valor dos empréstimos não constitui elemento suficiente para que se possa admitir a exclusão promovida pela Recorrente. É necessária comprovação de que a perda é efetiva, atendidas, quanto a tal aspecto, as prescrições da legislação de regência.

O pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, sintetizado na ementa reproduzida no corpo da peça recursal, ainda que se admita que ela reflete o alegado pela Recorrente (previsibilidade da não recuperação do crédito), da mesma forma, não autoriza a “baixa”, para fins fiscais, do direito em questão.

### BAIXA DE PERDAS NA REALIZAÇÃO DE CRÉDITOS EM CONTA DE CLIENTES

Afirma a Recorrente que, pela simples verificação da documentação aportada ao processo, é possível constatar que, dentro do próprio ano calendário de 2005, existe um valor idêntico adicionado sob o título de PERDAS NA REALIZAÇÃO DE CRÉDITOS EM CONTA DE CLIENTES, TEMPORARIAMENTE INDEDUTÍVEL. Diz que isso equivale a dizer que, na apuração do lucro real do ano calendário de 2005, essa exclusão foi totalmente neutralizada por uma adição de igual valor, não tendo, assim, qualquer impacto no cálculo do IRPJ devido.

Objeto também de aferição por meio da diligência fiscal requerida, a exclusão em referência, no montante de R\$ 2.008.198,74 e referente à provisão para créditos de liquidação duvidosa, foi considerada indevida pela Fiscalização com base na alegação de que não foram atendidas as disposições do art. 340 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), relativas a perdas no recebimento de créditos.

Repisando argumentos trazidos em sede de defesa, a Recorrente, pronunciando-se sobre as conclusões apresentadas pela autoridade responsável pelo procedimento de diligência, argumenta que a exclusão questionada foi totalmente neutralizada por uma adição de igual valor, não gerando, assim, qualquer impacto na apuração do imposto.

A autoridade responsável pela diligência, embora tenha constatado a adição, para fins de determinação do lucro real, de valor relacionado à provisão para créditos de liquidação duvidosa, conclui pela improcedência da exclusão, senão vejamos:

Com relação ao valor da Provisão para Perdas na Realização de Créditos R\$ 2.008.198,74, constatamos que em setembro de 2005, foi registrada, na parte A do LALUR, pág. 15, uma Despesa com perdas não dedutíveis na realização de créditos nos valor de R\$ 2.279.224,93. Este valor é levado até 31 de dezembro de 2005. Este registro gerou um lançamento contábil a débito em Despesas e a crédito de Provisão constituída para perdas na realização de créditos. Ainda, no LALUR, parte B pág. 25, este mesmo valor está registrado como “valor adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real, referente a perdas na realização de créditos temporariamente não dedutíveis e ora controladas na folha 29 deste livro, até a implementação da dedutibilidade”.

Em verdade, o registro deste controle se encontra na pág. 27 do Livro em epígrafe (parte B). **Este montante, em verdade, nada tem a ver com o (sic) “soma do saldo oriundo de R\$ 2.008.198,74 e mais o tal complemento de tal provisão efetuado em 2005 de R\$ 271.026,18”.** (GRIFEI)

A alegação de que “efetua também a exclusão do saldo de 31/12/2004 (R\$ 2.008.198,74)”. Registre-se que esta exclusão só poderia ser considerada se atendesse ao previsto no Regulamento do Imposto de Renda – RIR – Decreto 3000/99, no artigo 340.

[...]

De tudo o já demonstrado, **não restou comprovada a dedutibilidade do valor de R\$ 2.008.198,74.**

Em convergência com o alegado pela Recorrente, penso que o pronunciamento acima transcrito não é conclusivo, sendo, ao menos em certa parte, incompreensível e equivocado.

Equivocado porque, diante do que foi registrado no LALUR e do que foi sustentado pela Recorrente, não se trata de averiguação acerca do cumprimento de requisitos para apropriação de perdas, mas, sim, de confirmação de que a exclusão diz respeito à reversão contábil de provisão que, por ser indedutível, foi em período anterior devidamente adicionada.

A Recorrente aportou ao processo cópia de páginas do LALUR, por meio das quais é possível constatar que o valor de R\$ 2.008.198,74 foi, dentro do próprio ano de 2005, adicionado ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real (fls. 816).

A requisição do procedimento de diligência objetivou, no que tange às exclusões relacionadas a provisões, oportunizar meios à autoridade fiscal para que ela, analisando os assentamentos contábeis da fiscalizada, se pronunciasse acerca dos argumentos e documentos trazidos ao processo em sede de defesa.

Contudo, além de não identificar qualquer elemento capaz de indicar que a contabilidade da contribuinte foi devidamente analisada, observo que, não obstante o registro na PARTE A do LALUR de adição no exato montante do valor questionado, a autoridade fiscal simplesmente argumenta que o valor de R\$ 2.279.224,93, registrado às fls. 15 do LALUR – PARTE A (fls. 812 do processo) e às fls. 27 – PARTE B do LALUR (fls. 825 do processo, “*nada tem a ver com o (sic) soma do saldo oriundo de R\$ 2.008.198,74 e mais o tal complemento de tal provisão efetuado em 2005 de R\$ 271.026,18*”.

Penso que, no caso, caberia à autoridade responsável pela diligência, que, repiso, foi a mesma que promoveu a ação fiscal e, ao final, realizou o lançamento, aportar ao processo argumentos e documentos capazes de demonstrar a inconsistência do registro feito às fls. 19 do LALUR, em que o montante de R\$ 2.279.224,93 encontra-se decomposto na forma indicada pela Recorrente.

Concluo, pois, que a glosa empreendida, na medida em que a autoridade autuante não traz ao processos elementos capazes de contraditar o alegado na peça de defesa, não pode subsistir.

Por todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para manter, unicamente, as exigências sobre o montante de R\$ 48.997,70, relativo à perda na realização de empréstimos (ELETROBRÁS).

“documento assinado digitalmente”

Processo nº 19515.000678/2009-67  
Acórdão n.º **1301-001.669**

**S1-C3T1**  
Fl. 8.904

---

Wilson Fernandes Guimarães - Relator

CÓPIA