



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002417/2004-77
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-003.895 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2019
Recorrentes AIR LIQUIDE BRASIL
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 1999

DECADÊNCIA. DIREITO DA FAZENDA DE EXAMINAR DOCUMENTOS.

O sujeito passivo deve manter em boa ordem os documentos comprobatórios dos lançamentos contábeis e fiscais que componham a base de cálculo de tributos relativos a fatos jurídicos tributários não alcançados pela norma de decadência.

DESpesas ADMINISTRATIVAS. GASTOS PRÉ-OPERACIONAIS. DESPESAS COM DEPRECIÇÃO. DESPESAS COM PROJETOS. DESPESAS COM JUROS. COMPROVAÇÃO. GLOSA

Estão sujeitas a glosa as despesas não comprovadas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999

RECURSO DE OFÍCIO. EXONERAÇÃO DE PAGAMENTO. INOCORRÊNCIA.

A decisão de primeira instância que tenha repercussão tão somente na redução de prejuízo fiscal não implica exoneração de pagamento e, destarte, não se configura a hipótese de recurso de ofício de que trata o artigo 34 do Decreto nº 70.235/72.

DECISÃO DE PISO. INOVAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não caracteriza inovação a decisão de primeira instância que apenas corrobora o critério adotado pela fiscalização no exame dos elementos probatórios. Trata-se de matéria de mérito.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

As diligências não se prestam a suprir a deficiência probatória da parte da fiscalização e somente devem ser deferidas se consideradas necessárias pela autoridade julgadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício e, em relação ao recurso voluntário, afastar as preliminares de nulidade e de decadência do direito de examinar documentos relativos a operações que compuseram a apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL no ano-calendário 1999 e indeferir o pedido de conversão em diligência para, no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Leticia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata o presente feito de lançamento de ofício de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL do ano calendário 1999.

O lançamento de ofício teve como fundamento duas infrações, a saber, (i) diferença de variação cambial ativa e (ii) glosas de despesas não comprovadas ou não necessárias à atividade da pessoa jurídica.

Por bem descrever, de forma sintética, os fatos ocorridos, adoto inicialmente o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeira instância:

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termos de Verificação de fls. 327 a 333 e 334 a 350, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, relativa ao ano-calendário de 1999, verificou-se o seguinte:

DIFERENÇA DA VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA (fls. 327 a 333)

Solicitou-se à contribuinte, em 18/02/2004 (fls. 67 e 68) _e 20/02/2004: (1)

demonstrativo-do valor de R\$ 36.211.432,97, informado na linha 16 da ficha 26 da DIPJ/2000,— - relativo a créditos com pessoas ligadas (fl. 24); e (2) composição do valor de R\$ 19.918.288,13, informado na linha 31 da ficha 07A (demonstração do resultado) da mesma DIPJ/2000, relativo a variações cambiais passivas (fl. 13).

Em 26/02/2004, a contribuinte apresentou, em resposta, os demonstrativos de fls.

89 a 92, relativos à sua posição de empréstimos em moeda estrangeira, e os demonstrativos de fls. 92 a 94, relativos à posição de juros a pagar sobre os

empréstimos em moeda estrangeira. Nesses demonstrativos pode-se constatar a existência de variação cambial ativa, redutora da obrigação em moeda estrangeira, nos meses de março, abril, novembro e dezembro de 1999.

As planilhas apresentadas foram objeto de recálculo e conferência, sendo a contribuinte intimada, em 05/05/2004, a apresentar justificativa para as diferenças encontradas (fls. 99 e 100) e para o fato de as variações cambiais ativas não terem sido incluídas nas bases de cálculo do PIS e da COFINS ofertadas à tributação (fls. 48 a 62).

Em 10/05/2004, a contribuinte informou (fl. 113):

1) Com relação ao recálculo da variação cambial efetuado por Vsa. com a utilização da taxa de 1,80700 resultando na diferença de receita cambial apontado na planilha, temos a esclarecer que a empresa utilizou $P_{tax}=1,78900$ disponibilizado no site do BACEN e Fiscodata cuja tabela anexamos ao presente.

2) Quanto às variações cambiais positivas apuradas nos meses de março, abril, novembro e dezembro não fizeram parte da base de cálculo do PIS e da COFINS em razão de tratar-se de reversão de despesas computadas em períodos anteriores.

Apesar de afirmado pela contribuinte, no item 1 da resposta, o que aconteceu foi justamente o contrário. Em suas planilhas (fls. 89 a 94) a contribuinte utilizou a taxa de 1,80700, conforme documento assinado e valores coincidentes com o contabilizado (fls. 280 a 284). A fiscalização é que, no seu recálculo (fls. 101 a 108), utilizou a taxa constante dos dados do BACEN e adequada à correta apuração da despesa de variação monetária, resultando em diferenças de receita não oferecidas à tributação.

Em 22/09/2004, tendo verificado que suas informações relativas à taxa de câmbio estavam incorretas, a contribuinte prestou novo esclarecimento (fl. 280), confirmando o uso da taxa de 1,807.

Quanto à não inclusão da variação cambial ativa nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, esta matéria está tratada nos processos administrativos n.ºs 19515.002418/2004- - 11 (COFINS) e 19515.002419/2004-66 (PIS).

Pela análise da legislação vigente (artigo 9º da Lei nº 9.718/98; artigos 375 e 378 do RIR/99; a Ato Declaratório COSIT nº 1/2000), conclui a fiscalização que para fins de apuração da receita de variação cambial ativa a ser oferecida à tributação em 31/12/99, a correta cotação seria R\$ 1,78900. Como a contribuinte utilizou a taxa de R\$ 1,80700 (fls. 89 a 94), resultou uma variação cambial ativa a menor, apurando-se uma diferença tributável de R\$ 634.512,00, conforme demonstrativo de fl. 332.

GLOSA DE DESPESAS

efetuou, em dezembro de 1999, diversos lançamentos contábeis a título de despesas extraordinárias, no montante de R\$ 15.950.000,00 (fls. 290 e 291), reduzindo, conseqüentemente, o lucro líquido do ano-calendário de 1999 no mesmo montante.

Intimada a comprovar documentalmente os lançamentos supracitados, a contribuinte apresentou demonstrativo compondo o valor de R\$ 15.349.610,80 (fl. 148), informando tratar-se de despesas referentes a anos-calendário anteriores (1997 e 1998) e ao ano-calendário de 1999, que haviam sido contabilizadas inicialmente no Ativo Diferido e depois transferidas para a citada conta de resultado, afetando o lucro líquido apurado.

Em relação às despesas pré-operacionais constantes do citado demonstrativo (fl. 148), para os montantes de R\$ 825.000,00, R\$ 4.730.183,67 e R\$ 700.000,00, a contribuinte não mostrou documentação fiscal de suporte alguma. Também não mostrou nenhuma documentação que comprovasse a necessidade, usualidade ou mesmo efetividade de tais

- gastos. Não apresentou, ainda, nenhum elemento comprobatório dos projetos aos quais supostamente se referiam.

Em relação aos gastos com projetos, no montante de R\$ 6.186.731,65, apresentou algumas notas fiscais (fls. 187, 190 e 194) e recibos de autônomos (fls. 197 a 261), inclusive com os respectivos comprovantes de pagamento. Entretanto, instado a comprovar a existência de tais projetos, não apresentou elementos que levasse a fiscalização a concluir pela necessidade das despesas contabilizadas.

Sobre os juros diferidos, no montante de R\$ 2.907.695,48, uma vez não comprovada a existência / propriedade / necessidade dos projetos aos quais foram alocados, estes também consistem em despesas não necessárias, devendo ser glosados juntamente com os outros gastos considerados.

No caso em questão, considerou-se como não comprovada a totalidade das despesas lançadas como extraordinárias, parte por não haver sido apresentada comprovação — documental de sua existência e parte por não ter restado comprovada a sua efetividade, usualidade e necessidade.

Considerando que o valor da redução indevida do lucro líquido do ano-calendário de 1999 foi de R\$ 15.950.000,00, este valor é o que prevalece para fins de lançamento.

DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 1999:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)	
Auto de Infração	fls. 365 a 367
Fundamento legal	artigos 249, inciso I, 251, e § único, 299 e 300 do RIR/99
Crédito Tributário	Apenas Ajuste da Base de Cálculo do IRPJ - Redução do prejuízo fiscal no montante de R\$ 16.584.512,00

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)	
Auto de Infração	fls. 368 a 371
Fundamento legal	artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88; artigos 19 e 24 da Lei nº 9.249/95; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; e artigo 6º da MP nº 1.858/99 e reedições
Crédito Tributário	Apenas Ajuste da Base de Cálculo da CSLL - Redução da base de cálculo negativa no montante de R\$ 16.584.512,00

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 29/10/2004 (fls. 366 e 369), a empresa interessada, por meio de seu representante (fls. 420 e 421), apresentou, em 29/11/2004, a impugnação de fls. 378 a 400, alegando, em síntese, o seguinte:

DOS FATOS

A título de esclarecimento, no ano de 2001, a impugnante adquiriu a empresa Messer Griesheim do Brasil Ltda., a qual tinha como atividade a produção, comércio de gases puros e de mistura de gases, a construção e comércio de equipamentos para acondicionamento de gases, por meio de instalação de Unidades de Separação de Gás de Ar e de outros gases (USINAS). No próprio ano-calendário de 2001 ocorreu a alteração da denominação social da empresa adquirida.

O Auto de Infração ora impugnado divide-se em 2 tópicos, quais sejam: a) reconhecimento a menor da receita de variação cambial; e b) despesas supostamente não comprovadas e não necessárias.

O questionamento relacionado ao reconhecimento a menor da receita de variação cambial não será impugnado, uma vez que a impugnante reconhece que, para fins de atualização do saldo dos empréstimos passivos, em dezembro de 1999, não fora utilizada a taxa de câmbio correspondente ao último dia do mês de dezembro.

Esse equívoco implicou o reconhecimento a menor de receita no montante de R\$ 634.512,00, conforme demonstrado no Termo de Verificação. Em função desse fato, a impugnante retifica o seu saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, nesse mesmo valor. Essa retificação também produz efeitos no ano-calendário subsequente.

Com relação às pretensas despesas não comprovadas e não necessárias, a impugnante não se conforma com a autuação.

Antes de passar à descrição dos fatos efetivamente ocorridos, a impugnante descreve particularidades de sua-atividade operacional, imprescindíveis para demonstrar a necessidade das despesas glosadas.

Normalmente a instalação das USINAS é dentro do estabelecimento do cliente, ou, em outras situações, em terreno vizinho dos principais clientes, grandes empresas consumidoras de gás. — - Nos projetos que envolvem análise de viabilidade de instalação de USINAS, antes mesmo de qualquer apresentação de proposta ou um envolvimento comercial com uma empresa "target", se faz necessário efetuar estudos, utilizando recursos internos (funcionários da impugnante) e externos, mediante a contratação de terceiro (empresa especializada) e, inevitavelmente, incorre-se em gastos, como qualquer outra empresa que atua em -seu segmento. - - A fiscalização demonstra no Termo de Verificação que no mês de dezembro de 1999 a impugnante efetuou lançamentos contábeis a débito de conta de resultado (conta 521.106.01999), no valor de R\$ 15.950.000,00, com a composição demonstrada à fl. 381.

Conforme pode-se constatar no quadro de fl. 381, quase a totalidade dos gastos ocorreram anteriormente ao ano de 1998. Em função de tais gastos estarem relacionados com projetos que implicariam receitas em anos subsequentes, tais valores foram ativados para futura amortização.

Entretanto, no ano de 1999, a impugnante constatou que não conseguiria obter êxito nos projetos, motivo pelo qual os valores anteriormente escriturados em conta de ativo foram baixados para despesa do exercício.

Muito embora a impugnante tenha apresentado documentos comprobatórios das despesas, bem como comprovada a usualidade, normalidade e necessidade das mesmas, a fiscalização procedeu ao lançamento de ofício.

DA COMPROVAÇÃO E DA NECESSIDADE DAS DESPESAS

Cumpra a impugnante novamente apresentar a documentação que suporta a escrituração da despesa, bem como provar a sua necessidade, ratificando que todo o valor ora impugnado (R\$ 15.950.000,00) fora gasto nos anos de 1997 e 1998, ativado nos termos do artigo 179, inciso IV, da Lei nº 6.404/76. Tanto pela legislação comercial quanto pela fiscal era necessária a ativação de gastos relacionados a projetos que contribuiriam para a formação de resultados futuros.

A impugnante passa, então, a reapresentar a documentação que suporta a escrituração da despesa, bem como a demonstrar que as mesmas não resultaram de ato de - _ liberalidade

Da operação e dos gastos com projetos

Antes mesmo de qualquer relacionamento comercial, a impugnante necessita incorrer em gastos (sintetizados à fl. 385), para concluir sobre a viabilidade de apresentação dos projetos de USINAS para as empresas "targets".

Essa particularidade não foi considerada pela fiscalização, que demonstrou indignação pelo fato de a impugnante ter incorrido em gastos antes da concretização do negócio com a empresa alvo.

Após tais considerações, a impugnante prova a existência de documentação que -suporta a escrituração comercial.

Gastos com projeto Cosipa até 31/12/98

Visando a comprovar a existência do projeto, a impugnante junta aos autos os - docs. 6 e 7, e, visando a comprovar que os gastos glosados foram efetivamente incorridos, os docs. 8 (despesas no montante de R\$ 3.419.539,00) e 9 (composição das despesas restantes relacionadas ao projeto).

Gastos com projeto Bayer até 31/12/98

Visando a comprovar a existência do projeto, a impugnante junta aos autos o doc. 10, e, visando a comprovar que os gastos glosados foram efetivamente incorridos, os docs. 11 (despesas no montante de R\$ 1.769.104,03) e 12 (composição das despesas restantes relacionadas ao projeto).

Gastos com os projetos Petrobrás, Ferro Esponja, Mannesmann, M.G. Argentina, Audi Química e C.S.T.

Visando a comprovar a existência do projeto e os gastos efetivamente incorridos, a impugnante junta aos autos o doc. 13.

Despesas com juros diferidos

Para a captação de novos clientes, na atividade exercida pela impugnante, é necessário vultoso investimento, e, conseqüentemente, a captação de recursos no mercado internacional.

Portanto, a impugnante possuía empréstimos passivos em moeda estrangeira, sujeitos à variação cambial e, por serem remunerados, a juros.

Os encargos de variação cambial e de juros incorridos em 1998 e 1999 foram contabilizados em conta de ativo diferido pois referiam-se a desenvolvimentos de projetos - visando a receitas em exercícios futuros, em estrita observância à legislação comercial e à tributária.

Posteriormente, com a constatação de que o projeto não obteve êxito, a impugnante reconheceu a despesa em seu resultado.

Em momento algum a fiscalização comprovou a desnecessidade ou a inexistência do passivo (empréstimo). Ao contrário, a fiscalização convalidou a existência do passivo em moeda estrangeira, conforme consta do Termo de Verificação.

Caso a impugnante não tivesse ativado as despesas nos anos de 1997 e 1998 (descumprindo o artigo 179, V, da Lei n.º 6.404/76), a fiscalização, provavelmente, não questionaria o procedimento.

A impugnante apresenta relatório de auditoria (doc. 14) e razão da conta de variação cambial, os quais demonstram a origem da despesa.

Pode-se constatar que a impugnante possuía o saldo de R\$ 4.572.359,34 em 31/12/98 (folha 02 do relatório e razão contábil da conta 132.195.01000) e o montante de R\$ 2.948.956, referente a despesas financeiras que foram ativadas em anos anteriores a 1999 (folha 02 do relatório e razão contábil das contas 133.210.01501 e 133.610.01000).

A impugnante não se conforma com o questionamento dessa despesa, motivo pelo qual pede o cancelamento da exigência.

Custos/despesas administrativas (salários, encargos, etc.), amortização e depreciação de anos anteriores ativados Nos anos de 1997 e 1998, a impugnante teve gastos que, por estarem relacionados a uma receita futura, foram ativados. Constatando-se que os projetos não teriam seguimento, a impugnante reconheceu a despesa no resultado.

Assim, os gastos que seriam dedutíveis em 1997 e 1998, foram ativados e reconhecidos como despesa em 1999.

Destaque-se que não se sustentaria uma autuação por inobservância do regime de competência, uma vez que não teria havido redução indevida do lucro real, já que no ano de 1999 foi apurado prejuízo fiscal.

A impugnante apresenta, às fls. 391 e 392, a composição dessas despesas (doc. 15).

Da comprovação das despesas em face da legislação Conforme já decidido pela Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, qualquer meio lícito de prova é suficiente para cancelar a glosa de gastos, até mesmo a simples apresentação de notas fiscais.

A impugnante faz mais do que isso, ao apresentar protocolo de justificativas com a empresa "target", contrato de prestação de serviços tomados-para a análise de projeto, notas fiscais e outros documentos.

Ademais, a lei não estabelece quais os documentos que devem ser apresentados para a comprovação das despesas.

Uma vez provado, por meio dos documentos anexados, que os serviços foram efetivamente contratados e prestados, bem como que os demais gastos são usuais, normais e necessários à atividade da impugnante, não é lícito à fiscalização glosar a despesa sob o argumento de que não foi apresentada a prova X ou a prova Y.

Da necessidade das despesas com os projetos

As despesas glosadas não foram incorridas por ato de liberalidade da impugnante, mas sim para gerar novos negócios.

Entretanto, por infelicidade da impugnante, os projetos dos quais decorreram os gastos despesas questionados não resultaram em novos negócios. É o risco da atividade empresarial.

As despesas glosadas são necessárias, por serem usuais e normais ao tipo de atividade exercida pela empresa.

A impugnante anexa explicações detalhadas de cada projeto (doc. 16).

DO PRAZO PARA A GUARDA DE DOCUMENTOS

Muito embora a impugnante tenha comprovado que as despesas glosadas possuem suporte documental, cabe demonstrar, em função do princípio da eventualidade, que não há base legal para a exigência da guarda de documentos relacionados a gastos ocorridos há mais de 5 anos, contados das respectivas emissões, consoante prescreve a legislação comercial (artigo 1194 do Novo Código Civil).

Ainda sobre o assunto, os artigos 923 e 924 do RIR/99 afirmam que a escrituração faz prova a favor do contribuinte, cabendo à Administração o ônus de produzir prova em contrário. A fiscalização apenas levantou dúvida sobre o montante, mas, em nenhum momento, provou a inveracidade do valor reconhecido na contabilidade da impugnante.

De acordo com o artigo 264, § 3º, do RIR/99, se houver a consumação da decadência o contribuinte fica excluído de qualquer obrigação.

Considerando que atualmente a decadência se opera em 5 anos a contar do fato gerador, em se tratando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, os documentos _ relacionados com os gastos incorridos pela impugnante deveriam ser mantidos sob sua guarda, para fins de verificação por parte da Administração Pública, até no máximo 2003, não tendo havido nesse período qualquer questionamento por parte das autoridades fiscais sobre o assunto.

Entretanto, mesmo considerado desnecessário o fornecimento da documentação, a contribuinte anexou as devidas provas.

DO PEDIDO

Requer a impugnante o cancelamento da exigência fiscal de retificação do saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, no montante de R\$ 15.950.000,00.

DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Analisando os documentos juntados aos autos pela contribuinte com o intuito de comprovar a efetividade e necessidade das despesas glosadas, constatou-se -que, para a validação de alguns documentos (notas fiscais, relacionadas aos gastos com projetos, a seguir sintetizadas), havia a necessidade de se verificar a sua contabilização pela contribuinte:

Despesa	Documentos (Notas Fiscais)	Fls.
Projeto Cosipa	NFs de R\$ 2.224.136,70 e R\$ 1.195.402,30	496 e 499
Projeto Petrobrás	NF de R\$ 59.850,00	560
Projeto Bayer	NFs de R\$ 1.093.621,00, R\$ 662.567,33 e R\$ 12.916,30	515, 524 e 534

A verificação e análise quanto à contabilização das supracitadas notas fiscais teria por objetivo comprovar-se elas se referem efetivamente, às despesas, glosadas pela fiscalização, ingressadas no Ativo Diferido e posteriormente transferidas para o resultado do ano-calendário de 1999.

• Assim, o presente processo foi encaminhado à DIPAC/DEFIC/SÃO PAULO (fls.

686/687), para que o Auditor Fiscal autuante verificasse, junto à contribuinte, como e quando foram contabilizadas as supracitadas notas fiscais, juntando aos autos os elementos de prova correspondentes (cópia das folhas do Razão, do Diário, etc.).

Em atendimento à solicitação da DRJ/São Paulo, a fiscalização intimou a contribuinte a apresentar cópia das folhas do Razão, do Diário e do Registro de Entrada, onde conste a contabilização das supracitadas notas fiscais (fls. 692/693).

Em resposta, a contribuinte apresentou os documentos solicitados (fls. 704/886),

além de demonstrar passo a passo a contabilização por projeto das notas fiscais e resumo dos valores imputados ao resultado como outras despesas extraordinárias no ano-calendário de 1999 (fls. 696/703).

No Termo de Encerramento de Diligência Fiscal de fls. 887/888, a fiscalização demonstra os lançamentos efetuados pela contribuinte em dezembro de 1999 na conta

de resultado "521.106.01999-Outras Despesas Extraordinárias", com relação aos Projetos Cosipa, Petrobrás e Bayer, conforme a seguir sintetizado:

Valor lançado (R\$)	Observações
3.973.263,39	Neste lançamento estão incluídas as notas fiscais do Projeto Cosipa
160.071,81	Neste lançamento estão incluídas as notas fiscais do Projeto Petrobrás
1.423.108,10	Neste lançamento estão incluídas as notas fiscais do Projeto Bayer

Informa, ainda, a fiscalização que a glosa efetuada, no montante de R\$ 15.950.000,00, está demonstrada às fls. 111/112 e que os lançamentos acima mencionados _ (nos quais estão incluídas as notas fiscais objeto da diligência) fazem parte deste.

Intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência impugnante o fez à fl. - 895, no sentido de que, provada que a despesa glosada era necessária, requer a declaração de insubsistência do Auto de Infração.

Na decisão de primeira instância, a autoridade *a quo* constatou que a contribuinte não refutou a primeira infração, que trata de variação cambial ativa, e, em relação à glosa de despesas, julgou parcialmente procedente a impugnação. A ementa do Acórdão nº 16-19.283, de lavra da 5ª Turma da DRJ/São Paulo I, restou consignada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA — IRPJ

Ano-calendário: 1999

DIFERENÇA DE VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Mantém-se integralmente a matéria tributável relativa à variação cambial ativa, não impugnada pela contribuinte.

GUARDA DE DOCUMENTOS. PRAZO.

A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou - operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

DESPESAS. COMPROVAÇÃO PARCIAL.

As despesas contabilizadas pela empresa devem estar comprovadas com documentos hábeis e idôneos. Exigência mantida em parte.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

Lançamento Procedente em Parte

Em face da exoneração consubstanciada na redução da glosa de despesas no valor total de R\$ 4.902.497,10, a autoridade julgadora de piso recorreu de ofício da decisão de primeira instância, conforme disposição do artigo 34 do Decreto nº 70.235/72.

Por sua vez, inconformada com a decisão primeva, a contribuinte interpôs recurso voluntário, por meio do qual aduziu, em síntese, as seguintes alegações:

- **“Preclusão” do direito de questionamento dos gastos efetuados em anos anteriores ao de 1999:** as despesas que foram objeto de lançamento em 2004 teriam ocorrido entre 1995 e 1998. Nestes anos, teriam sido diferidas e somente aproveitadas em 1999. Portanto, em 2004, já teriam sido alcançadas pela decadência.

- **Das despesas administrativas e dos gastos pré-operacionais:** de acordo com relatório *Despesas por centro de custos* (Anexo 7 ao recurso voluntário), a contribuinte teria incorrido no ano-calendário 1998 em um total de R\$ 4.581.697,43 de despesas. Somente uma parte, R\$ 2.803.996,45 teria sido reconhecida no resultado de 1998. O restante, R\$ 1.777.700,98 teria sido levada a conta de resultado em 1999.

- **Da glosa de despesas de depreciação:** a fiscalização não teria solicitado os controles do ativo permanente ou comprovação do custo de aquisição do ativo sujeito a depreciação. O parque industrial da recorrente sujeito a depreciação seria comprovado inclusive por meio de fotos.

- **Da glosa das despesas com projetos:** conforme demonstrativos (doc. 09, 12 e 16 da impugnação), as despesas seriam basicamente com salários de engenheiros, encargos trabalhistas e previdenciários, despesas com viagens, materiais de escritório, etc. Para juntar toda a documentação das despesas glosadas, seria necessário trazer aos autos praticamente todos os documentos contábeis referentes aos gastos administrativos de 1995 a 1998. A fiscalização glosou todo o saldo da conta contábil sem auditar os documentos e informações apresentados pela recorrente. Ademais, não teriam sido aceitos a comprovação por meio de Recibos de Pagamento a Autônomo (RPA). Tais serviços seriam de engenharia, necessários às atividades da recorrente. O argumento de ausência de vínculo do documento com o projeto serviria apenas como retórica, eis que tais classificações seriam de conhecimento interno.

- **Da comprovação da despesa com juros:** a decisão recorrida, ao reconhecer a existência dos projetos, também deveria ter reconhecido as despesas com juros. Entretanto, a DRJ teria inovado na acusação fiscal ao manter a glosa por de comprovantes da existência de empréstimos. A existência dos passivos foram reconhecidos pela fiscalização. Neste sentido, a recorrente instrui a peça recursal com contratos de empréstimo. Conforme balancete, a recorrente teria um saldo de empréstimos de cerca de R\$ 56 milhões em 31/12/1998. Em 31/12/1999, o saldo teria subido para 99.075.694,96. A recorrente apresenta memória de cálculo para demonstrar que, da diferença de R\$ 42.828.397,72, R\$ 29.779.108,67 corresponderiam a despesas de juros (R\$ 11.819.285,95) e variação cambial (17.959.822,72). Apenas R\$ 22.381.645,48 teria sido levado a resultado em 1999. A diferença entre R\$ 29.779.108,67 e R\$ 22.381.645,48 teria sido parcialmente diferida e uma parte reconhecida na conta de resultado 521.106.01999 – Outras Despesas Extraordinárias.

Ao final, a recorrente pugna pela reforma do acórdão guerreado e, caso os julgadores de segunda instância entendam que os documentos acostados aos autos não são suficientes, que o julgamento seja convertido em diligência.

Em essência, era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

Conhecimento.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

Todavia, o mesmo não ocorre com o recurso de ofício.

Inicialmente, é preciso lembrar que a recorrente, no ano-calendário 1999 havia apurado prejuízo fiscal e base negativa de CSLL no montante de R\$ 45.519.065,20. Com as infrações apuradas, a autoridade lançadora reduziu o prejuízo fiscal em R\$ 16.584.512,00. Vê-se, portanto, que não houve constituição de crédito tributário.

Em razão da decisão de primeira instância, parte da glosa de despesas feita pela fiscalização foi revista conforme tabela abaixo:

Redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL

	Autuação	Decisão	Matéria exonerada
Varição cambial ativa	634.512,00	634.512,00	0,00
Glosa de despesas	15.950.000,00	11.047.502,90	4.902.497,10
Total da redução	16.584.512,00	11.682.014,90	4.902.497,10

Forçoso concluir que a decisão de primeira instância não redundou em exoneração de pagamento de tributo e multa. Assim, não se configura a hipótese legal de interposição de recurso de ofício veiculado pelo artigo 34 do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - **exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa** de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

[...] – grifei.

Ademais, mesmo que se considerasse que a redução de glosas de despesas efetuada pela DRJ pudesse repercutir num futuro pagamento de IRPJ e CSLL, argumento que se traz apenas em homenagem ao princípio da colegialidade, o efeito seria inferior ao atual limite de alçada estabelecido na Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, que é de R\$ 2.500.000,00.

Pelo exposto, deixo de conhecer do recurso de ofício.

Passo a analisar as alegações do recurso voluntário.

Preliminar de decadência.

Conforme exposto acima, a peça recursal traz no início uma questão atinente à decadência ou “preclusão” do direito da Fazenda de examinar fatos e exigir elementos probatórios em relação às despesas incorridas nos anos de 1995 a 1998, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 2004.

Reproduzo trecho da peça recursal que trata da matéria:

De acordo com o já apresentado, a Recorrente incorreu em gastos administrativos e pré-operacionais no decorrer dos anos-calendários de 1995 a 1998, os quais, conforme estabelecido pela legislação societária, em especial o art. 179, VI, da Lei 6.404/76 deveriam e foram registradas em conta de ativo diferido.

Verifica-se, assim, que os gastos administrativos e pré-operacionais surgiram como elementos contábeis e societários nos anos-calendários de 1995 a 1998.

Desta forma, a Fiscalização não poderia questionar os valores escriturados no ativo e, posteriormente, contabilizados em conta de resultado no ano-calendário de 2004, dado que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre a data dos gastos realizados, os quais, frise-se ocorreram entre 1995 e 1998, e a lavratura do AI ora guerreado.

Isto é, não poderia o Fisco efetuar lançamento de ofício sobre fatos pretéritos já consumados no tempo (gastos efetuados que geram direito à dedução em exercícios futuros) em razão do decurso do prazo decadencial.

A tese da recorrente não encontra acolhida nas normas de regência. De se ver.

À partida, impende destacar que as matérias gerais relativas a obrigação, lançamento e decadência são reservadas à lei complementar, conforme disposição expressa do artigo 146 da Constituição Federal:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

[...]

Sendo a matéria reservada à lei complementar, não se deve buscar a regulação desta em leis ordinárias, mas no Código Tributário Nacional. De fato, o dispositivo normativo que cuida do assunto é o artigo 195 do CTN:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. – grifei.

Ora, os fatos jurídicos tributários em questão ocorreram no ano-calendário 1999. Foi neste ano que a contribuinte reduziu as bases de cálculo de IRPJ e CSLL com as despesas que foram glosadas pela autoridade lançadora. Em 2004, quando foi feita a apuração de ofício, os fatos jurídicos tributários de 1999 não haviam sido alcançados pela decadência conforme disposto no artigo 150, § 4º do CTN.

Portanto, conforme o comando legal, a contribuinte deveria apresentar à fiscalização todos os comprovantes dos lançamentos a débito de conta de resultado que compuseram as bases de cálculo de IRPJ e CSLL em 1999.

E mais, considerando que o termo final do prazo para manutenção dos elementos comprobatórios dos lançamentos é o momento da *prescrição dos créditos tributários* e considerando que houve a suspensão da exigibilidade da autuação por força do disposto no artigo 151, III, do CTN, os elementos probatórios dos lançamentos contábeis ora sob exame são exigíveis até o presente momento.

Destarte, neste ponto, voto por afastar a preliminar de “preclusão” ou decadência do direito da Fazenda de examinar os documentos comprobatórios das despesas diferidas nos anos-calendário 1995 a 1998 e que foram levadas a conta de resultado e afetaram a apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL em 1999.

Preliminar de nulidade da decisão de piso.

A recorrente alegou que a autoridade julgadora de primeira instância inovou em relação à fundamentação utilizada pela fiscalização na infração de glosa de despesas de juros diferidos.

Reproduzo parte da peça recursal que trata da matéria:

Doutos Conselheiros, a Fiscalização glosou despesas de juros e variação cambial contabilizados na conta contábil "521.106.01999-Outras Despesas Extraordinárias", no montante de R\$ 2.907.695,48, mediante a seguinte alegação:

"(...) sobre os juros diferidos, constantes do demonstrativo sob estudo, temos que, uma vez não comprovada a existência/propriedade, necessidade dos projetos aos quais foram alocados, julgamos que também consistem em despesas não necessárias, devendo ser glosados juntamente com os outros gastos considerados.

A decisão recorrida, ao reconhecer a existência dos projetos, após análise da farta documentação comprobatória (tais como estudos de viabilidade, acordo de sigilo entre a Recorrente e empresas "targets", protocolo de intenções firmado entre a Recorrente e empresas "targets") deveria, também, reconhecer a dedutibilidade da despesa com juros.

Entretanto, a decisão recorrida manteve a glosa da despesa mediante a imputação de nova acusação, qual seja, a de que a Recorrente não teria apresentado comprovantes da existência do empréstimo.

Percebe-se, Douto Conselheiro, que a decisão recorrida ampliou a acusação para por em dúvida a comprovação do próprio passivo. Ocorre que, a Fiscalização, em nenhum momento, pos em xeque a inexistência do passivo (empréstimo), motivo pelo qual se pode afirmar que a decisão recorrida apresentou nova acusação.

O primeiro ponto que parece importante destacar é que a DRJ não reconheceu a *existência dos projetos* da forma como a recorrente faz parecer. A DRJ apenas limitou sua análise de acordo com o critério adotado pela fiscalização. Em outras palavras, examinou apenas se haveria a necessidade e a comprovação da despesa glosada. Vale citar o trecho do acórdão que delinea o escopo da matéria apreciada em primeira instância:

DA ABRANGÊNCIA DESTA DECISÃO

[...]

Dessa forma, a presente decisão refere-se apenas à glosa de despesas consideradas não comprovadas / não necessárias, e se estende aos lançamentos de IRPJ e de CSLL, pela íntima relação de causa e efeito entre as autuações e por dependerem dos mesmos elementos de prova.

Destaque-se que a autuação deveu-se apenas a falta de comprovação da efetividade e/ou necessidade das despesas constantes do Ativo Diferido.

Assim, não serão objeto de discussão, por não haverem sido contestadas pela fiscalização, as seguintes questões:

- se os projetos eram inviáveis (condição alegada pela contribuinte para a transferência dos gastos do Ativo Diferido para o resultado);
- os requisitos legais que possibilitem a transferência dos gastos ativados diretamente para o resultado.

Passemos, então, à análise do mérito da autuação.

O segundo ponto é que a fiscalização considerou a totalidade das despesas da conta *521.106.01999 Outras despesas extraordinárias* como não comprovada. Destaco o trecho do fundamento do auto de infração, comum a todas as glosas de despesas:

Em caso de litígio fiscal somente a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por DOCUMENTOS HÁBEIS, segundo sua natureza ou assim definidos em preceitos legais.

Claramente depreende-se então que a pura e simples escrituração dos fatos nos livros comerciais e fiscais não faz prova a favor do contribuinte.

É mister que os fatos sejam comprovados por documentos hábeis no sentido estritamente jurídico do termo emprestado pelo legislador na construção da norma antes citada.

No presente caso muito embora o contribuinte tenha escriturado no LIVRO RAZÃO (doc. de fls.290 a 291), com a rubrica contábil de 521.1206.01999 a título de "Despesas Extraordinárias", não conseguiu apresentar os documentos comprobatórios de parte das despesas, ou os apresentou sem a comprovação complementar da efetividade dos serviços tomados, ou mesmo a necessidade dos mesmos.

[...]

No caso em questão, considerou-se como não comprovada a totalidade das despesas lançadas como extraordinárias, parte por não ter sido apresentada comprovação documental de sua existência e parte por não ter restado comprovada a sua efetividade, usualidade e necessidade. – grifei.

A DRJ, portanto, ao mencionar a ausência de comprovação (*contratos de empréstimo, contratos de câmbio, prova do pagamento dos juros, etc.*), apenas corroborou o critério adotado pela fiscalização.

Voto, portanto, por afastar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

Mérito.

Ao iniciar este tópico, é oportuno delinear de forma clara a matéria controvertida que foi submetida à apreciação desta segunda instância administrativa por força do recurso voluntário manejado pela recorrente.

Originalmente, a fiscalização identificou duas infrações na apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL no ano-calendário 1999: (i) variação monetária ativa; e (ii) glosa de despesas não comprovadas/não necessárias.

Em relação à primeira infração, a contribuinte anuiu de forma expressa.

Em relação à segunda infração, a autoridade julgadora de primeira instância deu provimento parcial à impugnação nos seguintes montantes:

Redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL

	Autuação	Decisão	Matéria exonerada
Varição cambial ativa	634.512,00	634.512,00	0,00
Glosa de despesas	15.950.000,00	11.047.502,90	4.902.497,10
Total da redução	16.584.512,00	11.682.014,90	4.902.497,10

Destarte, a recorrente insurge-se contra a parcela das despesas cuja glosa foi mantida pela decisão de primeira instância (R\$ 11.682.014,90).

Releva destacar que a matéria controvertida é eminentemente probatória. Tanto é assim que a autoridade julgadora, diante dos elementos probatórios apresentados em sede de impugnação, teve o cuidado de baixar o processo em diligência para que a autoridade administrativa pudesse verificar se as notas fiscais abaixo relacionadas estavam contabilizadas e se referiam às despesas glosadas pela fiscalização:

Despesa	Documentos (Notas Fiscais)	Fls.
Projeto Cosipa	NFs de R\$ 2.224.136,70 e R\$ 1.195.402,30	496 e 499
Projeto Petrobrás	NF de R\$ 59.850,00	560
Projeto Bayer	NFs de R\$ 1.093.621,00, R\$ 662.567,33 e R\$ 12.916,30	515, 524 e 534

O retorno da diligência foi positivo e a DRJ acolheu o resultado, excluindo das glosas os valores comprovados pelas notas fiscais apresentadas, limitados aos montantes das despesas lançadas em 1999, conforme quadro abaixo:

Projetos	valor da despesa	valor das notas fiscais	valor exonerado
Cosipa	R\$3.973.263,39	R\$3.419.539,00	R\$3.419.539,00
Petrobrás	R\$160.071,81	R\$59.850,00	R\$59.850,00
Bayer	R\$1.423.108,10	R\$1.769.104,63	R\$1.423.108,10
Total	R\$5.556.443,30	R\$5.248.493,63	R\$4.902.497,10

Tenho que a DRJ efetuou exame criterioso dos elementos probatórios apresentados à fiscalização e em sede de impugnação, motivo pelo qual reproduzo parte da fundamentação do voto que conduziu àquela decisão unânime:

DA ANÁLISE DO MÉRITO

Para se aferir a dedutibilidade de despesas há que se considerar, em especial, o disposto no artigo 187 da Lei n.º 6.404/76 (Lei das S.A.) e no artigo 299 do RIR/99, *in verbis*:

(RI R/99)

"Art. 299 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506/64, art. 47).

§ 1º --São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506/64, art. 47, § 1º).

§ 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais nos tipos de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n.º 4.506/64, art. 47, § 2º).

§ 3º - O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem".

(Lei n.º 6.404/76)

"Art. -187. A-demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais; (Redação dada pela Lei n.º 9.249, de 26.12.1995)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

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

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

§ 2º O aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas • avaliações, registrados como reserva de reavaliação (artigo 182, § 3º), somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações.

Para conformar-se ao conceito técnico de despesa, no especial sentido que lhe dá a legislação do Imposto de Renda, deverá o dispêndio, simultânea e inequivocamente, ser lícito, necessário, usual ou normal, efetivo e documentado. Deve ainda, a teor do

artigo 187 da Lei nº 6404/76, §1º, letra b, ter relação direta com as receitas e rendimentos da empresa.

A ausência ou falha em qualquer dos requisitos retro elencados impossibilita o incurso do ato ou fato econômico à categoria de despesa, permanecendo mero dispêndio, aquém da possibilidade de dedução no sistema jurídico-tributário de determinação do lucro tributável. Destaque-se que o ato ou fato deve estar acompanhado de documentação hábil e idônea, sempre que possível de emissão de terceiros, de forma que permita a identificação precisa da natureza, competência contábil e demais circunstâncias materiais do serviço contra-prestado, e que, portanto, faculte o escrutínio de seus demais requisitos: licitude, necessidade, materialidade, etc.

Considerando que as despesas têm o condão de reduzir o lucro líquido e, conseqüentemente, o crédito tributário, é ônus da contribuinte comprová-las. Nesse sentido, podemos destacar- o ensinamento doutrinário de Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, 298), *in verbis*:

"Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se freqüentemente: 'a quem alega alguma coisa, compete prová-la'. (...)

Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte" (...).(grifei)

Destaque-se que, nos termos do artigo 923 do RIR/99, a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, mas apenas se comprovados por documentos hábeis.

Com relação ao prazo para a guarda de documentos, há que se observar que, nos termos do artigo 264 do RIR/99, a pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, e que, no presente caso não se operou a prescrição, suspensa pela impugnação, nem a decadência, pois, mesmo considerando que o prazo para constituir o lançamento se inicia na data do fato gerador (no caso, em 31/12/99), este venceria em 31/12/2004.

Expostas as condições gerais de dedutibilidade de despesas, passamos a analisar a necessidade e efetividade das despesas glosadas, a seguir sintetizadas (total de R\$ 15.950.000,00, fls. 290 e 291):

Discriminação	Valor (R\$)	Discriminação	Valor (R\$)
Desp. administrativas	577.500,00	Juros	34.755,55
Desp. administrativas	165.000,00	Juros	659.120,02
Desp. administrativas	82.500,00	Juros	8.090,43
Gastos pré-operac.	5.330.572,87	Juros	26.554,13
Depreciação	700.000,00	Juros	59.564,66
TOTAL	6.855.572,87	Juros	655,78
		Juros	141.463,53
		Juros	1.491,38
		Juros	1.976.000,00
		TOTAL	2.907.695,48
Discriminação	Valor (R\$)		
Projeto M. Argentina	209.511,12		
Projeto Cosipa	3.973.263,39		
Projeto Mannesmann	48.770,18		
Projeto Petrobrás	160.071,81		
Projeto Ferro Esponja	359.063,74		
Projeto CST	3.953,10		
Projeto Bayer	1.423.108,10		
Projeto Audi Química	8.990,21		
TOTAL	6.186.731,65		

Despesas administrativas, gastos pré-operacionais e depreciação (total de R\$ 6.855.752,87)

Com relação às despesas administrativas (nos montantes de R\$ 577.500,00, R\$ 165.000,00 e R\$ 82.500,00), com gastos pré-operacionais (R\$ 5.330.572,87) e com depreciação (R\$ 700.000,00), a contribuinte traz aos autos apenas a composição dessas despesas (fls. 391 e 392), o Razão Acumulado (doc. 15, fls. 673 e 674) e o Balancete (doc. 15, fls. 675 a 678), desacompanhados, no entanto, de documentos fiscais hábeis e idôneos a comprová-las.

Resta, portanto, não comprovada a totalidade das supracitadas despesas (total de R\$ 6.855.572,87).

Projetos (total de R\$ 6.186.731,65)

- Projeto Cosipa (R\$ 3.973.263,39)

A contribuinte junta aos autos documentos que comprovam a necessidade dos gastos (doc. 6, fls. 441/479, doc. 7, fls. 481/486, e doc. 8, fls. 488/495 e 498), e o dispêndio de R\$ 3.419.539,00 (notas fiscais nos valores de R\$ 2.224.136,70 e R\$ 1.195.402,30, doc. 8, fls. 496 e 499). Comprovado em diligência (conforme declaração da fiscalização e documentos de fls. 697/698 e anexos I, II e III, fls. 704/735) que essas notas fiscais se referem, efetivamente, às despesas, glosadas pela fiscalização, ingressadas no Ativo Diferido e posteriormente transferidas para o resultado do ano-calendário de 1999.

Os demais dispêndios (no montante de R\$ 553.724,39) restam não comprovados, pois o doc. 9 (fl. 502) é um mero demonstrativo das demais despesas, desacompanhado, no entanto, de documentos fiscais hábeis e idôneos que o validem.

- Projeto Bayer (R\$ 1.423.108,10)

A contribuinte junta aos autos documentos que comprovam a necessidade dos gastos (doc. 10, fls. 504/506, e doc. 11, fls. 508/514 e 516/522) e o dispêndio de R\$ - 1.769.104,63 (notas fiscais nos valores de R\$ 1.093.621,00, R\$ 662.567,33_e R\$ 12.916,30, doc. 11, fls 515, 524 e 534).

Comprovado em diligência (conforme declaração da fiscalização e documentos de fls. 701/702 e anexos XIII, XIV e XV, fls. 812/866) que essas notas fiscais se referem, efetivamente, às despesas, glosadas pela fiscalização, ingressadas no Ativo Diferido e posteriormente transferidas para o resultado do ano-calendário de 1999.

Apesar de a contribuinte haver informado o montante acima (R\$ -1.769.104,03, fl. 381) como sendo o total das despesas com o projeto Bayer, o total glosado a esse título foi de apenas R\$ 1.423.108,10 (valor efetivamente transferido do Ativo Diferido para o resultado), que deve ser considerado comprovado, não cabendo o aproveitamento da diferença entre as notas fiscais e o valor glosado.

- Projeto Petrobrás (R\$ 160.071 81)

A contribuinte junta aos autos documentos que comprovam a necessidade dos gastos (doc. 13, fls. 541/555), e o dispêndio de R\$ 59.850,00 (nota fiscal e recibos, doc. 13, fls. 557/560).

Comprovado em diligência (conforme declaração da fiscalização e documentos de fls. 699/700 e anexos VII, VIII e IX, fls. 757/788) que essas notas fiscais se referem, efetivamente, às despesas glosadas pela fiscalização, ingressadas no Ativo Diferido e posteriormente transferidas para o resultado do ano-calendário de 1999.

Os demais dispêndios (no montante de R\$ 100.221,81) restam não comprovados com documentos fiscais hábeis e idôneos.

- Projeto Ferro Esponja (R\$ 359.063,74)

A contribuinte junta aos autos (doc.13, fls. 561 a 590) Recibos de Pagamento a Autônomo (RPAs), os quais, no entanto, não se prestam a comprovar as despesas relativas ao projeto Ferro Esponja, pois não discriminam o serviço prestado, nem o vinculam ao citado projeto.

Resta, portanto, não comprovada com documentos fiscais hábeis e idôneos a totalidade das supracitadas despesas (no montante de R\$ 359.063,74).

- Projeto Mannesmann (R\$ 48.770,18)

A contribuinte junta aos autos apenas uma relação de despesas (doc. 13, fl. 591), desacompanhada, no entanto, de documentos fiscais hábeis e idôneos a comprová-las.

Resta, portanto, não comprovada a totalidade das supracitadas despesas (no montante de R\$ 48.770,18).

- Projeto Messer Argentina (R\$ 209.511,12)

A contribuinte junta aos autos (doc.13, fls. 591 a 627) relatórios e Recibos de Pagamento a Autônomo (RPAs), os quais, no entanto, não se prestam a comprovar as despesas relativas ao projeto Messer Argentina, pois não vinculam o serviço prestado ao citado projeto.

Resta, portanto, não comprovada com documentos fiscais hábeis e idôneos a totalidade das supracitadas despesas (no montante de R\$ 209.511,12).

- Projeto CST (R\$ 3.953,10)

A contribuinte junta aos autos apenas uma relação de despesas (doc. 13, fl. 628), desacompanhada, no entanto, de documentos fiscais hábeis e idôneos a comprová-las.

Resta, portanto, não comprovada a totalidade das supracitadas despesas (no montante de R\$ 3.953,10).

- Projeto Audi Química (R\$ 8.990,21)

A contribuinte junta aos autos apenas uma relação de despesas (doc. 13, fl. 629), desacompanhada, no entanto, de documentos fiscais hábeis e idôneos a comprová-las.

Resta, portanto, não comprovada a totalidade das supracitadas despesas (no montante de R\$ 8.990,21).

Despesas com juros (total de R\$ 2.907.695,48)

Com relação às despesas com juros (total de R\$ 2.907.695,48), a contribuinte junta aos autos apenas relatório de auditoria (doc. 14, fls. 649 a 655) e Razão da conta de variação cambial (doc. 14, fls. 656 a 671), desacompanhados, no entanto, de documentos (contratos de empréstimo, contratos de câmbio, prova do pagamento dos juros, etc.) hábeis e idôneos a comprová-las.

Restam, portanto, não comprovadas as supracitadas despesas (total de R\$ 2.907.695,48).

Síntese das glosas mantidas

O demonstrativo abaixo sintetiza as conclusões acima:

Discriminação	Glosa mantida (R\$)
Despesas administrativas	825.000,00
Gastos pré-operacionais	5.330.572,87
Depreciação	700.000,00
Projeto Messer Argentina	209.511,12
Projeto Cosipa	553.724,39
Projeto Mannesmann	48.770,18
Projeto Petrobrás	100.221,81
Projeto Ferro Esponja	359.063,74
Projeto CST	3.953,10
Projeto Bayer	0,00
Projeto Audi Química	8.990,21
Juros	2.907.695,48
TOTAL	11.047.502,90

Passo a analisar as razões lançadas na peça recursal, dialeticamente, em face da decisão de primeira instância.

Despesas administrativas e gastos pré-operacionais.

Conforme já visto, a alegação da recorrente é que ela incorreu em gastos nos anos 1995 a 1998 que foram ativados em conta de ativo diferido e, em função do abandono dos respectivos projetos, reconheceu integralmente os valores na apuração do resultado de 1999.

Para dar suporte à alegação, apresentou um relatório denominado *Despesas por centro de custo* (anexo 7 ao recurso voluntário). Neste demonstrativo, a recorrente apresenta saldo de contas contábeis de resultado (despesas) em 31/12/1998. O total dessas despesas incorridas em 1998 teria somado R\$ 4.581.697,43. Deste total, apenas R\$ 2.803.996,45 teriam sido apropriados na apuração de resultado de 1998. Assim, o montante de R\$ 1.777.700,98 teria sido reclassificado para ativo diferido e teria composto o resultado em 1999.

No mesmo diapasão, a recorrente apresentou o Razão acumulado das contas contábeis *133.110.01501 Gastos Pré-Operacionais a Amortizar* e *612.000.02003 Gastos – Fábrica – Transf. Ativações* do ano calendário 1998 (anexo 8). Os lançamentos contábeis corroborariam que o montante de R\$ 1.777.700,98 teria sido transferidos para ativo diferido.

No entanto, os lançamentos contábeis sem suporte em documentos comprobatórios hábeis e idôneos não têm o efeito de comprovar as despesas para efeitos de IRPJ e CSLL conforme exigência da legislação de regência citada alhures.

No que tange à apresentação de documentos hábeis e idôneos para a comprovação das despesas, a recorrente apresentou os anexos 09 (notas fiscais de energia elétrica) e 10 (notas fiscais de prestação de serviços). As notas fiscais são de 1998, assim, para que pudessem ser consideradas na apuração de 1999, a recorrente deveria demonstrar que estas seriam afetas aos projetos sujeitos a produzir resultados em períodos posteriores (ativo diferido) e que esses valores efetivamente compunham os lançamentos a débito no resultado de 1999.

É preciso destacar que o demonstrativo *Despesas por centro de custo* traz apenas o saldo final de 1998, o movimento acumulado em 1999 e o saldo final em 31/12/1999 de diversas contas contábeis. Não traz lançamentos individualizados. Assim, não serve para demonstrar que os gastos com energia elétrica registrados nas notas fiscais tenham sido total ou parcialmente vinculados aos projetos sujeitos a diferimento.

Da mesma forma, o Razão acumulado refere-se à reclassificação para ativo diferido dos valores a amortizar. Não contém lançamentos contábeis relativos às despesas que viriam a ser diferidas.

Ademais, as notas fiscais apresentadas apenas informam a prestação de serviços, sem descrevê-los ou vinculá-los a quaisquer projetos sujeitos a diferimento.

Não é demais destacar que as despesas que foram glosadas pela fiscalização estão escrituradas na conta contábil 521.106.01999 *Outras despesas extraordinárias* (fls. 290 e 291 do processo em papel). Analisando a conta contábil, vê-se que nenhum dos lançamentos a débito nessa conta tem como contrapartida a conta 133.110.01501 *Gastos Pré-Operacionais a Amortizar*.

Em síntese:

(i) os demonstrativos e lançamentos contábeis sem suporte em documentos hábeis e idôneos não servem para comprovar as despesas administrativas e gastos pré-operacionais alegados pela recorrente;

(ii) não há comprovação de que as notas fiscais de aquisição de energia elétrica e de prestação de serviços estejam vinculadas aos projetos sujeitos a diferimento e componham os valores lançados em 1999 a débito da conta 521.106.01999 *Outras despesas extraordinárias*, que foi o objeto da glosa feita pela fiscalização.

Neste ponto, portanto, não vejo reparo a ser feito na decisão de piso.

Despesas de depreciação.

Neste tópico, a recorrente faz uma defesa genérica, alegando que há um vultoso patrimônio imobilizado – como provariam as fotos juntadas no anexo 05 – e este ativo estaria sujeito à depreciação.

Novamente, é preciso restringir a questão à glosa que foi feita pela fiscalização. Foram glosadas as despesas debitadas na conta 521.106.01999 *Outras despesas extraordinárias*. Estas despesas decorreriam do registro de gastos com projetos em ativo diferido e teriam sido lançadas no resultado de 1999 devido ao abandono dos citados projetos.

Portanto, a fiscalização não glosou de forma genérica as despesas de depreciação.

Para comprovar as despesas de depreciação, a recorrente deveria trazer documentos hábeis e idôneos que comprovassem os valores dos ativos imobilizados afetos aos projetos sujeitos a diferimento e que tenham composto as despesas glosadas.

Assim, também neste ponto, não vislumbro qualquer equívoco da decisão primeva.

Despesas com projetos.

Para comprovar as despesas com projetos, a recorrente fez menção aos anexos 9, 12 e 16 da impugnação, que já foram objeto de análise pela DRJ. Tais anexos são meros

demonstrativos sem o suporte de documentos hábeis e idôneos para comprovar as despesas ora sob exame.

Insurgiu-se a recorrente porque a fiscalização e a DRJ não consideraram os Recibos de Pagamento a Autônomo (RPA) como documentos hábeis a comprovar as despesas. Compulsando os autos, verifica-se que, de fato, os RPA descrevem prestações de serviço genéricas, como *Consultoria de engenharia*, sem descrever o serviço efetivamente prestado ou vinculá-lo a qualquer projeto.

É oportuno lembrar que está-se tratando de despesas debitadas na conta 521.106.01999 *Outras despesas extraordinárias*, que, segundo a alegação da recorrente, teriam ocorrido nos anos de 1995 a 1998 e teriam sido diferidas. O diferimento em questão somente era permitido legalmente quando o gasto fosse gerar receitas em períodos posteriores àqueles em que incorridos. Dessa forma, para preservar a correspondência entre receitas e custos/despesas, o gasto era ativado para ser amortizado a partir da entrada em operação.

Portanto, para que se comprove a despesa alegada pela recorrente, é preciso que o documento de suporte vincule o gasto ao projeto sujeito ao diferimento. Por esse motivo, a descrição genérica de prestação de serviço – na nota fiscal ou no RPA – não se presta a fazer a prova pretendida.

Assim, neste ponto penso que a decisão da DRJ deve ser mantida por seus fundamentos.

Comprovação da despesa de juros.

Neste tópico, a recorrente argumentou que é incontroverso que havia em 1999 passivos em moeda estrangeira sujeitos a incidência de juros e de variação cambial.

Neste sentido, a recorrente traça a seguinte linha argumentativa para demonstrar a improcedência da glosa realizada:

Comprovada a existência dos passivos, a Recorrente passa a demonstrar que as despesas com juros e variação cambial eram reconhecidas em conta de Ativo Diferido.

A Recorrente apresenta, no Anexo 13, cópia do balancete encerrado em 31.12.1998 em que se demonstra o saldo das contas contábeis de passivo que registram os empréstimos em moeda estrangeira sujeitos a juros e variação cambial. Da análise do Anexo 13, verifica-se que o saldo do passivo com empréstimo montava em, aproximadamente, R\$ 56.000.000,00.

Já em 31.12.1999, o saldo da conta de passivo passou a ser de R\$ 99.075.694,96, ou seja, entre 31.12.1998 e 31.12.1999 o passivo com empréstimos sofreu um incremento de R\$ 42.828.397,72.

O mencionado incremento é demonstrado em memória de cálculo constante do Anexo 14. De acordo com essa memória de cálculo, comprova-se que no ano-calendário de 1999 a Recorrente registrou, em conta de passivo, o valor de R\$ 11.819.285,95 a título de juros e mais R\$ 17.959.822,72 a título de variação cambial. Assim, no ano-calendário de 1999 a Recorrente incorreu em despesas com juros e variação cambial na ordem de R\$ 29.779.108,67, correspondente ao somatório de R\$ 11.819.285,95 e R\$ 17.959.822,72. Entretanto, em conta de resultado (contas que registram as despesas com juros e com variação monetária), conforme se pode verificar de documento contábil

denominado "Demonstração do Resultado do Exercício" (Anexo 15), no ano de 1999 a Recorrente registrou o valor de R\$ 22.381.645,48.

A diferença entre o montante de R\$ 29.779.108,67 e R\$ 22.381.645,48 foi, em parte diferida e em parte reconhecida em resultado na conta "521.106.01999-Outras Despesas Extraordinárias", a qual foi objeto de questionamento.

Diante do exposto, a Recorrente comprovou a existência do passivo com empréstimos em moeda estrangeira, de modo que, pede-se e espera que seja reconhecida a dedutibilidade da despesa no valor de R\$ 2.907.695,48.

Ora, o raciocínio da recorrente traz uma contradição importante.

A conta contábil *521.106.01999 Outras despesas extraordinárias*, que foi o objeto da glosa, segundo a própria recorrente, traria gastos efetuados nos anos-calendário 1995 a 1998. Portanto, tais gastos não se relacionam com eventuais despesas de juros incorridas durante o ano-calendário 1999.

Novamente, é preciso destacar que a fiscalização não efetuou a glosa em geral das despesas de juros. As glosas limitaram-se aos débitos na conta contábil *521.106.01999 Outras despesas extraordinárias*. Essas despesas é que precisavam ser comprovadas.

Mas, a recorrente não logrou apresentar documentos hábeis e idôneos que as comprovem.

Embora tenha juntado alguns contratos de empréstimo em moeda estrangeira, não há nenhum elemento que vincule tais despesas aos ditos projetos sujeitos a diferimento. Não há, também, a demonstração das despesas de juros incorridas nos anos-calendário 1995 a 1998. Portanto, não há nenhum elemento que comprove a efetividade de gastos com juros nos anos de 1995 a 1998 com projetos sujeitos a diferimento, que redundaram nos lançamentos a débito da conta *521.106.01999 Outras despesas extraordinárias* no ano de 1999.

Portanto, voto por negar provimento neste ponto.

Diligência.

A recorrente pugna pela conversão do presente julgamento em diligência, caso os elementos probatórios não sejam suficientes.

Entretanto, as diligências têm como destinatário o julgador, ou seja, servem para dirimir questões fáticas que lhe surjam ao apreciar os elementos probatórios juntados aos autos. Neste sentido, tenho que as diligências não se prestam a suprir a eventual deficiência probatória da parte ou da Fazenda.

Nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, incumbe ao sujeito passivo trazer as provas necessárias a comprovar as despesas que reduzem as bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Passados tantos anos desde o procedimento fiscal e a autuação, a recorrente não logrou fazer prova de suas alegações. Assim, considero desnecessária a conversão do julgamento em diligência, motivo pelo qual indefiro o pleito.

Conclusão.

Voto por não conhecer do recurso de ofício. Em relação ao recurso voluntário, voto por afastar as preliminares de nulidade da decisão de piso e de decadência do direito de examinar documentos relativos a operações que compuseram a apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL no ano-calendário 1999 e por indeferir o pedido de conversão em diligência. No mérito, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo-se integralmente a decisão de primeira instância.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira