



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.003023/2006-06
ACÓRDÃO	1101-001.320 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de junho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL CIA DE SANEAMENTO BÁSICO DE SÃO PAULO – SABESP

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

DESPESA DEDUTÍVEL. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A escrituração regular para ter força probante das despesas nela registradas deve estar lastreada em documentos hábeis e idôneos segundo a natureza dessas despesas. Trata-se, portanto, de consectário lógico no sentido de que a despesa dedutível somente poderá ser deduzida, para fins de apuração do lucro real, se comprovado o pagamento (liquidação da despesa) e a efetividade (realização da despesa). Trata-se de ônus do contribuinte.

LANÇAMENTO REFLEXO

Aplica-se CSLL, no que couber, o que foi decidido para o IRPJ, em razão de se pautarem nos mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento do IRPJ.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2001

IR-FONTE. HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA.

O fato gerador referente à exigência de crédito tributário correspondente a pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado considera-se ocorrido na data do pagamento. Ou seja, a exigência do IRRF tem como pressuposto a existência de um pagamento. Nesse sentido, estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos elencados nas hipóteses a seguir.

i) Pagamentos efetuados por pessoa jurídica a beneficiário não identificado.

Nessa hipótese a pessoa jurídica não comprova a identificação do beneficiário, ou o Fisco comprova que o beneficiário indicado pela pessoa jurídica não recebeu o pagamento.

ii) Pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, compra e venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte.

Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, contrato etc., é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. E mais, a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita, possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte.

iii) pagamentos de benefícios e vantagens – remuneração indireta – efetuados por pessoa jurídica a administradores, diretores, gerentes e seus assessores não adicionados ao salário (inobservância do disposto no §2º do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991).

Em ocorrendo tais hipóteses, o rendimento será considerado líquido, sendo devido o reajustamento da base de cálculo e o IR-Fonte considera-se vencido no dia do pagamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a infração 1 de R\$28.059.299,86 para R\$3.586.306,51; a infração 2 de R\$15.670.623,10 para R\$886.263,00; e a infração 4 de R\$64.704.019,56 para R\$361.902,00.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda Retido na Fonte (IR-Fonte) referentes ao ano-calendário 2001, no montante total de R\$ 276.807.646,11 incluídos principal, juros de mora, multa regulamentar e multa de ofício de 75%.

2. A autoridade fiscal apurou as seguintes infrações: i) glosa de custos e despesas; ii) não adição ao lucro real de juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio; iii) multa por atraso na entrega de arquivo magnético; iv) pagamentos sem causa.
3. O lançamento de CSLL é decorrente do lançamento de IRPJ.
4. Transcrevo parcialmente o relatório do acórdão recorrido, por bem resumir os fatos, complementando-o ao final com o necessário.

As infrações apuradas, em número de seis, são relacionadas a seguir, **observando a ordem apresentada no auto de infração do IRPJ**, uma vez que se trata do lançamento principal, do qual decorrem os demais (lançamentos decorrentes), em face da íntima relação de causa e efeito entre eles.

As duas primeiras infrações à legislação do IRPJ tiveram reflexos na apuração da CSLL.

A terceira e a quarta infrações à legislação do IRPJ tiveram reflexos na apuração da CSLL e do IR-Fonte.

Já a quinta infração à legislação do IRPJ não teve reflexos na apuração de outros tributos.

Por fim, a sexta infração à legislação do IRPJ, que resultou na imposição da aludida multa regulamentar, integra apenas o auto de infração do IRPJ.

I. DA FISCALIZAÇÃO**I.1 Primeira Infração**

De acordo com o termo de intimação fiscal, a contribuinte foi intimada a apresentar: (1) notas fiscais de serviços ou mercadorias componentes de amostragem relativa às referidas despesas; (2) documentos capazes de provar a efetiva liquidação das faturas/duplicatas; (3) documentos capazes de provar a efetiva prestação dos serviços, sua necessidade e estrita relação com as atividades da empresa.

Procedeu a autoridade fiscal à **glosa de despesas** no ano-calendário de 2001, referentes à rubrica “**Empreiteiros, Fornecedores, Honorários, Serviços, etc**”, no montante de R\$ **35.380.931,11**, sob o fundamento de que a contribuinte, intimada, **deixou de comprovar tais despesas quanto à efetividade da prestação dos correspondentes serviços, bem como quanto à liquidação dos títulos.**

No Termo de Verificação e Encerramento de Fiscalização (TVEF), o agente fiscal informa (fl. 504) que a mencionada amostra foi elaborada a partir da escrituração interna de pagamentos realizados, tomando por base valores (acima de R\$ 80.000,00) e significância dos fornecedores, totalizando 678 pagamentos, envolvendo R\$ 282.303.845,67.

Informa também a autoridade fiscal (fl. 506) que, no caso da SABESP, os pagamentos são antecedidos por Solicitações de Pagamento (SP) e realizados por meio de Processos de Pagamento (PP).

Os PP compõem-se de formulário que informa seu número, data de vencimento dos títulos, nome do fornecedor e seu código na contabilidade, tipo de serviço ou produto, nº do contrato, valor aprovado, reajustes, valor cobrado, subtrações (impostos, etc.), codificação bancária do favorecido (banco, agência, nº da c/c), nº do borderô, nº da SP, posição atualizada do contrato, etc. Tais PP são instruídos com as Notas Fiscais e Faturas/Duplicatas.

Concluiu, portanto, o agente fiscal pela glosa da mencionada parte das despesas, pois, segundo afirma (fl. 507), a empresa (1) não apresentou os processos de pagamento (2) nem as Notas Fiscais, além de (3) não haver prova de pagamentos na fita da CEF.

Registre-se que, por força de **diligência** determinada por esta Turma, por meio de despacho (fls. 3.335/3.337) exarado em 28/01/2008, da lavra do ex-Julgador Fabrício Ferreira Bechelany, a autoridade autuante elaborou planilha (fl. 3.350), em 13/03/2011, na qual identifica, de forma analítica, todos os valores objeto de glosa, com a indicação do nome dos fornecedores, nº dos PP, data de emissão dos PP e valores.

A citada planilha **ratifica o montante objeto de lançamento** neste item (R\$ 35.380.931,11), totalizando 76 PP.

I.2 Segunda Infração

[...]

Procedeu a autoridade fiscal à **glosa de despesas** no ano-calendário de 2001, referentes à rubrica “**Empreiteiros, Fornecedores, Honorários, Serviços, etc**”, no montante de **R\$ 19.917.892,73**, sob o fundamento de que a contribuinte, intimada, **deixou de comprovar tais despesas quanto à liquidação dos títulos**.

Concluiu também o agente fiscal, neste item, pela glosa da mencionada parte das despesas, pois, segundo afirma (fl. 507), a empresa (1) apresentou os processos de pagamento (2) e as Notas Fiscais, (3) mas não há prova de pagamentos na fita da CEF.

Registre-se da mesma forma que, por força de **diligência** determinada por esta Turma, por meio de despacho (fls. 3.335/3.337) da lavra do ex-Julgador Fabrício Ferreira Bechelany, de 28/01/2008, a autoridade autuante elaborou planilha (fl. 3.350 – frente e verso), em 13/03/2011, na qual identifica, de forma analítica, todos os valores objeto de glosa, com a indicação do nome dos fornecedores, nº dos PP, data de emissão dos PP e valores.

A citada planilha **retifica ligeiramente o montante objeto de lançamento** neste item (de R\$ 19.917.892,73 para R\$ 19.917.894,17), totalizando 35 PP.

I.3 Terceira Infração

[...]

Procedeu a autoridade fiscal à **glosa de despesas** no ano-calendário de 2001, referentes à rubrica “**despesas de publicidade**”, em particular as despesas com **a empresa Loducca**

Publicidade Ltda, relativas ao Contrato nº 10755/99, no montante de **R\$ 13.062.456,62**, sob o fundamento de que a contribuinte, intimada, **deixou de comprovar tais despesas quanto à efetividade da prestação dos correspondentes serviços, mas comprovou a liquidação dos títulos.**

A SABESP apresentou as Notas Fiscais requisitadas, conforme afirma a autoridade fiscal à fl 510, do TVF.

Posteriormente, no que se refere às despesas com a referida empresa Loducca, a contribuinte foi também intimada a apresentar: (1) Notas Fiscais das empresas mencionadas como prestadoras de serviços correspondentes ao custo externo; (2) comprovantes da efetividade dos serviços prestados, por meio de orçamento, projeto e desenvolvimento da campanha publicitária, “briefings”, “layouts”, e outras provas hábeis para comprovar a efetividade dos serviços prestados; (3) comprovante do efetivo pagamento às empresas prestadoras de serviços correspondentes ao custo externo; 4) comprovante do recolhimento do imposto de renda na fonte por parte da agência de propaganda, por ordem e conta de SABESP.

Ademais, a contribuinte foi também intimada a apontar como as informações prestadas pela agência de propaganda estavam discriminadas na DIRF anual da SABESP.

Em resposta, a SABESP informou que estava encaminhando cópia dos documentos e que os originais poderiam ser obtidos na própria Loducca, em face de ter ocorrido a infestação por cupins em seus arquivos. Ademais, em relação ao tratamento das retenções realizadas pela Loducca, informou que esta realizou o recolhimento via DARF, em nome da Loducca, e que, portanto, tais valores se encontram declarados na DIRF da prestadora do serviço.

Nesse contexto, concluiu a agente fiscal, neste item, pela glosa das mencionadas despesas, pois, segundo afirma (fl. 512), “os documentos apresentados por Loducca/SABESP são as cópias das Notas Fiscais que Loducca emitiu para SABESP e cópias de uns documentos internos de Loducca denominados AT – Autorização de Trabalho.”

Ademais, informa a agente fiscal (fl. 512) que “há eventuais cópias de comprovantes de pagamentos, mas não há prova palpável da efetividade do serviço.”

Registre-se que, conforme consignado no preâmbulo deste voto, **essa infração à legislação do IRPJ, além de gerar exigência reflexa na órbita da CSLL, também implicou em lançamento de IR-Fonte.**

Com efeito, a agente fiscal, com fulcro no art. 725 do RIR/99, promoveu a tributação exclusiva na fonte das importâncias pagas e considerou o total pago (R\$ 13.062.456,62) como líquido, reajustando a base de cálculo do tributo para R\$ 20.096.087,12, com fundamento na IN SRF nº 15, de 2001.

Registre-se também que, por força de **diligência** determinada por esta Turma, por meio de despacho (fls. 3.335/3.337) da lavra do ex-Julgador Fabrício Ferreira Bechelany, de 28/01/2008, a autoridade autuante elaborou planilha (fls. 3.353/3.359 – frente e verso), em 13/03/2011, na qual **identifica, de forma analítica, todos os valores objeto de glosa, com a indicação do nº do PP, nº do borderô, data de vencimento, nº da fatura Loducca; nome do fornecedor da Loducca; nº da NF do Fornecedor de Loducca; valor da fatura, etc.**

Informa a autoridade fiscal diligenciante (fls. 3.352/3.353) que (1) todas as Notas Fiscais e demais documentos vinculados à matéria tributável de que trata este item estão contidos nos anexos I e II deste processo administrativo fiscal; e (2) **quando da realização da**

diligência constatou a existência de alguns erros (p. ex., os valores lançados no mês de jan/2011 correspondem a valores de jan/2002).

Em face da planilha elaborada, a autoridade fiscal elaborou (fls. 3.359 – verso/ 3.360 – frente e verso) novo demonstrativo indicando as novas bases de cálculo das exigências de IRPJ, CSLL e IR-Fonte.

I.4 Quarta Infração

[...]

Procedeu a autoridade fiscal à **glosa de despesas** no ano-calendário de 2001, referentes à rubrica “**Empreiteiros, Fornecedores, Honorários, Serviços, etc**”, no montante de **R\$ 72.241.317,11**, sob o fundamento de que a contribuinte, intimada, **deixou de comprovar tais despesas quanto à efetividade da prestação dos correspondentes serviços, mas comprovou a liquidação dos títulos.**

Concluiu também o agente fiscal, neste item, pela glosa da mencionada parte das despesas, pois, segundo afirma (fl. 507), a empresa (1) não apresentou os processos de pagamento (2) nem as Notas Fiscais, mas (3) há prova de pagamentos na fita da CEF.

Registre-se que, conforme consignado no preâmbulo deste voto, essa infração à legislação do IRPJ, além de gerar exigência reflexa na órbita da CSLL, também implicou em lançamento de IR-Fonte.

Com efeito, a agente fiscal, com fulcro no art. 725 do RIR/99, promoveu a tributação exclusiva na fonte das importâncias pagas e considerou o total pago (R\$ 72.241.317,11) como líquido, reajustando a base de cálculo do tributo para R\$ 111.140.487,86, com fundamento na IN SRF nº 15, de 2001.

Registre-se que, por força de **diligência** determinada por esta Turma, por meio de despacho (fls. 3.335/3.337) da lavra do ex-Julgador Fabrício Ferreira Bechelany, de 28/01/2008, a autoridade autuante elaborou planilha (fls. 3.349 – frente e verso e 3.350 – frente), em 13/03/2011, na qual identifica, de forma analítica, todos os valores objeto de glosa, com a indicação do nome dos fornecedores, nº dos PP, data de emissão dos PP e valores.

A citada planilha **ratifica os montantes objeto de lançamento neste item, totalizando 188 PP.**

I.5 Quinta Infração

A fiscalização detectou erro no **cálculo dos juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio**, dedutíveis na apuração do lucro real.

A contribuinte deduziu a parcela de R\$ 489.848.738,62, enquanto a agente fiscal apurou R\$ 479.073.985,04, conforme demonstrativo elaborado à fl. 501 do TVEF.

A diferença de R\$ 10.774.753,58 foi objeto de lançamento de ofício.

I.6 Sexta Infração

A agente fiscal formalizou exigência de **multa regulamentar equivalente a 112,5% sobre o valor do imposto, em face da não apresentação dos arquivos magnéticos e sistemas relativos aos Livros Registro de Entradas de Mercadorias**, com fundamento nos arts. 265, 266, § 1º, e 980, III, do RIR/99.

Segundo a auditora-fiscal, (1) não há norma legal federal que dispense a SABESP de escriturar o referido livro; (2) a SABESP não escriturou o livro e não apresentou os

arquivos magnéticos; (3) a atividade da SABESP compreende múltiplas operações: (a) produção de água tratada (captação da água natural), desinfecção, coagulação, floculação, decantação, filtragem, cloração, correção do PH e fluoreção; (b) canalização; e (c) serviço de distribuição da mesma; (4) a atividade desenvolvida pela SABESP é claramente industrial, pois o campo de incidência do IPI abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, excluídos aqueles a que corresponde a notação NT – Não Tributável; (5) a atividade de produção de água tratada está sujeita ao IPI com alíquota zero, e não NT.

II. DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 540/581, instruída com os documentos de fls. 582/3.313, por meio da qual propugna pela improcedência dos lançamentos.

Em suas razões de defesa, a impugnante sustenta, preliminarmente, a **nulidade do feito em razão de cerceamento de defesa**.

Alega a contribuinte que por várias vezes esteve ao endereço indicado pela fiscalização, mas em nenhuma delas lhe foi franqueada vista do processo.

Em 23/01/2007, formalizou pedido endereçado à Divisão de Fiscalização Indústria – DEFIC-SPO-SP para que fosse providenciado o envio imediato do processo para a EQCOB/DICAT/DERAT-SP, conforme instrução contida na intimação dos autos de infração, para que, enfim, pudesse ter acesso aos autos.

Em resposta a agente fiscal autuante emitiu telegrama, em 24/01/2007 (fl. 590), convocando a autuada a comparecer à repartição no dia 26/01/2007, para ter vista dos autos.

Alega a suplicante que só recebeu o referido telegrama em 26/01/2007, e que o prazo para a impugnação se exauria em 29/01/2007, uma vez que tomou ciência dos autos de infração, via postal, em 28/12/2006.

Sustenta que a elaboração de defesa adequada e com a devida comprovação por parte da impugnante se tornou impossível, mormente porque o feito fiscal contempla glosas parciais de valores, sem que a agente fiscal tenha indicado as operações, os pagamentos, os contratos, os fornecedores e outros elementos entendidos como irregulares, elementos esses que deveriam estar contidos no processo, limitando-se aquela autoridade fiscal a apresentar o valor que entendeu deduzido de forma errônea.

No mérito, apresentam-se a seguir, em síntese, as razões de defesa da impugnante, na ordem em que foram descritas no auto de infração do IRPJ.

II.1 Primeira e Segunda Infrações

Reafirma a impugnante que a tentativa de defesa nestes tópicos sofre sérias limitações, por não terem sido indicados nos autos de infração quais os documentos e valores que a agente fiscal entendeu incomprovados os pagamentos ou despesas.

Aponta para a falta de cuidado da agente fiscal no manuseio dos documentos que lhe foram franqueados, pois a maior parte deles não tinham qualquer relação com despesa dedutível que afetasse o resultado de 2001, tratando-se, em verdade de comprovações de investimentos realizados pela empresa.

Ou seja, mesmo que tais despesas não tivessem sido comprovadas, o reflexo nas bases de cálculo dos tributos jamais teria sido pelo valor integral, mas, no máximo, pelo seu percentual de depreciação.

Para comprovar o alegado erro da fiscalização, a impugnante informa que elaborou detalhado levantamento de 3 (três) meses auditados pela fiscalização, a saber: janeiro, junho e dezembro de 2001, separados pelo tipo do pagamento, ou seja, agrupados em despesas ou investimento incorridos.

Referido levantamento, que se compõe dos documentos nominados de doc. 04, doc. 05 e doc. 06, respectivamente, foram juntados aos autos, conforme constou do preâmbulo deste relatório.

II.2 Terceira Infração

Sustenta a impugnante **que não há argumentos fáticos e legais que amparem a glosa de despesas de publicidade** decorrentes da contratação da empresa Loducca, sob o fundamento de que há comprovação do pagamento, mas não há prova palpável da efetividade do serviço prestado por tal agência de publicidade.

Alega a suplicante que não pode comprovar, de maneira clara e transparente, que os pagamentos efetuados à Loducca correspondem a despesas de propaganda, pois no termo de verificação fiscal há apenas um quadro genérico que tenta demonstrar que parte das despesas incorridas pela SABESP não tem causa e os serviços não foram efetivamente prestados.

Segundo a impugnante, os documentos (doc. 08) por ela apresentados comprovam os pagamentos que a Loducca efetuou a vários meios de comunicação, como a Editora Globo S/A, Empresa Folha da Manhã S/A, Radio Panamericana S/A, TV Globo Ltda, etc, todos eles contratados pela agência de publicidade para efetuar a veiculação de propaganda e informes publicitários em nome da SABESP.

Aduz a impugnante que **não há nenhum documento que comprove qualquer irregularidade eventualmente cometida pela SABESP, nem qualquer prova de que os valores foram pagos por mera liberalidade.**

Conclui a impugnante que para que o lançamento pudesse subsistir a fiscalização deveria comprovar a inexistência de vínculo entre os pagamentos efetuados e os serviços prestados e os bens fornecidos.

No mesmo sentido, sustenta a impugnante a **improcedência da tributação exclusiva na fonte, como exigência reflexa para os casos de beneficiário não identificado, pois, além de a SABESP ter demonstrado de maneira clara e inequívoca para quem foram efetuados os pagamentos**, a própria autoridade fiscal, em seu relatório, também aponta para esses mesmos nomes.

Ademais, se assim não fosse, no que diz respeito a eventual não retenção na fonte por parte da impugnante, a sua responsabilidade teria cessado uma vez que a presente autuação ocorreu já em exercício seguinte (no caso em 2006) ao que o beneficiário do imposto teria que ter oferecido tais rendimentos à tributação.

II.3 Quarta Infração

Nesse item, reitera a impugnante que os autos de infração noticiam valores glosados como pagamento sem causa, sem, contudo, indicarem quais teriam sido, efetivamente, os

pagamentos desconsiderados. Frisa, novamente, a falta de acesso ao conteúdo do processo e o cerceamento de defesa.

Da mesma forma que no tópico precedente, **a impugnante informa que efetuou levantamento de quais teriam sido os contratos ensejadores dos pagamentos e elaborou quadro contendo a data do pagamento efetuado**; o nome do fornecedor, o número do contrato; o tipo de licitação; a data em que o aviso de licitação foi publicado no DOE; a data da publicação no DOE, com o nome do fornecedor que sagrou-se vencedor da licitação e, ainda, a data em que circulou no DOE o extrato do contrato (com a indicação do seu número, objeto e empresa contratada).

Indaga a impugnante **como se pode cogitar de pagamento sem causa, se o amparo é notório, tendo em vista que os documentos fiscais refletem pagamentos de fornecedores escolhidos em processos públicos sob os auspícios da Lei das Licitações, dos quais foram emitidos avisos e extratos por meio dos Diários Oficiais.**

II.4 Quinta Infração

Segundo a impugnante, **o excesso de pagamento de juros sobre o capital próprio apurado pelo Fisco decorre do fato de a empresa ter utilizado, na apuração da base de cálculo, o patrimônio líquido em 31/12/2000, enquanto a autoridade fiscal utilizou a data-base de 31/12/2001.**

Sustenta a impugnante que, na hipótese de pagamento de juros sobre capital próprio referente às contas de patrimônio líquido efetivamente contabilizadas em 31/12/2000, deverão ser aplicadas, pro rata tempore, as taxas de juros de longo prazo verificadas ao longo do ano de 2001 sobre aquelas contas, acrescidas e diminuídas das mutações patrimoniais ocorridas no decorrer do ano de 2001, desconsiderando, contudo, os resultados apurados no próprio ano de 2001.

II.5 Sexta Infração

Sustenta a impugnante a desnecessidade de escrituração do Livro Registro de Entradas de Mercadorias, por não ser a SABESP indústria, mas sim concessionária de serviço público de saneamento básico.

Assevera que o traço característico do serviço de saneamento básico é a implementação de metodologias que almejam a solução dos problemas das populações no que concerne à falta de abastecimento de água potável e respectiva coleta de esgotos.

Aduz que não há incidência tributária de IPI sobre os serviços de saneamento básico, por serem estranhos à regra matriz desse imposto, e que eventual exação só seria possível se essas empresas realizarem, além do serviço típico de saneamento, atividade decorrente do serviço, como a fabricação de materiais para emprego em suas obras de água e esgoto.

Alega, por outro lado, que, mesmo em se tratando de contribuintes efetivos do IPI, não é possível lavar-se auto de infração pela não apresentação do arquivo digital, caso tal livro não esteja em meio magnético.

Ou seja, a penalidade prevista pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, jamais poderia ser aplicada quando a situação demonstrada provasse a inexistência fática do livro cujos dados a fiscalização requereu.

III. DA PRIMEIRA DILIGÊNCIA

[...]

Esta Turma, em face das alegações da impugnante, **constatou que realmente não havia nos autos os demonstrativos analíticos citados pela autoridade fiscal no Termo de Verificação e Encerramento de Fiscalização, indicando detalhadamente quais despesas foram glosadas, mas tão-somente os valores totais, mês a mês.**

Assim, por meio de despacho (fls. 3.335/3.337) da lavra do ex-Julgador Fabrício Ferreira Bechelany, de 28/01/2008, **os autos foram encaminhados em diligência junto à repartição de origem, para que a autoridade autuante elaborasse planilhas discriminando detalhadamente quais despesas foram glosadas, bem como produzisse relatório circunstanciado sobre o resultado da diligência.**

O relatório da diligência, contendo as planilhas elaboradas, foi juntado às fls. 3.346/3.361.

Intimada do relatório da diligência, por via postal (fl. 3.364), a contribuinte não se manifestou.

IV. DA SEGUNDA DILIGÊNCIA

Nesse cenário, considerando que o contribuinte juntou, fls. 603/3.313, com a peça de impugnação, mais de 2.700 (duas mil e setecentas) cópias de documentos (notas fiscais, extratos bancários, solicitações de pagamentos, processos de pagamentos, etc), com o intuito de comprovar as despesas glosadas pelo Fisco, em face das infrações detectadas, as quais nomeiei de primeira, segunda, terceira e quarta infrações;

Considerando, ainda, (1) a alegação de cerceamento de defesa em face do tempo exíguo para a adequada comprovação das despesas, devido à tardia concessão de vista dos autos; (2) que não havia nos autos os demonstrativos analíticos citados pela autoridade fiscal no Termo de Verificação e Encerramento de Fiscalização, indicando detalhadamente quais despesas foram glosadas, mas tão-somente os valores totais, mês a mês; (3) a alegação de que a maior parte dos documentos não tinha qualquer relação com despesa dedutível que afetasse o resultado de 2001, tratando-se, em verdade de comprovações de investimentos realizados pela empresa; (4) que não era do conhecimento deste órgão julgador se os aludidos documentos tinham sido, em algum momento, apresentados, parcial ou integralmente, à autora do procedimento fiscal; e (5) que, em face de todo o contexto já destacado, o contribuinte elaborou o que denominou de levantamento apenas para os meses de janeiro, junho e dezembro de 2001, separados pelo tipo do pagamento, ou seja, agrupados em despesas ou investimento incorridos;

Este RELATOR PROPÔS, com vistas a garantir a ampla defesa do contribuinte, a conversão do julgamento em NOVA diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, para que a autoridade fiscal examinasse os mencionados documentos, promovendo ainda as diligências que entendesse cabíveis.

Para tanto, a autoridade fiscal deveria: (1) elaborar relatório circunstanciado, emitindo parecer sobre os possíveis efeitos dessas provas (e, se fosse o caso, de outras provas, referentes aos mesmos ou outros períodos) nos lançamentos fiscais, fazendo referência às folhas do processo, justificando, ainda que em bloco, porque atendiam ou deixavam de atender as prescrições legais para a dedutibilidade de despesas; (2) elaborar, se fosse o caso, novas planilhas de cálculo dos tributos devidos; e (3) juntar outros termos e documentos que entendesse pertinentes.

[...]

A autoridade fiscal, em cumprimento à nova solicitação desta Turma de Julgamento, elaborou o Relatório de Encerramento de Diligência de fls. 4.393/4.419.

A contribuinte, por sua vez, intimada do teor do referido relatório, apresentou a manifestação de fls. 4.532/4.538.

5. Em relação à segunda diligência consta o seguinte trecho do acórdão recorrido (e-fls. 4555):

Durante a realização da citada segunda diligência, em face do grande volume de documentos juntados à peça de defesa, a contribuinte foi intimada a refazer todas as planilhas demonstrativas analíticas produzidas pela Fiscalização até o final da primeira diligência.

Para tanto, a agente fiscal solicitou à contribuinte que procedesse às alterações que entendesse corretas, acrescentando coluna que contivesse o número do Volume/Anexo e folhas em que se encontrasse cada documento.

Em atendimento à intimação fiscal, a contribuinte apresentou planilhas, inclusive com a inclusão de outras colunas, com informações adicionais, destacando, em especial, que os registros contábeis efetivados na contabilidade auxiliar de investimentos referem-se a obras em andamento (investimentos), e que, portanto, não compuseram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A autoridade fiscal, por seu turno, examinando essas novas planilhas apresentadas pela contribuinte, e confrontando as informações e esclarecimentos prestados pela empresa, elaborou demonstrativo (fls. 4.421/4.520), denominado “Análise da Planilha de SABESP out/2014”, no qual reexamina todas as glosas efetuadas e informa em colunas próprias quais despesas merecem ser restabelecidas, porque devem ser restabelecidas e quais as folhas em que se encontram os documentos que as comprovam.

Nesse cenário, considerando (1) que os critérios adotados pelo agente fiscal na segunda diligência, para considerar como comprovadas parte das despesas glosadas, está em conformidade com a lei e a jurisprudência já citadas; (2) que a contribuinte foi intimada várias vezes para a apresentação dos aludidos documentos, tendo logrado êxito apenas em parte; é de se acolher os valores identificados (resumo) no demonstrativo de fl. 4.419, que integra o já citado Relatório de Encerramento de Diligência.

6. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou procedente em parte a impugnação e: i) cancelou a multa regulamentar (sexta infração); ii) cancelou a glosa de excesso de despesa com o pagamento de juros sobre o capital próprio (quinta infração); e iii) reduziu as glosas de despesas da primeira, segunda e quarta infrações, o que resultou nos seguintes valores, sem multa e juros:

Tributo	Valor lançado	Valor excluído	Valor mantido
IRPJ	37.844.337,79	7.470.238,00	30.374.099,79
CSLL	10.199.544,55	1.719.557,85	8.479.986,70
IR-Fonte	45.932.801,17	4.058.544,76	41.874.256,41
Multa Regulamentar	30.683.615,23	30.683.615,23	0,00

Total	124.660.298,74	43.931.955,84	80.728.342,90
Valores em R\$			

7. A seguir a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

NULIDADE.

Rejeita-se alegação de nulidade do feito fiscal, por cerceamento do direito de defesa, quando demonstrado nos autos que foi observado o devido processo legal que rege o processo administrativo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. CÁLCULO.

Para efeito de cálculo dos juros sobre o capital próprio não deve ser computado, como integrante do patrimônio líquido, o lucro do próprio período-base.

ARQUIVO MAGNÉTICO. INEXISTÊNCIA. FALTA DE APRESENTAÇÃO. PENALIDADE. DESCABIMENTO.

A norma legal (Lei nº 8.218, de 1991, artigos 11 e 12) visa a assegurar ao Fisco o direito de acesso, por meio do arquivo magnético, aos registros da pessoa jurídica, desde que esses registros tenham tido efetuados pelo contribuinte. Ou seja, não pretende a norma sancionar a falta de escrituração de livro, mas, sim, penalizar o contribuinte que promove embaraço à fiscalização, mediante a sonegação de informações que já possui.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2001

PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Comprovada a existência de pagamentos efetuados por pessoa jurídica a terceiros, que pressupõe a saída de valores da empresa, procede a exigência a título de IRRF, quando não comprovada a operação ou a sua causa.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

8. A DRJ recorreu de ofício em razão do crédito exonerado superar o limite legal.

9. Em recurso voluntário a recorrente alegou, em síntese, serem indevidas as glosas mantidas pelo acórdão recorrido.

Terceira diligência.

10. Nos termos da Resolução nº 1201-000324, de 20.02.2018, converteu-se o julgamento em diligência para verificar se as despesas glosadas *“não foram encerradas contra a conta de resultado em 31/12/2001, e, se, influenciaram o resultado do exercício, por serem indedutíveis foram adicionadas ao lucro real (base de cálculo do IRPJ) e, à base de cálculo da CSLL”*. Veja-se:

A Recorrente argúi que, a maior parte dos documentos auditados não tinha qualquer relação com despesa dedutível que afetasse o resultado de 2001, tratando-se, em verdade de comprovações de investimentos realizados pela empresa.

Os argumentos da Recorrente não podem ser afastados de plano, na medida em que gastos podem ser realizados sem que na verdade tenham influenciado a base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, desde que comprovados pela Recorrente que foram ativados ou que não foram aproveitados na apuração do resultado do período, porque foram adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, por serem indedutíveis. Todavia, tal avaliação e análise deve ser feita à luz da escrituração contábil e fiscal da interessada.

Para que não pare nenhuma dúvida, e dado a volumosa documentação, em razão dos valores apresentados, cabe **verificar junto à contribuinte quais contas/valores contabilizados como despesa, acima referenciadas, ditas glosadas indevidamente, efetivamente não foram encerradas contra a conta de resultado em 31/12/2001, e, se, influenciaram o resultado do exercício, por serem indedutíveis foram adicionadas ao lucro real (base de cálculo do IRPJ) e, à base de cálculo da CSLL.**

Diante do exposto, voto no sentido de que os presentes autos sejam encaminhados à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo para realizar a diligência com a finalidade acima, e, finalmente elaborar relatório circunstanciado, do que deve ser dado ciência à Contribuinte para sua manifestação, se do seu interesse, no prazo de 30 (trinta dias). Apresentada a manifestação da interessada ou transcorrido o prazo, devem os autos retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento.

11. Elaborado Relatório de Diligência a recorrente se manifestou e os autos retornaram ao Carf.

Quarta diligência

12. Em nova diligência, conforme voto deste Relator, nos termos da Resolução nº 1201-000755, de 14/12/2022, verificou-se que na resposta ao Relatório de Diligência, a recorrente identificou despesas cujos valores não teriam transitado pelo resultado no ano-calendário 2001, os quais não foram identificados pela autoridade fiscal. Salientou-se, porém, que no caso de o contribuinte não demonstrar, novamente, de forma clara e inconteste a higidez do procedimento adotado em sua contabilidade para afastar a glosa efetuada, seria forte sinal de que a glosa está correta. Veja-se:

Como se vê, a recorrente explicita dificuldade em localizar determinados lançamentos em sua contabilidade e mesmo sabendo que o julgamento fora convertido em diligência

exatamente para tais verificações não apresentou as explicações necessárias durante a diligência, o que só veio a fazê-lo em manifestação ao Relatório de Diligência.

Tal postura é prejudicial ao andamento do processo e vai de encontro ao art. 6º da Lei nº 13.105, de 2015, (Código de Processo Civil de 2015 - CPC/2015), de aplicação é subsidiária ao processo administrativo¹, no sentido de que *“todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva”*. Evitar cooperar no momento oportuno com informações sabidamente importantes para a marcha processual é postura que deve ser repelida pelo ordenamento jurídico.

Todavia, em razão de, na resposta ao Relatório de Diligência, a recorrente identificar despesas cujos valores não teriam transitado no ano-calendário 2001, os quais não foram identificados pela autoridade fiscal, voto por converter o julgamento em diligência para que a Delegacia de origem complemente a diligência anterior nos termos elencados a seguir.

Saliento que no caso de o contribuinte não demonstrar, novamente, de forma clara e incontestada a higidez do procedimento adotado em sua contabilidade para afastar a glosa efetuada, é forte sinal de que a glosa está correta.

Quinta diligência

13. Assim, converteu-se o julgamento em diligência pela quinta vez para que a Delegacia de origem complementasse a diligência anterior e adotasse os seguintes procedimentos:

- i) intimar a recorrente a apresentar planilha com a identificação detalhada dos valores que não teriam transitado pelo resultado no ano-calendário 2001, cujos lançamentos contábeis não foram localizados pela autoridade fiscal, nos moldes dos valores identificados na manifestação ao Relatório de Diligência (e-fls. 5017 -5019);
- ii) analisar se os valores informados pela recorrente afetaram ou não o resultado do ano-calendário 2001; durante a análise intimar a recorrente, se for o caso, a esclarecer todas as eventuais dúvidas;
- iii) elaborar relatório consolidado, inclusive com os valores apurados na diligência anterior, e intimar a recorrente a se manifestar no prazo de trinta dias;
- iv) após, retornem os autos para julgamento.

14. Elaborado Relatório de Diligência, a recorrente se manifestou e os autos retornaram ao Carf.

15. É o relatório.

VOTO

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

16. Os pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário e do recurso de ofício já foram analisados por ocasião da Resolução nº 1201-000324, de 20.02.2018, razão pela qual deles conheço.

17. A seguir, um resumo das seis infrações apuradas pela fiscalização e a decisão de

¹ Lei nº 13.105, de 2015. CPC/2015. Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

primeira instância.

Primeira Infração: glosa de despesas no ano-calendário de 2001, referentes à rubrica “Empreiteiros, Fornecedores, Honorários, Serviços, etc”, no montante de **R\$ 35.380.931,11**, sob o fundamento de que a contribuinte, intimada, deixou de comprovar tais despesas quanto à efetividade da prestação dos correspondentes serviços, bem como quanto à liquidação dos títulos. A DRJ reduziu a glosa para o montante de **R\$ 28.059.299,86**.

Segunda Infração: glosa de despesas no ano-calendário de 2001, referentes à rubrica “Empreiteiros, Fornecedores, Honorários, Serviços, etc”, no montante de **R\$ 19.917.892,73**, sob o fundamento de que a contribuinte, intimada, deixou de comprovar tais despesas quanto à liquidação dos títulos. A DRJ reduziu a glosa para o montante de R\$ 15.670.623,10.

Terceira Infração: glosa de despesas no ano-calendário de 2001, referentes à rubrica “despesas de publicidade”, em particular as despesas com a empresa Loducca Publicidade Ltda., relativas ao Contrato nº 10755/99, no montante de **R\$ 13.062.456,62**, sob o fundamento de que a contribuinte, intimada, deixou de comprovar tais despesas quanto à efetividade da prestação dos correspondentes serviços, mas comprovou a liquidação dos títulos. A DRJ manteve a glosa no montante de R\$ **13.062.456,62**.

Quarta Infração: glosa de despesas no ano-calendário de 2001, referentes à rubrica “Empreiteiros, Fornecedores, Honorários, Serviços, etc”, no montante de **R\$ 72.241.317,11**, sob o fundamento de que a contribuinte, intimada, deixou de comprovar tais despesas quanto à efetividade da prestação dos correspondentes serviços, mas comprovou a liquidação dos títulos. A DRJ reduziu a glosa para o montante de R\$ **64.704.019,56**.

Quinta Infração: erro no cálculo dos juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio, dedutíveis na apuração do lucro real. A DRJ cancelou a exigência.

Sexta Infração: multa regulamentar equivalente a 112,5% sobre o valor do imposto, em razão da não apresentação dos arquivos magnéticos e sistemas relativos aos Livros Registro de Entradas de Mercadorias. A DRJ cancelou a exigência.

18. Conforme relatado, as duas primeiras infrações à legislação do IRPJ tiveram reflexos na apuração da CSLL; a terceira e a quarta infrações à legislação do IRPJ, na apuração da CSLL e do IR-Fonte. A quinta e a sexta infrações são independentes e foram canceladas.

19. Antes de adentrar nas infrações que versam sobre glosa de despesas (IRPJ) e pagamento sem causa e/ou beneficiário não identificado necessário analisar a legislação sobre o tema.

Glosa de despesa

20. Acerca da dedutibilidade de despesas, o art. 47 da Lei 4.506, de 1964, matriz legal do art. 299 do RIR/99, ao tratar do “*lucro operacional*” dispõe que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte produtora, as quais devem ser usuais e normais.

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

21. Como se vê, o legislador estabeleceu no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, dentre outros critérios, que a despesa dedutível deve ser necessária e usual.

22. Necessária é a despesa paga ou incorrida para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica. Nesse contexto, a transação ou a operação que gerou a despesa deve ser confrontada com a respectiva atividade para aferir sua necessidade. É dizer, deve estar direta, intrínseca ou intimamente ligada à atividade empresarial, ao ciclo produtivo da pessoa jurídica. Haja vista a infinidade de atividades passíveis de serem exercidas pelas pessoas jurídicas, optou o legislador por estabelecer conceitos abertos os quais devem ser analisados no caso concreto e no contexto da atividade desenvolvida.

23. A despesa também deve ser usual ou normal nos tipos de transações, operações ou atividades da pessoa jurídica, ainda que ocorra de forma excepcional ou esporádica no curso dos negócios.

24. No tocante à comprovação de despesas, o § 1º do art. 9º do Decreto-lei 1.598, de 1977, matriz legal do art. 923, do RIR/99, dispõe que a escrituração regular faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis de acordo com sua natureza ou preceito legal. Veja-se:

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - 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. (Grifo nosso)

25. Como se vê, a escrituração regular para ter força probante das despesas nela registradas deve estar lastreada em documentos hábeis e idôneos segundo a natureza dessas despesas. Trata-se, portanto, de consectário lógico no sentido de que a despesa dedutível somente poderá ser deduzida, para fins de apuração do lucro real, se comprovado o pagamento (liquidação da despesa) e a efetividade (realização da despesa). Trata-se de ônus do contribuinte. Nesse sentido caminha a jurisprudência do Carf. Veja-se:

IRPJ - DESPESAS INCOMPROVADAS - Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o

dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido. (Acórdão CARF nº 101-92.706, de 09.06.1999)

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – DEDUTIBILIDADE. – As quantias apropriadas à conta de custos ou despesas operacionais, para efeito de determinação do lucro real, devem satisfazer às condições de necessidade, normalidade e usualidade, bem como ter comprovado o efetivo fornecimento dos bens ou serviços contratados. A eventual prova do desembolso dos recursos, por si só, não é bastante para tornar dedutível o gasto suportado. (Acórdão CARF nº 101-94.409, de 04.11.2003)

IRPJ. INDEDUTIBILIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EMPRESA ESTRANGEIRA E NACIONAL. AUSÊNCIA DE CONTRATO E DE RELATÓRIO DOS SERVIÇOS PRESTADOS. LAUDO TÉCNICO INEXISTENTE. AUSÊNCIA DE PROVAS. LANÇAMENTO PROCEDENTE. Não se pode atestar - como dedutível - uma despesa oriunda da prestação de serviços de assessoria e de consultoria técnicas sem um mínimo de detalhamento expresso do que fora contraprestado. Trabalho desse jaez não se perfaz apenas com uma menção lacônica assentada em notas fiscais, em recibos emitidos, acompanhados ou não de contratos próprios, dando conta de que fora prestado um serviço genérico de assessoria ou de consultoria. É um imperativo comprobatório de que os serviços técnicos se façam acompanhar de contratos, propostas técnicas firmadas pelas partes, papéis de trabalhos aplicáveis à espécie, planejamento de implantação, anteprojeto, relatórios profissionais exaustivos e conclusivos com avaliação dos serviços pactuados e dos resultados finais após expressão de testes ou de ensaios de consistência do que fora implantado, entre outros. (Acórdão CARF nº 107-07.940, de 23.02.2005)

IR-Fonte

26. A Lei nº 8.981, de 1995, ao tratar da incidência do IR-Fonte alterou a alíquota para 35% (e não mais 33%, como na Lei nº 8.383, de 1981) e contemplou outras hipóteses sujeitas à tributação **exclusiva** na fonte:

Lei nº 8.981, de 1995, base legal do art. 675, do Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99)

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda **exclusivamente** na fonte, à alíquota de **trinta e cinco por cento**, todo **pagamento** efetuado pelas pessoas jurídicas a **beneficiário não identificado**, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput **aplica-se, também**, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou **sócios**, acionistas ou titular, **contabilizados ou não**, **quando não for comprovada a operação** ou a sua **causa**, bem como à **hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991**.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

27. Inicialmente, cumpre esclarecer que o fato gerador referente à exigência de crédito tributário correspondente a pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado considera-se ocorrido na **data do pagamento**. Ou seja, a exigência do IRRF tem como pressuposto a existência de um **pagamento**².

28. Nesse sentido, estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na

² Solução de Consulta Interna nº 11 Cosit, de 8 de maio de 2013.

fonte, à alíquota de 35%, os **pagamentos** elencados nas hipóteses a seguir.

i) **Pagamentos** efetuados por pessoa jurídica a **beneficiário não identificado**.

29. Nessa hipótese a pessoa jurídica não comprova a identificação do beneficiário, ou o Fisco comprova que o beneficiário indicado pela pessoa jurídica não recebeu o pagamento.

ii) **Pagamentos** efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, **quando não for comprovada a operação ou a sua causa**.

30. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, compra e venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte.

31. Ao tratar da transparência fiscal, Ricardo Lobo Torres³ observa que o dever de transparência incumbe ao Estado e à Sociedade. Enquanto o Estado “deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas e contribuições e empréstimos, como na feitura do orçamento e no controle de sua execução”, a Sociedade, por seu turno, “deve agir de tal forma transparente, que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva”.

32. Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, contrato etc., é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. E mais, a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita, possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte.

iii) **pagamentos** de benefícios e vantagens – **remuneração indireta** – efetuados por pessoa jurídica a administradores, diretores, gerentes e seus assessores **não adicionados ao salário** (inobservância do disposto no §2º do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991).

33. Em ocorrendo tais hipóteses, o rendimento será considerado líquido, sendo devido o reajustamento da base de cálculo e o IR-Fonte considera-se vencido no dia do pagamento.

34. O caso em análise versa sobre a segunda hipótese, pagamento cuja causa não fora comprovada e/ou beneficiário não identificado.

35. Em relação à concomitância do IR-Fonte e IRPJ/CSLL, têm-se infrações distintas. No IRPJ/CSLL, a sociedade pratica o fato gerador, tais como, dedução de custos/despesas indedutíveis, omissão de receita etc.. Ela é contribuinte e responde por fato gerador próprio. No

³ LOBO TORRES, Ricardo. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 148.

IR-Fonte, essa mesma sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável tributário pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento⁴; especificamente na qualidade de substituto tributário. Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido. Verifica-se, pois, que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 está em consonância com o parágrafo único do art. 45 do CTN, cujo teor estabelece que *“A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”*. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações. Logo não há falar-se em *bis in idem*.

36. Passo à análise.

Recurso de ofício

37. A decisão recorrida afastou parcialmente glosas de despesas da primeira, segunda e quarta infrações e o IR-Fonte, parcial, da quarta-infração, em razão de a segunda diligência comprovar que parte dessas despesas está de acordo com a legislação. Veja-se (e-fls. 4556 e seg.):

II.1 Da Primeira, Segunda e Quarta Infrações

[...]

Durante a realização da citada **segunda diligência**, em face do grande volume de documentos juntados à peça de defesa, a contribuinte foi intimada a refazer todas as planilhas demonstrativas analíticas produzidas pela Fiscalização até o final da primeira diligência.

[...]

Em atendimento à intimação fiscal, a contribuinte apresentou planilhas, inclusive com a inclusão de outras colunas, com informações adicionais, destacando, em especial, que os registros contábeis efetivados na contabilidade auxiliar de investimentos referem-se a obras em andamento (investimentos), e que, portanto, não compuseram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A autoridade fiscal, por seu turno, examinando essas novas planilhas apresentadas pela contribuinte, e confrontando as informações e esclarecimentos prestados pela empresa, elaborou demonstrativo (fls. 4.421/4.520), denominado “Análise da Planilha de SABESP out/2014”, no qual reexamina todas as glosas efetuadas e informa em colunas próprias quais despesas merecem ser restabelecidas, porque devem ser restabelecidas e quais as folhas em que se encontram os documentos que as comprovam.

Nesse cenário, **considerando (1) que os critérios adotados pelo agente fiscal na segunda diligência, para considerar como comprovadas parte das despesas glosadas, está em conformidade com a lei e a jurisprudência já citadas; (2) que a contribuinte foi intimada várias vezes para a apresentação dos aludidos documentos, tendo logrado êxito apenas em parte; é de se acolher os valores identificados** (resumo) no demonstrativo de fl. 4.419, que integra o já citado Relatório de Encerramento de Diligência.

Portanto, é de se reduzir as glosas de despesas promovidas pela Fiscalização, procedendo-se às seguintes alterações nos valores das matérias tributáveis:

(1) Primeira Infração: de R\$ 35.380.931,11 para R\$ 28.059.299,86;

⁴ CTN. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(2) Segunda Infração: de R\$ 19.917.892,73 para R\$ 15.670.623,10; e

(3) Quarta Infração: de R\$ 72.241.317,11 para R\$ 64.704,019,56.

Registre-se, também, que não merece ser acolhida a alegação da contribuinte, reiterada em sua manifestação de 13/04/2015 (fls. 4.532/4.438), de que parte das glosas das despesas efetuadas pela Fiscalização se referem a valores relativos a obras em andamento, e que, portanto, somente afetariam o resultado do exercício em que ocorresse a entrada em operação dos bens construídos.

Com efeito, mesmo com todas as oportunidades que lhe foram concedidas, deixou a contribuinte de demonstrar, por exemplo, que determinados dispêndios apropriados em 2001 estariam justificados por notas fiscais emitidas em anos anteriores, ou, ainda, que determinadas notas fiscais de entrada emitidas em 2001 foram apropriadas às despesas de anos seguintes.

[...]

Ressalte-se, por fim, **exclusivamente quanto às despesas que a fiscalizada logrou comprovar a liquidação dos títulos, mas deixou de comprová-las quanto à efetividade da prestação dos correspondentes serviços, que é cabível lançamento de IR-Fonte promovido pela autoridade fiscal.**

[...]

Ora, em se tratando o caso dos autos de **pagamentos efetuados** por pessoa jurídica a terceiros, que pressupõe a saída de valores da empresa, quando **não comprovada a operação ou a sua causa** (a fiscalizada não logrou comprovar a efetiva prestação dos serviços) procede a exigência a título de IRRF.

Assim, à nitidez, os precedentes administrativos apontados pela impugnante, que não validaram a tributação na fonte em situações distintas, não se aplicam ao caso dos autos.

De se acolher apenas em parte, portanto, a impugnação no tocante a esses três itens da exigência fiscal.

38. No tocante terceira infração, a decisão recorrida manteve a glosa de despesa e a tributação do IR-Fonte em razão da falta de documentação comprobatória da efetiva prestação do serviço. Veja-se (e-fls. 4558 e seg.):

II.2 Da Terceira Infração

Conforme consignado no relatório, trata o presente tópico de glosa de despesas referentes à rubrica “despesas de publicidade”, em particular as despesas com a empresa Loducca Publicidade Ltda, sob o fundamento de que a fiscalizada, intimada, deixou de comprovar tais despesas quanto à efetividade da prestação dos correspondentes serviços.

No caso em tela, compõem o preço do serviço destacado em cada nota fiscal emitida pela agência de publicidade o custo interno e o custo externo dos serviços.

Do demonstrativo de fl. 519, que integra o aludido Termo de Verificação e Encerramento de Fiscalização (TVEF), extrai-se, por exemplo, que no mês de janeiro de 2001, o valor da nota fiscal fatura emitida pela Loducca Publicidade Ltda foi de R\$ 173.700,00, composto de custo interno de R\$ 11.700,00 e custo externo de R\$ 162.000,00.

Frise-se que custo externo são todos os custos dos serviços contratados com terceiros para a execução dos trabalhos dos clientes anunciantes e que são executados sob supervisão da agência.

[...]

Intimada a apresentar documentos capazes de provar a efetiva prestação desses serviços correspondentes ao custo externo, a fiscalizada não logrou atender a solicitação fiscal.

Assim, pelas mesmas razões já expostas por este Relator quando da análise das glosas mencionadas no tópico anterior, impõe-se a glosa de que trata o presente tópico **à falta de apresentação de documentos, tais como orçamentos, projetos e desenvolvimento de**

campanha publicitária, “briefings”, “layouts”, entre outras provas hábeis para comprovar a efetividade dos serviços prestados.

Da mesma forma, em se tratando o presente caso de **pagamentos efetuados** por pessoa jurídica a terceiros, que pressupõe a saída de valores da empresa, quando **não comprovada a operação ou a sua causa** (a fiscalizada não logrou comprovar a efetiva prestação dos serviços) procede a exigência a título de IRRF.

De se rejeitar, portanto, as razões de impugnação no tocante a esse item da exigência fiscal, mantendo-se a glosa de R\$ 13.062,456,62.

39. Quanto à quinta infração, a decisão recorrida afastou a glosa de excesso de despesa com pagamento de juros sobre o capital próprio ao argumento de que para efeito de cálculo dos juros sobre o capital próprio não deve ser computado, como integrante do patrimônio líquido, o lucro do próprio período-base. Veja-se (e-fls. 4558 e seg.):

Conforme relatado, trata o presente tópico de glosa de excesso de despesa com o pagamento de juros sobre o capital próprio.

Segundo a impugnante, **o excesso de despesa apurado pelo Fisco decorre do fato de a empresa ter utilizado, na apuração da base de cálculo dos juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio, dedutíveis na apuração do lucro real, o patrimônio líquido em 31/12/2000, enquanto a autoridade fiscal utilizou a data-base de 31/12/2001.**

Sustenta a impugnante que, na hipótese de pagamento de juros sobre capital próprio referente às contas de patrimônio líquido efetivamente contabilizadas em 31/12/2000, deverão ser aplicadas, *pro rata tempore*, as taxas de juros de longo prazo verificadas ao longo do ano de 2001 sobre aquelas contas, acrescidas e diminuídas das mutações patrimoniais ocorridas no decorrer do ano de 2001, desconsiderando, contudo, os resultados apurados no próprio ano de 2001.

Assiste razão à contribuinte, senão vejamos.

[...]

Da leitura da citada norma, bem assim das disposições do art. 29 da Instrução Normativa nº 11, de 1996, que a disciplinou, infere-se que as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, observado o regime de competência, que remunerarem pessoas físicas ou jurídicas a títulos de juros sobre o capital próprio, podem considerar tais valores como dedutíveis, desde que observem as condições fixadas na legislação vigente; tais juros pagos ou creditados individualmente, serão calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata die*, da taxa de juros de longo prazo – TJLP; ficando condicionado à existência de lucros, limitando-se ao maior valor entre: a) 50% do lucro líquido do período de apuração antes da dedução desses juros, após a dedução da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e antes da provisão para o imposto de renda IRPJ; e b) 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.

O Patrimônio Líquido que servirá de base de cálculo para os juros é o existente no encerramento do período de apuração definitiva do imposto imediatamente anterior àquele da remuneração.

A variação da Taxa de Juros a Longo Prazo - TJLP deve corresponder ao tempo decorrido, desde o início do período de apuração até a data do pagamento ou crédito dos juros, e ser aplicada sobre o Patrimônio Líquido no início desse período, com as alterações para mais ou para menos ocorridas no seu curso.

O lucro do próprio período base, não deve ser computado como integrante do patrimônio líquido desse período, pois o objetivo dos juros sobre o capital próprio é remunerar o capital pelo tempo em que ficou à disposição da empresa.

Nesse sentido, é o entendimento da própria Administração Tributária, na Solução de Consulta Disit/10ª Região Fiscal nº 95, de 30 de agosto de 2000, *verbis*:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: Juros sobre o Capital Próprio. Para efeito de cálculo dos juros sobre o capital próprio não deve ser computado, como integrante do patrimônio líquido, o lucro do próprio período-base.

Assim, havendo opção pelo regime de lucro real mensal, o resultado de cada mês já pode ser computado no Patrimônio Líquido inicial dos meses seguintes do mesmo ano, e, havendo opção pelo regime de lucro real trimestral, o resultado de cada trimestre já pode ser computado no Patrimônio Líquido inicial dos trimestres seguintes do mesmo ano, mas se o regime for de lucro real anual, o resultado do ano só poderá ser computado no Patrimônio Líquido inicial do ano seguinte.

No caso sob exame, em que o regime de apuração do lucro é anual, e em que a pessoa jurídica promoveu pagamentos de juros sobre o capital próprio no ano de 2001, o cálculo dos juros deve se reportar às contas do Patrimônio Líquido contabilizadas em 31/12/2000, sem considerar os resultados apurados no próprio ano de 2001, como, equivocadamente, procedeu a Fiscalização.

Nessa conformidade, é de acolher a impugnação quanto a este tópico, cancelando-se a exigência fiscal correspondente.

40. Por fim, a decisão recorrida também cancelou a sexta-infração, referente à multa regulamentar em razão da não subsunção da conduta da contribuinte à norma que especifica. Veja-se (e-fls. 4561):

II.4 Da Sexta Infração

Conforme consignado no relatório, a agente fiscal formalizou exigência de multa regulamentar equivalente a 112,5% sobre o valor do imposto, em face da não apresentação dos arquivos magnéticos e sistemas relativos aos Livros Registro de Entradas de Mercadorias.

Apontou a autoridade fiscal, como fundamento legal da exigência (auto de infração de IRPJ – fl. 529), os artigos 265, 266 e 980 do RIR/99.

A impugnante, por sua vez, sustentou, em síntese, a desnecessidade de escrituração do citado Livro, por não ser a SABESP indústria, mas sim concessionária de serviço público de saneamento básico.

Em outra linha de argumentação, aduziu a suplicante que não é possível lavrar-se auto de infração pela não apresentação do arquivo digital, caso tal livro não esteja em meio magnético.

Assiste razão à impugnante, senão vejamos.

[...]

Da leitura das disposições supra, depreende-se claramente que a razão de ser da penalidade não diz respeito à constatação de o contribuinte ter ou não o livro fiscal.

À evidência visa a norma (Lei nº 8.218, de 1991, arts. 11 e 12) a assegurar ao Fisco o direito de acesso, por meio do arquivo magnético, aos registros da pessoa jurídica, desde que esses registros tenham tido efetuados pelo contribuinte.

Ou seja, não pretende essa norma sancionar a falta de escrituração de livro, mas, sim, penalizar o contribuinte que promove embaraço à fiscalização, mediante a sonegação de informações que já possui.

Observe-se, ademais, que a legislação do imposto de renda impõe consequência próprias à falta de apresentação de determinados livros comerciais e fiscais, dentre elas o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.

Assim, demonstrada a não subsunção da conduta da contribuinte à citada norma, é de se afastar a imposição da penalidade imposta pela Fiscalização.

41. Em razão de concordar com os fundamentos da decisão recorrida, os quais utilizo

como razão de decidir, com base no art. 114, §12⁵ do Regimento Interno do Carf (Ricarf), Anexo da Portaria MF nº 1634/2023, nego provimento ao recurso de ofício.

Recurso voluntário

42. Como visto acima, a autoridade fiscal glosou despesas em razão não comprovação da efetividade da prestação do serviço e/ou liquidação dos títulos.

43. O acórdão recorrido após a realização de duas diligências, acolheu os valores apontados na segunda diligência como comprovados e reduziu parcialmente as glosas de despesas da primeira, segunda e quarta infração, nos seguintes termos:

Nesse cenário, considerando (1) que os critérios adotados pelo agente fiscal na segunda diligência, para considerar como comprovadas parte das despesas glosadas, está em conformidade com a lei e a jurisprudência já citadas; (2) que a contribuinte foi intimada várias vezes para a apresentação dos aludidos documentos, tendo logrado êxito apenas em parte; é de se acolher os valores identificados (resumo) no demonstrativo de fl. 4.419, que integra o já citado Relatório de Encerramento de Diligência.

Portanto, é de se reduzir as glosas de despesas promovidas pela Fiscalização, procedendo-se às seguintes alterações nos valores das matérias tributáveis:

(1) Primeira Infração: de R\$ 35.380.931,11 para R\$ 28.059.299,86;

(2) Segunda Infração: de R\$ 19.917.892,73 para R\$ 15.670.623,10; e

(3) Quarta Infração: de R\$ 72.241.317,11 para R\$ 64.704.019,56.

44. As demais glosas foram mantidas em razão da não comprovação do pagamento e/ou efetividade da despesa, conforme quadro abaixo, cujas alegações foram apresentadas pela recorrente de acordo com os itens que especifica.

Itens	Infração 1	Infração 2	Infração 3	Infração 4	Total*
	Não comprovada efetividade e liquidação Reflexo: CSLL	Não comprovada liquidação Reflexo: CSLL	Não comprovada efetividade Reflexo: CSLL e IR-Fonte		
A				272.290,83	272.290,83
B	682.411,16	1.513.289,32		569.218,50	2.764.918,98
C	19.147.122,59	6.546.488,07		50.973.228,04	76.666.838,70
D				2.704.530,78	2.704.530,78
E	2.270.722,37	6.724.582,71		10.081.851,41	19.077.156,49
F				102.900,00	102.900,00
G	5.959.043,74	886.263,00			6.845.306,74
H			13.062.456,62		13.062.456,62
Total	28.059.299,86	15.670.623,10	13.062.456,62	64.704.019,56	121.496.399,14

*Valores em R\$

45. Na quinta diligência fiscal, dentre elas duas solicitadas por este Relator, a autoridade fiscal, após intimar e analisar a documentação apresentada pela recorrente, informou o que segue (e-fls. 5566):

⁵ Art. 114. [...] §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante: I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

3- ANÁLISE DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS

3.1. Os demonstrativos, arquivos contábeis e esclarecimentos prestados pelo contribuinte demonstram que os lançamentos contabilizados em 2001, analisados por amostragem na presente diligência fiscal, **foram contabilizados analiticamente na Contabilidade Auxiliar de Investimento, contrapartida na Contabilidade Auxiliar de Contas a Pagar e sinteticamente na Contabilidade Geral, e, portanto, não transitaram por contas de resultado, exceto** os seguintes lançamentos:

*i) lançamento de uma despesa no valor de **R\$ 361.902,00** contabilizada em 20/02/2001;*

*ii) gastos com publicidade e propaganda no valor de **R\$ 13.062.456,62**;*

3.2. Em relação aos pagamentos efetuados em 2001, mas que o contribuinte alega que estão fora do escopo, os documentos comprovam, em tese, que a contabilização, **exceto para os lançamentos abaixo relacionados, ocorreu em outros períodos que não o ano de 2001** e que foram contabilizados analiticamente na Contabilidade Auxiliar de Investimento, contrapartida na Contabilidade Auxiliar de Contas a Pagar e sinteticamente na Contabilidade Geral, e, **portanto, não transitaram por contas de resultado.**

Data	Código Contábil Fornecedor	Nome do Fornecedor	NºProc Pagto	Valor do PP	Valor Pago
13/2/01	211210010020047	ABS IND BOMBAS CENTRIFUGAS LTDA	18394	938.258,50	16.287,16
14/2/01	211210010021724	HENISA HDR EMPR NAC DE INSTAL LTD	18892	1.653.245,25	14.215,50
21/2/01	211210010028268	LAO INDUSTRIA LTDA	22535	994.802,76	406,28
21/2/01	211210010028268	LAO INDUSTRIA LTDA	22524	886.263,00	360,44

3.3. Em relação aos quatro lançamentos acima relacionados, não apresentou os livros contábeis que comprovariam a contabilização fora do período de escopo, mas apresentou os Livros de Contas a pagar do ano de 2001 os quais comprovam os valores pagos em 2001.

46. Como se vê, a diligência constatou que grande parte dos valores não transitou pelo resultado e estão fora de escopo, exceto o lançamento referente a despesa no valor de **R\$ 361.902,00** contabilizada em 20/02/2001 (parcela do item D); e os gastos com publicidade e propaganda no valor de **R\$ 13.062.456,62** (item H). (Ver planilha com resultado consolidado às e-fls. 5571) não foram comprovados.

47. Em manifestação ao relatório de diligência, a recorrente alegou o que segue:

Do lançamento de despesa no valor de R\$ 361.902,00 contabilizada em 20/02/2001

O lançamento no valor de R\$ 361.902,00 contabilizado em 20/02/2001 para o fornecedor H GUEDES ENGENHARIA LTDA., item do processo que supostamente a Manifestante não provava a despesa, **foi devidamente comprovado pelos arquivos e demonstrações contábeis encaminhados no processo.**

As demonstrações da Manifestante jamais foram declaradas inidôneas ou imprestáveis, na medida em que a documentação encaminhada é hábil, idônea, prevista em lei, além de ser auditada e revisada por auditores independentes, não podendo ser refutada para fins da comprovação solicitada na fiscalização. Nesse sentido, consubstancia-se o entendimento do CARF pelos julgados abaixo reproduzidos: [...]

Dos gastos com publicidade e propaganda no valor de R\$ 13.062.456,62

No auto de infração que originou o presente processo, a autoridade fiscal procedeu à glosa de despesas referentes à rubrica de “despesas de publicidade”, em particular as despesas com a empresa Loducca Publicidade Ltda, no montante de R\$ 13.062.456,62, sob o fundamento de que a Manifestante deixou de comprovar tais despesas quanto à efetividade da prestação dos correspondentes serviços, mas comprovou a liquidação dos títulos.

A Sabesp, quando intimada da apresentação de documentos e informações, no curso da fiscalização, encaminhou uma série de documentos, cujos originais estavam em posse da

prestadora de serviços, Loducca. Corroborava a regularidade da despesa a sua perfeita contabilização, de forma regular, nos livros contábeis da Sabesp.

Pela especificidade das regras relativas à retenção fonte em serviços de publicidade, que as normas determinam que devem ser feitas pela própria empresa de publicidade (autorretenção), os comprovantes deveriam ter sido solicitados àquela, inclusive os respectivos DARFs, assim como a DIRF.

Ademais, o termo de verificação fiscal encaminhado pela fiscalização não trouxe elementos que puderam atestar e comprovar a suposta não efetividade dos serviços prestados pela Agência, havendo somente a alegação de que parte das despesas incorridas pela Manifestante não teriam causa e os serviços não teriam sido efetivamente prestados. Notadamente, é matéria de fato, já devidamente comprovada nos autos.

Dos 04 lançamentos, fora de escopo, com comprovação do pagamento

Para os 04 lançamentos citados, conforme informado em respostas anteriores, a competência fora do escopo (2001) se refere à contabilização de valores que não compuseram a base de cálculo desses tributos em 2001. Dessa forma, tendo em vista os livros contábeis serem de período anterior a 2001, e o trabalho de levantamento ser manual, o que dificultou o levantamento dos arquivos, não foi possível, na oportunidade, o seu encaminhamento.

Como supramencionado, a contabilização desses 04 lançamentos não foi registrada no exercício de 2001. O que ocorreu nesse ano de 2001 foram pagamentos provenientes de glosas realizadas nos PPs (processos de pagamento) indicados no processo, devido aos procedimentos internos da Companhia para a devolução de valores retidos em pagamentos anteriores. Ou seja, o arquivo do PP carrega a informação do valor total original, no entanto, o valor efetivamente pago é outro, conforme já demonstrado pelas figuras abaixo:

[...]

Por serem lançamentos de exercício anterior ao período fiscalizado, o único meio de se provar que estes gastos não foram imputados no ano de 2001 teria sido a intimação para apresentação dos lançamentos que compuseram o resultado do exercício de 2001 efetuados para esses fornecedores, vez que não há como se fazer prova negativa. No entanto, isso não ocorreu, de maneira que os pagamentos foram imputados como se tivessem sido levados ao resultado do período sob análise, o que não é fato.

48. Passo à análise dos valores que compõem as despesas glosadas, conforme quadro elencado acima, com base no recurso voluntário, no relatório da quinta diligência, que analisou em detalhe a documentação apresentada pela recorrente. e na respectiva manifestação à diligência por parte da recorrente.

Item A: R\$ 272.290,83

49. Segundo a recorrente, o pagamento ao fornecedor ocorreu durante o ano de 2001, todavia, o gasto não fora registrado nesse período, seja para efeitos de estoque/despesa/investimento, de maneira que sob qualquer prisma não houve impacto na determinação da base de cálculo de tributos no período fiscalizado. Em síntese, alega que o valor não afetou o resultado no ano-calendário 2001.

50. Diligência confirmou tratar-se de lançamento referente à competência fora do escopo; portanto, afasto a glosa e o IR-Fonte (e-fls. 5569 e 5571).

Item B: R\$ 682.411,16; R\$ 1.513.289,32; R\$ 569.218,50

R\$ 569.218,50

51. Alega tratar-se de pagamentos efetuados às pessoas jurídicas: i) ALTUS Sistema de Informática S/, no valor de R\$ 215.873,00, conforme notas fiscais nº 793, 30713, 30720, 791, a primeira referente ao faturamento do mês e as demais referentes a reajuste contratual (fls. 986 a 995); e ii) PSI Engenharia S/C Ltda., dispensada de emissão de nota fiscal por ser sociedade uniprofissional, no valor de R\$ 353.345,50, cuja comprovação ocorreu via fatura nº 028/01, de 30/11/2001 (e-fls. 2234).

52. Diligência confirmou tratar-se de lançamento referente à competência fora do escopo; portanto, afasto a glosa e o IR-Fonte (e-fls. 5569 e 5571).

R\$ 682.411,16

53. Informa tratar-se de apenas uma nota fiscal, nº 2317, emitida pela pessoa jurídica Crisciuma Comercial e Construtora Ltda. em 29/11/1999, no valor de R\$ 341.205,58. Os pagamentos em questão, para o período solicitado pela fiscalização, tiveram sua despesa e pagamento comprovados no processo (Volume 07 folhas 1333 e 1336). Esses casos se enquadram no procedimento de GLOSA realizado pela recorrente, o qual é meramente financeiro e o valor não transita pelo resultado. Conforme explicação a seguir:

15. A GLOSA consiste no valor retido de um pagamento efetuado a uma empresa contratada, motivado por alguma situação específica, como por exemplo, na superveniência de uma ação judicial trabalhista de um empregado da contratada em que a Sabesp seja arrolada como solidária, multas contratuais aplicadas pela Sabesp contra o fornecedor, etc. Na prática, a glosa serve como a garantia de um valor em que a Sabesp é credora do fornecedor. Quando ocorre a GLOSA, apenas contas patrimoniais são movimentadas, não havendo trânsito por despesas ou receitas."

16. O processo de pagamento (PP) em questão reflete uma situação em que a glosa ocorrida em um pagamento anterior foi devolvida ao fornecedor. Sendo assim, para compor o raciocínio é necessária a análise de 2 processos de pagamentos.

17. No primeiro PP, a nota fiscal emitida pela empresa contratada é paga financeiramente com a dedução do valor da glosa. Num segundo momento (quando a Recorrente verifica que o valor retido deve ser devolvido ao Fornecedor), é emitido um segundo PP. Este segundo PP é emitido com o valor integral do PP onde ocorreu a glosa, entretanto, o pagamento é realizado APENAS pelo valor que havia sido glosado. Independente do mecanismo, como esclarecemos anteriormente, apenas são movimentadas contas patrimoniais (ATIVO e PASSIVO), sendo absolutamente irrelevantes para efeitos de resultado, seja contábil, seja tributário.

18. Esta operação é meramente financeira, vez que a despesa/investimento já foi apropriada na devida competência.

19. Como exemplo, temos essa nota fiscal de nº 2317 emitida pela empresa Crisciuma Comercial e Construtora Ltda. A nota fiscal foi emitida em 29/11/1999 com vencimento em 15/12/1999, devidamente evidenciado em documento enviado à fiscalização (fls. 1334 a 1336). No pagamento desta nota (primeiro PP), foi efetuada uma glosa sobre o valor que deveria ser pago. Entretanto, posteriormente, foi verificada a necessidade de ser devolvida parte da glosa anteriormente realizada. O valor a ser devolvido ao fornecedor foi apurado como sendo de R\$ 831,00. Esse valor foi pago em 13/06/2001 e seu processo de pagamento (segundo PP) foi vinculado aos dados de pagamento da NF 2317, ou seja,

do primeiro PP. Este segundo PP, apesar de representar a devolução de R\$ 831,00 é emitido pelo valor do primeiro PP, por questões sistêmicas e de evidenciação da origem da glosa.

21. A identificação do processo de GLOSA é clara ao observar que o valor desembolsado no período fiscalizado é muito menor ao valor do PP (Processo de Pagamento), documento interno que controla e rastreia valores orçados e pagos a um mesmo fornecedor.

22. Sendo assim, é nítido o equívoco da fiscalização ao tributar o valor da nota fiscal, pois o pagamento efetuado no período fiscalizado não se refere ao fato que originou a emissão da nota fiscal, e sim, um valor de devolução de glosa. **O procedimento é meramente financeiro e esse valor não transita pelo resultado da empresa.** (Grifo nosso)

54. Em síntese, alega que o valor não afetou o resultado no ano-calendário 2001.

55. Diligência confirmou tratar-se de lançamento referente à competência fora do escopo; portanto, afasto a glosa (e-fls. 5569 e 5571).

R\$ 1.513.289,32

56. Sustenta que os pagamentos foram comprovados conforme documentos enviados à fiscalização (e-fls. 447 -457).

57. Diligência confirmou tratar-se de lançamento referente à competência fora do escopo; portanto, afasto a glosa (e-fls. 5569 e 5571).

Item C: R\$ 19.147.122,59; R\$ 6.546.488,07; R\$ 50.973.228,04 (total: R\$ 76.666.838,70)

58. Segundo a recorrente, o montante de R\$ 76.666.838,70, desmembrado em três valores, não trata de despesas dedutíveis, mas sim de valores lançados em registros contábeis na contabilidade auxiliar de investimentos e referem-se às obras em andamento. Dessa forma, não compuseram a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social quando dos respectivos pagamentos e registros da apropriação contábil das notas fiscais, no entanto, somente afetaram o resultado da empresa, quando da entrada em operação dos bens construídos. Em síntese, alega que os valores não afetaram o resultado no ano-calendário 2001.

59. Diligência confirmou tratar-se de lançamentos referentes a valores contabilizados nas contas Investimentos e Obras em andamento, ou seja, não afetaram o resultado no ano-calendário 2001; portanto, afasto a glosa e o IR-Fonte (e-fls. 5569 e 5571).

Itens D e F: R\$ 2.704.530,78 e R\$ 102.900,00

60. Alega tratar-se de notas fiscais cujos pagamentos ocorreram em 2001. *“Vez que a Auditoria Fiscal imputou esses gastos como despesas indedutíveis para efeitos do lucro real, mister se fazia comprovar sua imputação por parte da Recorrente àqueles resultado. Em não sendo realizado esse dever por parte da Auditoria, não há que se falar em adição, vez que o fato que ensejaria essa circunstância, ou seja, o aproveitamento da despesa para efeito da determinação do lucro real, não está devidamente comprovada”.*

61. Em relação ao valor de R\$ 2.704.530,78 (item D), diligência confirmou que R\$ 2.342.628,78 se referem à competência fora do escopo e a valores contabilizados na conta

Investimentos, ou seja, não afetaram o resultado no ano-calendário 2001; assim, afasto a glosa (R\$ 2.342.628,78) (e-fls. 5569 e 5571). Em relação à diferença de R\$361.902 (R\$ 2.704.530,78 - 2.342;628,78) a recorrente não apresentou documentação comprobatória para afastar a glosa tampouco o IR-Fonte. Limitou-se a apresentar arquivos e demonstrações contábeis. Assim, mantenho a glosa desse valor e o IR-Fonte (R\$ 361.902,00).

62. Em relação ao valor de R\$ 102.900,00 (item F), diligência confirmou tratar-se de lançamento referente à competência fora do escopo; portanto, afasto a glosa e o IR-Fonte (e-fls. 5569 e 5571).

Item E: R\$ 2.270.722,37; R\$ 6.724.582,71; R\$ 10.081.851,41 (total: 19.077.156,49)

63. Alegação semelhante ao item “C”. Sustenta que o montante de R\$ 19.077.156,49, desmembrado em três valores, não trata de despesas dedutíveis, mas sim de gastos relativos estoque de materiais de investimento. Assim, *“não compuseram a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social quando do pagamento e registro da apropriação contábil das notas fiscais. Afetaram o resultado somente quando do consumo ou aplicação nos ativos imobilizados”*. Em síntese, alega que o valor não afetou o resultado no ano-calendário 2001.

64. Diligência confirmou tratar-se de lançamentos referentes a valores contabilizados nas contas Investimentos e Obras em andamento, ou seja, não afetaram o resultado no ano-calendário 2001; portanto, afasto a glosa e o IR-Fonte (e-fls. 5569 e 5571).

Item G: R\$ 5.959.043,74; R\$ 886.263,00

65. Alegação semelhante ao item “B”. Em síntese, alega que o valor não afetou o resultado no ano-calendário 2001.

66. Do montante de R\$5.959.043,74, diligência comprovou que R\$ 2.372.737,23 se trata de lançamento referente à competência fora do escopo; assim, afasto a glosa desse valor e mantenho a glosa de R\$ 3.586.306,51 (R\$ 5.959.043,74 - R\$ 2.372.737,23) em razão de o contribuinte não apresentar os livros contábeis do ano em que foi contabilizado o lançamento (e-fls. 5569 e 5571).

67. De igual forma mantenho a glosa do valor de R\$ 886.263,00 em razão de o contribuinte não apresentar os livros contábeis do ano em que foi contabilizado o lançamento (e-fls. 5569 e 5571).

Item H: R\$ 13.062.456,62

68. Informa que *“o termo de verificação fiscal encaminhado pela fiscalização não trouxe elementos que puderam atestar e comprovar a não efetividade dos serviços prestados pela Agência, só há a alegação de que parte das despesas incorridas pela Recorrente não tem causa e os serviços não foram efetivamente prestados, ou seja, uma presunção por parte da autoridade fiscal”*. Informa ainda que *“não há nenhum documento que comprove qualquer irregularidade eventualmente cometida pela Recorrente; não há qualquer prova de que os valores foram pagos por mera liberalidade. Muito pelo contrário, os documentos apresentados pela Recorrente demonstram que os serviços foram efetivamente prestados e pagos”*.

69. Em diligência, a recorrente não apresentou planilha de detalhamento do montante de R\$13.062.456,62, bem como não comprovou que o valor não transitou pelo resultado. Portanto, mantenho a autuação (e-fls. 5569 e 5571).

70. Conforme dito acima, a escrituração regular para ter força probante das despesas nela registradas deve estar lastreada em documentos hábeis e idôneos segundo a natureza dessas despesas, ou seja, a despesa dedutível somente poderá ser deduzida, para fins de apuração do lucro real, se comprovado o pagamento (liquidação da despesa) e a efetividade (realização da despesa).

71. Transcrevo trecho da decisão recorrida que versa sobre esta infração:

Consoante já destacamos quando da análise do tópico precedente, para se comprovar uma despesa, incumbe ao contribuinte provar não só pagamento, mas, também, a efetiva realização da despesa.

[...]

Assim, pelas mesmas razões já expostas por este Relator quando da análise das glosas mencionadas no tópico anterior, **impõe-se a glosa de que trata o presente tópico à falta de apresentação de documentos, tais como orçamentos, projetos e desenvolvimento de campanha publicitária, “briefings”, “layouts”, entre outras provas hábeis para comprovar a efetividade dos serviços prestados.**

Da mesma forma, em se tratando o presente caso de pagamentos efetuados por pessoa jurídica a terceiros, que pressupõe a saída de valores da empresa, quando não comprovada a operação ou a sua causa **(a fiscalizada não logrou comprovar a efetiva prestação dos serviços)** procede a exigência a título de IRRF.

72. Tanto em recurso voluntário quanto em diligências a recorrente não apresentou documentação comprobatória das referidas despesas, tampouco comprovou a efetiva prestação do serviço; portanto, mantenho a glosa e o IR-Fonte.

73. Isso posto, considerando os valores comprovados em diligência verifica-se uma redução geral nas infrações de R\$ 121.496.399,14 para R\$ 17.896.928,13, conforme detalhamento a seguir:

i) Infração 1: redução de R\$ 28.059.299,86 para R\$ 3.586.306,51; ii) Infração 2: redução de R\$ 15.670.623,10 para R\$ 886.263,00; iii) Infração 3: mantido o valor R\$ 13.062.456,62; iv) Infração 4: redução de 64.704.019,56 para R\$ 361.902,00. Veja-se:

Itens	Infração 1		Infração 2		Infração 3		Infração 4		Total* Antes da diligência	Total* Após diligência
	Não comprovada efetividade e liquidação Reflexo: CSLL		Não comprovada liquidação Reflexo: CSLL		Não comprovada efetividade Reflexo: CSLL e IR-Fonte					
	Antes da diligência	Após diligência	Antes da diligência	Após diligência	Antes da diligência	Após diligência	Antes da diligência	Após diligência		
A							272.290,83	0,00	272.290,83	0,00
B	682.411,16	0,00	1.513.289,32	0,00			569.218,50	0,00	2.764.918,98	0,00
C	19.147.122,59	0,00	6.546.488,07	0,00			50.973.228,04	0,00	76.666.838,70	0,00
D							2.704.530,78	361.902,00	2.704.530,78	361.902,00
E	2.270.722,37	0,00	6.724.582,71	0,00			10.081.851,41	0,00	19.077.156,49	0,00
F							102.900,00	0,00	102.900,00	0,00
G	5.959.043,74	3.586.306,51	886.263,00	886.263,00					6.845.306,74	4.472.569,51
H					13.062.456,62				13.062.456,62	13.062.456,62
Total	28.059.299,86	3.586.306,51	15.670.623,10	886.263,00	13.062.456,62	13.062.456,62	64.704.019,56	361.902,00	121.496.399,14	17.896.928,13

*Valores em R\$

CSLL - reflexos

74. O art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se à essa contribuição as

mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas**, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

75. Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova, no caso destes autos.

Conclusão

76. Ante o exposto, nego provimento ao recurso de ofício e dou provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a infração 1 de R\$ 28.059.299,86 para R\$ 3.586.306,51; a infração 2 de R\$ 15.670.623,10 para R\$ 886.263,00; e a infração 4 de 64.704.019,56 para R\$ 361.902,00.

Assinado digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior