



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.004523/2003-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.138 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2020
Recorrente VOTOCEL INVESTIMENTOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. DEVER DE COLABORAÇÃO.

Os custos contabilizados pela pessoa jurídica devem estar comprovados com documentos hábeis e idôneos.

O dever de cooperação com o Fisco é um ônus que deve ser suportado em favor do interesse público, cuja consecução passa pela otimização da arrecadação. É dizer, o chamamento de todos, contribuintes ou não, ao cumprimento de obrigações com vista a viabilizar, a facilitar e a simplificar a tributação, dotando-a da praticabilidade necessária, encontra suporte no dever fundamental de colaboração com a administração tributária.

DESPESAS. ESTORNO EM PERÍODO POSTERIOR. AUSÊNCIA DE APURAÇÃO DE IRPJ/CSLL. INEXISTÊNCIA DE POSTERGAÇÃO.

No caso de postergação, faz-se necessário que a parcela do imposto de renda e da contribuição social devida no período de apuração inicial seja efetivamente paga em período posterior. Nesse sentido, se nos períodos de apuração posteriores não houver apuração de IRPJ ou CSLL devidos em razão de prejuízo fiscal ou base negativa o lançamento deve ser efetuado para cobrança do IRPJ e CSLL apurados no período inicial.

LANÇAMENTO REFLEXO - CSLL

o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Lucas Issa Halah (Suplente convocado), Thiago Dayan da Luz Barros (Suplente convocado) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes ao ano-calendário 2002, no montante total de R\$ 2.247.356,11, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%. A ciência ocorreu em 16.12.2003.

2. As infrações apuradas foram glosas de custos e despesas indedutíveis, conforme Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 224).

3. Por bem descrever e resumir os fatos, transcrevo parcialmente o Relatório do acórdão recorrido, complementando-o ao final com o necessário.

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 112 a 114, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, relativa ao ano-calendário de 1998, constatou-se o seguinte:

CUSTOS NÃO DEDUTÍVEIS**Outros Custos (Ajustes de Inventário / Perdas / Quebras indedutíveis)**

A fiscalização constatou na DIPJ/99 (ano-calendário de 1998), linha 18 da Ficha 5, relevante valor em "Outros Custos", no total de R\$ 8.730.393,56.

Desse total, o montante de R\$ 3.553.601,63 está identificado por código da conta com o respectivo valor e o montante de R\$ 2.644.434,00 comprovadamente (após recomposição detalhada das contas de Despesas Administrativas Gerais e Despesas com Vendas) refere-se a transferências entre grupos (de Custos Indiretos para Custos Diretos).

Apesar de reiteradas intimações (em 02/09/2003, 29/09/2003 e 28/10/2003), a contribuinte não comprovou o valor restante, de R\$ 2.532.356,93, o qual deve ser objeto de glosa, por falta de comprovação e dedução indevida do lucro real (e da base de cálculo da CSLL).

DESPESAS COM VENDAS NÃO DEDUTÍVEIS**Comissões e Fretes s/ Exportação**

Ficou constatado que foram lançados indevidamente os montantes de R\$ 53.237,19 a título de "Despesas com Comissões de Agentes" e de R\$ 51.589,44 a título de "Fretes s/ Exportação-papel", ambos em 28/11/98, conforme NF nº 1077, que foi cancelada.

Em 14/08/2003, em resposta a intimação, a contribuinte informa que os referidos valores foram indevidamente considerados dedutíveis para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 1998 (fl. 103), o que impõe a glosa do montante de R\$ 104.826,63 (= R\$ 53.237,19 + R\$ 51.589,44).

4. Em sede de impugnação a Recorrente contestou a glosa da conta "outros custos -

ajustes de inventário / perdas / quebras indedutíveis” e despesas com comissões, conforme consta do acórdão recorrido:

Da glosa de valores da conta "Outros Custos - Ajustes de Inventário / Perdas / Quebras indedutíveis"

A diferença de R\$ 2.532.356,93 é composta pelos montantes de R\$ 2.098.861,51, relativo à conta "Outros Custos (Ajustes de Inventário / Perdas / Quebras)" e de R\$ 433.485,42, relativo a parte da conta de "Transferências entre Grupos", que indica o valor total de R\$ 3.077.929,42.

A diferença de R\$ 2.098.861,51 origina-se de um mero equívoco da ora impugnante, quando do lançamento de valores nas suas contas de custos, mas jamais de custos inidôneos.

Em cumprimento ao pedido de esclarecimento sobre a composição da referida linha 18 da Ficha 5 da DIPJ/99, a contribuinte informou à fiscalização (doc. 2, fls. 253 a 255) que lançara equivocadamente o valor de R\$ 4.884.778,52 na conta de "Outros Custos", majorando-a indevidamente.

Constatou a impugnante que parte dos custos de aquisição de insumos havia sido lançada nessa mencionada conta, ao invés de compor a conta "Compra de Insumos a Prazo", indicada na linha 5 da mesma Ficha 5 da DI PJ/99.

Examinando os valores que deveriam compor essa conta "Compra de Insumos a Prazo", verificou a impugnante que a mesma não refletia os reais valores que deveriam ter sido lançados. Isso pôde ser constatado a partir do exame do seu Livro Registro de Apuração do ICMS do período de 01/01/98 a 31/12/98 (doc.3, fls. 256 e 257). Somando os valores indicados, verificou a impugnante que tal conta deveria ter registrado o valor de R\$ 37.319.824,07, ao invés de R\$ 32.435.045,55, que, por erro, foram espelhados na linha 5 da Ficha 5 da DIPJ/99 examinada pela fiscalização.

Nesse sentido, confira-se a tabela de fls. 133 e 134, que demonstra a composição do valor correto que deveria ter constado, também, na DIPJ/99.

Veja que a situação altera-se significativamente, na medida em que a impugnante recompõe a sua conta de "Compra de Insumos a Prazo", acrescentando-a com o montante de R\$ 4.884.778,52, que é justamente a diferença do custo de aquisição de insumos computada anteriormente, e que constou, por erro, na conta "Outros Custos", refletida na linha 18 da Ficha 5 da DIPJ/99.

Ao reconhecer o efeito desses R\$ 4.884.778,52 sobre a despesa glosada pela fiscalização (R\$ 2.098.861,51), a impugnante passa a ter um saldo credor de R\$ 2.795.524,93 (vide demonstrativo de fl. 135), como demonstrado no citado documento encaminhado à fiscalização (doc. 2, fls. 253 a 255).

Isso significa que os custos computados pela impugnante são válidos e idôneos para compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Demonstra também que o reconhecimento daquele valor de R\$ 4.884.778,52 produz um efeito diverso do apurado pela fiscalização, qual seja, o invés de uma despesa indedutível de R\$ 2.098.861,51, reconhecida erroneamente na conta de "Outros Custos", um resultado credor de R\$ 2.795.524,93.

Em regra a impugnante deveria ter feito outras transferências entre grupos, para regularizar a conta "Outros Custos", mas não o tendo feito não autoriza a glosa do valor de R\$ 2.098.861,51.

Tanto é verdade essa conclusão, que o custo total dos produtos vendidos não se altera com os ajustes retro demonstrados, mantendo-se no valor de R\$ 54.197.328,22 (linha 22 da Ficha 5 da DIPJ/99), o que significa que os ajustes representam, como dito, meras transferências entre contas, que não impactam o resultado da impugnante.

Quanto ao valor de R\$ 433.495,42 (relativo a parte da conta de "Transferências entre Grupos", que indica o valor total de R\$ 3.077.929,42), a glosa não procede pelo seguinte motivo.

Conforme se verifica das cópias do Livro Razão (doc. 04, fls. 258 a 260), o referido valor de R\$3.077.929,42 tem inquestionável demonstração de sua origem idônea, sendo decorrente de transferências de grupos de contas de produtos em elaboração, devidamente reconhecidas na conta 3419002 do Balanço Patrimonial de 31/12/98 (doc. 5, fls. 261 a 279).

Além do mais, se esse valor tem sua origem devidamente comprovada nos referidos documentos contábeis, não há qualquer embasamento para a fiscalização glosar apenas parte do mesmo, no montante de R\$ 433.495,42, admitindo como dedutível, conforme Termo de Verificação Fiscal, a diferença de R\$ 2.644.434,00. Por coerência, ou se glosa tudo, ou se admite a idoneidade total das despesas. No caso em questão, há prova idônea do total das despesas reconhecidas pela impugnante.

Diante do exposto, resta cabalmente demonstrada a improcedência procedidas pela fiscalização.

Da glosa de despesas de comissões

De fato, a ora impugnante reconheceu a indedutibilidade das despesas lançadas a título de comissões no ano-calendário de 1998 (doc. 6, fls. 280 e 281), mas isso não significa que as mesmas devam ser objeto de glosa para fins de incidência de IRPJ e CSLL.

Isso porque, conforme apontado na manifestação dada à fiscalização, a impugnante procedeu ao estorno dessas despesas no ano-calendário de 2001, conforme demonstra a cópia anexa da página do Livro Razão correspondente a essa conta (doc. 7, fls. 282 e 283). Anulou-se, portanto, os efeitos da dedução efetivada em 1998, pois, havendo o estorno em 2001, e tendo a impugnante obtido lucro nesse período, já ocorreu a incidência do IRPJ e da CSLL sobre a parcela daquelas despesas (doc. 8, fls. 284 e 285).

Dessa forma, improcede também sobre essa parte a autuação.

5. Em razão de os documentos apresentados pela impugnante estarem em grande parte ininteligíveis e refletir apenas parte da contabilidade pertinente ao caso, o julgamento foi convertido em diligência, cujo Relatório assentou que não fora possível comprovar as alegações apresentadas na impugnação.

6. Em manifestação ao Relatório de Diligência, a Recorrente alegou, em síntese, que em se tratando de falta de comprovação de custos e não de apresentação de arquivo magnético, não poderia a fiscalização desmerecer os documentos fiscais apresentados e disponibilizados, haja vista serem documentos idôneos para comprovação do todo alegado pela contribuinte em sua Impugnação.

7. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ

Ano-calendário: 1998

CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Os custos contabilizados pela empresa devem estar comprovados com documentos hábeis e idôneos. Exigência mantida.

DESPESAS ESTORNADAS POSTERIORMENTE. REDUÇÃO INDEVIDA DO RESULTADO. INEXISTÊNCIA DE POSTERGAÇÃO.

Considera-se postergada a parcela de tributo relativo a determinado ano-calendário, apenas quando efetiva e espontaneamente paga em ano-calendário posterior. A redução indevida do resultado, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do tributo em ano-calendário posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do tributo correspondente, com os devidos acréscimos legais. Exigência mantida.

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

8. Cientificada da decisão de primeira instância, em 03.09.2010, a Recorrente interpôs recurso voluntário em 05.10.2010 em que aduz, em resumo, as alegações a seguir.

Preliminar de nulidade**Falta de fundamentação, precariedade na análise do conjunto probatório, cerceamento ao direito de defesa**

i) ausência de fundamentação no acórdão recorrido acerca das provas acostadas aos autos pela Recorrente; cita decisões administrativas e judiciais sobre o tema.

Mérito**Glosa de valores da conta "Outros custos - Ajustes/perdas/quebras/indedutíveis"**

ii) A diferença de **R\$2.532.356,93** seria formada pela glosa dos seguintes montantes: (i) **R\$2.098.861,51**, relativo à conta "Outros Custos (Ajustes de Inventário/Perdas/Quebras); e (ii) **R\$433.485,42**, parte da conta de "Transferências entre Grupos" cujo valor total é R\$ 3.077.929,42;

iii) a diferença de **R\$2.098.861,51** origina-se de mero equívoco no lançamento, jamais de custos inidôneos;

iv) informou à agente fiscal de renda, por meio de mensagem eletrônica (doc. 02 da Impugnação), que lançara equivocadamente o valor de R\$4.884.778,52 na conta "Outros Custos", majorando-a indevidamente, quando o correto seria lançar esse valor na conta "Compra de Insumos a Prazo" (Linha 5/Ficha/ DIPJ); assim, o valor dessa última conta seria R\$37.319.824,07 ao invés dos R\$ 32.435.045,55, conforme Livro Registro de Apuração do ICMS (doc. 03 da Impugnação);

vi) ao reconhecer o efeito destes R\$4.884.778,52 sobre a despesa glosada pela fiscalização (R\$2.098.861,51) o resultado passa a ser credor de R\$2.795.524,93; trata-se de ajustes de meras transferências entre contas que não impactam o resultado, vez que o custo total dos produtos vendidos manteve-se no mesmo valor de R\$54.197.328,22 (Linha 22/Ficha 5/DIPJ);

vii) o valor de **R\$433.495,42**, parte da conta "Transferência entre Grupos", cujo montante total é de R\$3.077.929,42, conforme Livro Razão (doc. 04 da Impugnação), decorre de transferências de grupos de contas de produtos em elaboração, devidamente reconhecidas na conta 3419002 do seu Balanço Patrimonial de 31/12/1998 (doc. 05 da Impugnação);

viii) se tal valor tem sua origem comprovada em documentos contábeis, não há

qualquer embasamento para a fiscalização glosar apenas a parcela de R\$433.495,42 e admitir como dedutível, conforme Termo de Verificação Fiscal, apenas a diferença de R\$2.644.434,00; por coerência, ou se glosa tudo ou se admite a idoneidade total das despesas;

Glosa de despesas de comissões

ix) de fato a Recorrente reconheceu despesas indedutíveis no ano-calendário 1998, entretanto, houve o estorno destas despesas no ano-base de 2001, período em que se apurou lucro, com incidência de IRPJ e CSLL, o que anulou os efeitos dessa dedução (doc. 07 e 08 da Impugnação);

x) ao amparo dos arts. 110; 165, I e 170 do CTN; art. 313 do Código Civil; art. 6º da Lei 9.430, de 1996; art. 890 do RIR/99, o estorno de tais despesas se enquadra como pagamento, o que implica extinção desses valores nos termos do art. 156, II do CTN; cita doutrina civilista sobre o tema pagamento.

9. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior – Relator , Relator.

10. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

11. Trata-se de glosas de i) valores não comprovados lançados na conta "Outros Custos" (R\$ 2.532.356,93) e ii) valores indevidamente lançados, nas contas de "Despesas com Comissões de Agentes" (R\$ 53.237,19) e de "Frete s/ Exportação-papel" (R\$ 51.589,44).

Preliminar de nulidade

12. Alega a Recorrente, em síntese, ausência de fundamentação no acórdão recorrido, bem como precariedade na análise das provas acostadas aos autos, o que ensejaria cerceamento ao direito de defesa. Saliencia ainda que a decisão recorrida agiu com total parcialidade para manter o crédito tributário nos mesmos moldes da manifestação fiscal na conclusão da diligência.

13. Não assiste razão à Recorrente. A glosa de custos foi mantida em razão de o acórdão recorrido entender que não restaram comprovadas as alegações aviadas. Para tanto, fundamentou-se no art. 923 do RIR/99 cujo dispositivo assenta que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte. Veja-se:

O Auditor Fiscal da DRF/Sorocaba efetuou, então, **diligências** junto à contribuinte. Apesar dos esforços despendidos, tanto pela fiscalização, quanto pelo representante da contribuinte, **a fiscalização concluiu pela total impossibilidade de se comprovar as alegações apresentadas na impugnação.**

[...]

A total impossibilidade de se comprovar as alegações da contribuinte foi detalhadamente demonstrada pelo Auditor Fiscal da DRF/Sorocaba no Termo Fiscal de fls. 538/541, a seguir reproduzido:

[...]

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.

[...]

Por todo o exposto, há que se manter a glosa de R\$ 2.532.356,93, lançado na conta "**Outros Custos**". (Grifo nosso)

14. Verifica-se, pois, que o julgador de primeira instância proferiu decisão motivada e explicitou as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da Recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa.

15. Nesses termos, rejeito a preliminar de nulidade.

Glosa de custos: Outros Custos (Ajuste de Inventário/Perdas/Quebras)

16. A Recorrente foi intimada inicialmente, em 28.08.2003, a compor (código da conta, descrição e valor) a conta "*Outros Custos no valor de R\$8.730.393,56*" lançado na Linha 18/Ficha 5/DIPJ/99 (e-fls. 21).

17. Posteriormente, em 02.09.2003, foi intimada a compor as contas "*Outros Custos (Ajuste de Inventário/Perdas/Quebras) no valor de R\$2.532.356,93*" e "*Transferências entre Grupos no valor de R\$2.644.434,00*" (e-fls. 214).

18. Em 29.09.2003 foi intimada a apresentar documentos hábeis e idôneos referente à conta "*Outros Custos (Ajuste de Inventário/Perdas/Quebras) no valor de R\$2.532.356,93*" (e-fls. 216).

19. Em 28.10.2003 a fiscalização reiterou a intimação referente à conta "*Outros Custos (Ajuste de Inventário/Perdas/Quebras) no valor de R\$2.532.356,93*" (e-fls. 218).

20. Ao final do procedimento fiscal, em relação ao montante de R\$8.730.393,56 lançado na conta "*Outros Custos*", a autoridade fiscal considerou comprovados R\$3.553.601,63, identificado por código da conta com o respectivo valor, R\$2.644.434,00 referente a "*Transferência entre Grupos*" e **não comprovado o valor de R\$2.532.356,93 referente à conta "*Outros Custos (Ajuste de Inventário/Perdas/Quebras)*".** Veja-se (e-fls.225):

Do total acima, o montante de, R\$ 3.553.601,63, está identificado por código da conta com respectivo valor e o montante de R\$ 2.644.434,00;refere-se a transferências entre grupos, e, após recomposição detalhada das contas Despesas Administrativas Gerais e Despesas com Vendas , ficou identificado que, de fato houve transferência de uma conta para outra, isto é, de Custos Indiretos para Custos Diretos. **Faltou comprovar R\$2.532.356,93.**

Apesar das reiteradas intimações, (02/09/2003, 29/09/2003 e 28/10/2003), a Empresa não comprovou o valor de R\$ 2.532.356,93, cujo montante, será objeto de glosa, por falta de comprovação e dedução indevido do Lucro Real. (Grifo nosso).

21. Consta dos autos que em 04.11.2003 o setor de contabilidade da Recorrente enviou para a fiscalização um e-mail com uma planilha em que elenca a composição da conta “*Outros Custos*” na Linha 18/Ficha 5/DIPJ/99. Veja-se (e-fls. 507-510):

Segue abertura da Ficha 5 da DIPJ de 1998, salientamos que analisando a conta OUTROS verificamos que algumas linhas estavam lançadas indevidamente, segue arquivo atualizado e solicitamos que entre conta (sic) para maiores explicações.

22. Depois de ser intimada três vezes a se manifestar e apresentar documentação comprobatória dos valores que compõem a conta “*Outros Custos*”, entendeu a Recorrente ser suficiente um e-mail para suprir a prova documental reiteradamente solicitada durante o procedimento fiscal, em relação à matéria autuada. Voltaremos a esse ponto mais adiante.

23. A Recorrente, por sua vez, alega tratar-se de equívocos de lançamentos, jamais de custos inidôneos. Aduz que a diferença de R\$2.532.356,93 compõe-se de dois valores:

- (i) **R\$2.098.861,51**, relativo à conta “*Outros Custos (Ajustes de Inventário/Perdas/Quebras)*”; e
- (ii) de **R\$433.485,42**, parte da conta de “*Transferências entre Grupos*” cujo valor total é R\$ 3.077.929,42.

24. Alega ainda ter informado à autoridade fiscal, via mensagem eletrônica (e-fls. 507-509), conforme visto acima, que lançou equivocadamente o valor de R\$4.884.778,52 na conta “*Outros Custos*”, quando o correto seria na conta “**Compra de Insumos a Prazo**” (Linha 5/Ficha/ DIPJ); assim, o valor dessa última conta seria R\$37.319.824,07 ao invés dos R\$32.435.045,55, conforme Livro Registro de Apuração do ICMS (e-fls. 512, doc. 3 da impugnação).

25. Efetuado os ajustes de mera transferência entre contas, a glosa de **R\$2.098.861,51** transforma-se em saldo credor de R\$2.795.524,93 (R\$4.884.778,52 – R\$2.098.861,51) sem impacto no resultado, porquanto o custo total dos produtos vendidos manteve-se no mesmo valor de R\$54.197.328,22 (Linha 22/Ficha 5/DIPJ), afirma a Recorrente.

26. Quanto à parcela de **R\$433.495,42**, informa pertencer à conta “***Transferência entre Grupos***”, cujo montante total é R\$3.077.929,42, conforme Livro Razão (e-fls. 520, doc. 4 da impugnação, 956), e decorre de transferências de grupos de contas de produtos em elaboração, reconhecidas na conta 3419002 do seu Balanço Patrimonial de 31/12/1998 (e-fls. 540, doc. 5 da impugnação).

27. A seguir, elenca a recomposição do valor da conta “*Compras de Insumos a Prazo*” que entende correta:

Título de Conta	CFOP	Valores – R\$
Compras para Industrialização	1.11	9.193.801,42 (+)
Compras para Comercialização	1.12	2.402.851,48 (+)

Aquisição se Serviço de Transporte	1.62	1.613.437,93 (+)
Compras para Comercialização	2.11	17.471.199,70 (+)
Compras para Comercialização	3.11	13.631.920,11 (+)
Aquisições Regime DrawBack	3.94	47.726,72 (+)
Débito do ICMS em Devolução de Mercadorias	5.31	22.194,09 (+)
Débito do ICMS em Devolução de Mercadorias	6.31	16.426,19 (+)
SUBTOTAL		44.399.557,64
Crédito de ICMS em Compras para Industrialização	1.11	1.643.070,68 (-)
Crédito de ICMS em Compras para Industrialização	1.12	432.513,26 (-)
Crédito de ICMS em Aquisição se Serviço de Transporte	1.62	193.612,83 (-)
Crédito de ICMS em Compras para Comercialização	2.11	2.096.543,58 (-)
Crédito de ICMS em Compras para Comercialização	3.11	2.453.807,77 (-)
Base de Cálculo do ICMS em Devolução de Mercadorias	5.31	123.300,54 (-)
Base de Cálculo do ICMS em Devolução de Mercadorias	6.31	136.884,91 (-)
TOTAL		37.319.824,07

28. Com efeito, continua a Recorrente, uma vez que essa parcela tem sua *origem comprovada em documentos contábeis*, não há motivos para glosar apenas a parcela de R\$433.495,42 e admitir como dedutível, conforme Termo de Verificação Fiscal, apenas a diferença de R\$ 2.644.434,00; por coerência, ou se glosa tudo ou se admite a idoneidade total das despesas.

29. O julgamento de primeira instância foi convertido em diligência em razão de grande parte dos documentos estarem ininteligíveis e refletirem apenas parte da contabilidade.

30. Em sede de diligência, a fiscalização constatou que o Livro Diário em formato TXT não apresenta as informações necessárias para atendimento da diligência fiscal em razão de não relacionar nos lançamentos os dados indispensáveis para caracterizar cada operação; não consta o histórico do lançamento na maioria das operações e quando há, as informações são genéricas. Por esse motivo, ainda que a Recorrente tivesse atendido a exigência no tocante à montagem dos valores referentes aos códigos CFOP, não seria possível, com base no Livro Diário apresentado, solicitar de forma amostral os documentos físicos (notas fiscais) que comprovariam as operações.

31. Pontuou ainda que os Livros de Registro de Apuração de ICMS e Registro de Entradas apresentam informações resumida e consolidada e não permitem a individualização das operação. Também não foi possível ter acesso aos arquivos magnéticos previstos na IN SRF nº 86, de 1995.

32. Assim, o resultado da diligência foi no sentido de que a Recorrente não apresentou provas incontestáveis de suas alegações, conforme Relatório a seguir (e-fls. 1104):

1. Em. 02/03/2009 a empresa foi intimada pela colega de São Paulo (documento de fls. 493 e 494) a apresentar os seguintes itens:

a. Livro Razão do período de janeiro a dezembro de 1998;

b. Cópias das notas fiscais do mesmo período referentes aos seguintes CFOP: 1.11, 1.12, 1.62, 2.11, 3.11, 3.94, 5.31 e 6.31; [CFOP's que compõem a conta "Compra de Insumos a Prazo" no valor R\$ 37.319.824,07, conforme informado pela Recorrente]

c. Relação mês a mês, referente às compras objeto das notas fiscais citadas no item anterior, com as classificações fiscais de acordo com o Plano de Contas do período analisado e com totalizações por INSUMOS (3411102), MATÉRIAS PRIMAS (3411103), MATERIAIS DE EMBALAGENS (3411104), etc.;

d. Balancetes de Verificação mês a mês de 31/01/1998 a 30/11/1998;

e. Cópia legível de documento citado, que fora apresentado anteriormente;

f. Comprovação através de documentos fiscais dos valores lançados a título de obras em andamento que constam na conta 3438002 – cópias do razão desde o primeiro lançamento e suas respectivas transferências;

g. Individualização com a indicação das contas que estão creditando e em contrapartida debitando o mesmo valor na conta 3419002 e anexar os respectivos documentos.

2. Após solicitar (documento de fl. 496) e ter recebido prorrogação de prazo por mais 15 (quinze) dias, a empresa apresentou, em 31/03/2009, informação (documento de fl. 497) de que estaria disponibilizando para a fiscalização os documentos exigidos, na Rua Alfredo Filipin, nº 78, Sala D, Vila Dominginho, em Votorantim-SP. **A única ressalva feita foi quanto à impossibilidade da disponibilização dos documentos no estabelecimento localizado na cidade de São Paulo, em virtude da falta de espaço físico, sem nenhuma referência à não apresentação de qualquer dos itens exigidos;**

3. Em 19/03/2010 lavramos o TERMO DE DILIGÊNCIA FISCAL/SOLICITAÇÃO DE DOCUMENTOS (documento de fls. 502 e 503), onde simplesmente reexigimos a apresentação dos documentos exigidos pela fiscalização e que por informação do contribuinte, teriam sido disponibilizados no local da lavratura desde 30/03/2009. No entanto, face ao tempo decorrido e por haver a possibilidade de os documentos, livros e cópias não estarem disponíveis para pronta consulta, demos o prazo de 10 (dez) dias para atendimento;

4. Na ocasião da lavratura do termo citado no item anterior, o contador Sr. Marcos, da empresa que presta serviços ao contribuinte, adiantou-nos a quantidade imensa de documentos (**no caso das notas fiscais, em número superior a 300.000 unidades**). Em um esforço conjunto para racionalizar o manuseio de todos esses documentos, o Sr. Marcos ofereceu-nos apresentar o **Livro Diário em arquivo de formato TXT**, com o que concordamos, **sem em momento algum desobrigar a empresa do fornecimento dos documentos, livros e cópias exigidos no termo anterior, lavrado pela colega de São Paulo;**

5. Em 31/03/2010 a empresa apresentou-nos o documento de fls. 504 e 505, juntamente com um **CD contendo, mês a mês, arquivos no formato TXT relativos ao Livro Diário, Balancetes mensais, abertura e encerramento do Livro Diário, num arquivo compactado denominado "Exercício 1998.zip"** (recibo de entrega emitido pelo SVA na fl. 511). **Não houve nenhuma referência aos demais documentos exigidos, apenas disponibilizando à fiscalização as notas fiscais (vias físicas), o Livro Registro de Apuração do ICMS e Livro Registro de Entradas;**

6. Após o tratamento dos arquivos referentes aos Livros Diário mensais, de janeiro a dezembro, que consistiu em reunir todos os arquivos num arquivo único referente a todo o ano de 1998, conseguimos através da utilização do aplicativo ACL-Audit Command Language, converter os dados fornecidos em um banco de dados que resultou em 2.581.601 lançamentos;

7. **Após tentarmos sem sucesso extrair os dados do banco de dados criado a partir do Livro Diário apresentado em arquivo no formato TXT**, lavramos o TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL de fl. 512, **exigindo que a empresa apresentasse a composição dos valores relativos aos códigos CFOP citados no item 1b retro**, conforme o Plano de Contas. Nessa mesma oportunidade deixamos em suspenso a

apresentação física das notas fiscais relativas aos mesmos códigos. Não fizemos nenhuma menção de não-obrigatoriedade de apresentação dos demais documentos exigidos anteriormente, em todos os termos lavrados não apenas por nós, mas pela colega de São Paulo;

8. Em 17/05/2010 a empresa apresentou novo pedido de prorrogação de prazo para atender apenas à exigência citada no item anterior. Essa prorrogação não foi concedida;

9. Fomos no dia 20/05/2010 ao endereço cadastrado como o da empresa mais uma vez e, em conjunto com o já citado Sr. Marcos (contador) **tentamos montar os valores utilizando o banco de dados obtido a partir do arquivo apresentado (Livro Diário) no formato TXT. Encontramos as seguintes limitações:**

a. **O referido Livro Diário não relaciona, em cada lançamento, os dados indispensáveis para caracterizar inequivocamente cada operação;**

b. **Não há Histórico do lançamento na grande maioria das operações e quando o há, trata-se de informações genéricas;**

c. **Não há a citação do documento (por exemplo, nota fiscal de aquisição). Existe uma referência a um número de documento que, segundo informação do Sr. Marcos, é um número gerado pelo sistema SAP, utilizado pela Votocel em sua contabilidade eletrônica. Indagado sobre a existência, no caso obrigatória, de livros auxiliares ao Livro Diário onde essas informações existam (por exemplo, qual o número do documento fiscal que equivale ao número de documento gerado pelo SAP, nome do emitente, data de emissão, data de entrada na empresa, etc), o Sr. Marcos afirmou não existirem, ou, se existirem, não os ter disponíveis para entrega à RFB;**

10. Dessa forma, contrariamente ao afirmado pelo representante da empresa em seu documento protocolado em 31/03/2010 (fl. 504), em seu item 1., **o Livro Diário apresentado em arquivo não contém todas as informações necessárias para atendimento da diligência fiscal. Mesmo que a empresa tivesse atendido nossa exigência no tocante à montagem dos valores referentes aos códigos CFOP como foi exigido, não teríamos condições de, com base no Livro Diário apresentado, solicitar de forma amostral os documentos físicos (notas fiscais) que comprovariam as operações;**

11. **Já havíamos levantado com o Sr. Marcos, quando da lavratura do Termo de Diligência Fiscal/Solicitação de Documentos de fl. 502, a possibilidade do mesmo nos entregar os arquivos magnéticos referentes às notas fiscais do período, obrigatoriamente essa que à época dos fatos, era estabelecida pela Instrução Normativa nº 68/1995. Em 2001 foi também emitida a IN-SRF nº 86 sobre o mesmo assunto, que admitia, a critério do contribuinte, a entrega dos arquivos magnéticos de acordo com essa nova instrução normativa;**

12. **Nessa mesma ocasião (em 20/05/2010) o Sr. Marcos informou-nos que não tinha como nos fornecer os arquivos magnéticos de notas fiscais citados no item anterior;**

13. Informamos ao Sr. Marcos que, tendo em vista as dificuldades levantadas pela empresa para fornecer os documentos exigidos, não nos restaria outra alternativa a não ser devolver o processo à DRJ para continuidade. Fizemos no entanto uma nova tentativa para contornar o problema: sugerimos ao Sr. Marcos que apresentasse os arquivos magnéticos no *lay-out* do SINTEGRA (de entrega obrigatória à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (Portaria CAT nº 32/1996), pois nesses arquivos encontraríamos também as mesmas informações existentes nos previstos na IN-SRF nº 68/1995. O Sr. Marcos ficou de verificar essa possibilidade e nos dar uma resposta no próximo dia 24/05/2010;

14. Em 24/05/2010 a empresa apresentou-nos o documento de fls. 536 e 537, onde afirmou estar impedida de efetuar a composição dos CFOP na forma requerida, voltando a dizer que disponibiliza à fiscalização as notas fiscais (vias físicas) de aquisição, bem como Livro Registro de Apuração do ICMS e Livro Registro de Entradas (que já havia citado no documento de fls. 504 e 505). Não fez nenhuma

menção à possibilidade de entrega dos arquivos SINTEGRA, cuja possibilidade havia ficado em aberto;

Considerando-se que:

a. Os livros citados (Registro de ICMS e Registro de Entradas) apresentam as informações de forma resumida e consolidada, não permitindo a individualização de cada operação;

b. A própria empresa afirma que existem aproximadamente 315.000 notas fiscais a serem verificadas uma a uma e que estão à disposição da fiscalização. Num cálculo estimativo, supondo-se que cada nota fiscal fosse manuseada e sua informação item a item fosse digitado numa planilha, levando-se o tempo de 30 (trinta) segundos em cada nota fiscal (estimativa bastante otimista, visto que alguns desses documentos podem ter vários itens), dispenderíamos 328 dias (base de 8h horas ininterruptas por dia) apenas nessa atividade (coleta de dados), para posteriormente conferir-se os valores informados na impugnação;

C. Levando-se em conta o banco de dados formado a partir da conversão do arquivo Livro Diário apresentado os números ficam ainda mais expressivos. Fizemos um levantamento apenas relativo às contas INSUMOS, MATÉRIA PRIMA, MATERIAL DE EMBALAGEM e PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, e obtivemos os seguintes quantitativos:

i. Número de registros na conta INSUMOS (3411102): 1.196, sendo que apenas 271 deles contêm histórico genérico (não individualizando a operação) e 925 sem histórico algum;

ii. Número de registros na conta MATÉRIA PRIMA (3411103): 21.956, sendo que 8.157 contém como histórico um código numérico (provavelmente criado pelo sistema SAP, cujo significado é desconhecido inclusive pelo Sr. Marcos) e 13.799 i sem histórico algum;

iii. Número de registros na conta MATERIAL DE EMBALAGEM (3411104): 6.608, sendo que apenas 1.327 deles contêm histórico genérico e 5.281 sem histórico algum;

iv. Número de registros na conta PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS (3411106): 358.052, sendo que 5.661 contêm histórico genérico e 352.391 sem histórico algum;

d. Com base no apontado no subitem anterior, temos então relativamente apenas aos itens ali citados, 387.812 lançamentos no Livro Diário;

e. Os números expressivos de operações fiscais em grandes empresas, historicamente deram origem à adoção da obrigatoriedade de entrega de informações em meio magnético aos diversos órgãos tributantes (União, Estados e Municípios). No caso específico da União, a empresa está obrigada à apresentação dos arquivos magnéticos conforme estabelecido na IN-SRF nº 68/95. No caso do Estado de São Paulo (SINTEGRA), está obrigada a manter e apresentar tais arquivos conforme estabelecido na Portaria CAT nº 32/1996;

f. A empresa apresentou em sua impugnação valores discordantes inclusive com sua própria declaração DIPJ, sem no entanto apresentar comprovação documental que embase tais valores, limitando-se a dizer que disponibiliza a totalidade das notas fiscais (vias físicas) à fiscalização. Esquece-se de que a obrigatoriedade de apresentar os documentos físicos não a desobriga da obrigatoriedade de apresentar os arquivos magnéticos em que cada item de cada documento fiscal é relacionado. Os documentos apresentados em cópia à AFRFB Noe na origem da diligência não foram suficientes para a mesma extrair os dados necessários, tanto que intimou a empresa em outros itens, intimação essa por nós reiterada e não atendida;

g. A empresa foi intimada originalmente em 02/03/2009 a apresentar informações que poderia ter montado facilmente a partir de seus arquivos magnéticos. A montagem de planilhas com as informações exigidas, desde que com base nos referidos arquivos magnéticos, não exigiria prazos dilatados como a empresa alega;

h. O Sr. Marcos, contador da empresa que está representando a Votocel na presente diligência, afirma não ter nenhum dado relativo ao assunto sob análise, estando toda a documentação na matriz da empresa Votorantim em Curitiba, inclusive todos os arquivos do sistema SAP;

Segundo o Procedimento Administrativo Fiscal — PAF (Decreto nº 70.235/1972, em seu artigo 16, inciso III, a impugnação apresentará além dos motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir (negrito nosso). Na impugnação apresentada, o contribuinte informou novos valores não disponíveis à época da lavratura do Auto de Infração, modificando expressivamente valores declarados em DIPJ, apenas com base em seus próprios livros fiscais, limitando-se a apresentar como “provas” a existência de aproximadamente 315.000 notas fiscais, que disponibilizou à fiscalização;

j. Intimada a apresentar informações que permitam sejam checados os valores informados na impugnação, a empresa afirma não ter condições de atender às exigências, voltando mais uma vez a disponibilizar o Livro Registro de Apuração do ICMS e o Livro Registro de Entradas, além das 315.000 vias físicas das notas fiscais. **A empresa aparentemente ignora a obrigatoriedade a que está submetida segundo a legislação federal e estadual, de manter e apresentar arquivos magnéticos que permitam à fiscalização um manuseio adequado do imenso volume de informações e que possibilitem a verificação de forma amostral de suas alegações.** (Grifo nosso)

33. Como se vê, mesmo intimada mais de uma vez a apresentar documentos hábeis e idôneos referente à conta “Outros Custos (Ajuste de Inventário/Perdas/Quebras) no valor de R\$2.532.356,93, a Recorrente não cumpriu o seu mister. Pelo contrário, limitou-se, durante o procedimento fiscal, a enviar uma mensagem eletrônica com uma planilha com os valores reputados corretos, como se isso fosse suficiente.

34. Em sede de impugnação remeteu os valores em discussão para as contas **“Compras de Insumos a Prazo”** e **“Transferência entre Grupos”** e em sede de diligência não apresentou documentação comprobatória de suas alegações.

35. Em seu recurso voluntário, alega ainda que não há embasamento legal para a fiscalização glosar valores cuja origem está devidamente comprovada em documentos contábeis.

36. Todavia, não lhe assiste razão. Não basta a escrituração contábil para fazer prova a favor do contribuinte, é preciso que os fatos registrados na contabilidade estejam comprovados por documentos hábeis, conforme dispõe o §1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

§ 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)

37. Prevalece na espécie a máxima: *Allegatio et non probatio quase non allegatio* (alegar e não provar é quase não alegar).

38. Observa-se ainda que face ao número expressivo de operações fiscais a fiscalização solicitou à Recorrente os arquivos magnéticos conforme estabelecido na IN SRF nº 68, de 1995, bem como os arquivos do Sintegra, conforme a Portaria CAT nº 32, de 1996, tudo com vistas a apurar a verdade material dos fatos alegados; entretanto, não obteve êxito.

39. Veja-se que a IN SRF nº 68, de 1995, com base na Lei nº 8.218, de 1991,

estabelece que as pessoas jurídicas, com patrimônio líquido superior a R\$1.800.000,00 que utilizam sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, o que é o caso da Recorrente (e-fls. 112 e 116), estão obrigadas a manter, em meio magnético ou assemelhado, à disposição da Receita Federal, os respectivos arquivos e sistemas.

Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991.

Art. 11 – As pessoas jurídicas que, de acordo com o balanço encerrado em relação ao período-base imediatamente anterior, possuem patrimônio líquido superior a Cr\$ 250.000.000,00, e **utilizarem sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal ficarão obrigadas, a partir do período base de 1991, a manter, em meio magnético ou assemelhado, à disposição do Departamento da Receita Federal,** os respectivos arquivos e sistemas durante o prazo de cinco anos.

§ 1º - O valor referido neste artigo será reajustado, anualmente, com base no coeficiente de atualização das demonstrações financeiras a que se refere a Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991.

§ 2º - O Departamento da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Lei nº 8.383, de 30/12/1991) (Grifo nosso)

Instrução Normativa SRF nº 68, de 27 de dezembro de 1995

Art. 1º **As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados** para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal e que, no balanço elaborado em 31 de dezembro do ano calendário imediatamente anterior, possuem **patrimônio líquido superior a R\$ 1.800.000,00, ficam obrigadas a apresentar a Secretaria da Receita Federal, os arquivos magnéticos contendo as informações correspondentes, nas formas e prazos estabelecidos nesta Instrução.** (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 68, de 27 de dezembro de 1995)

Art. 2º As pessoas jurídicas, especificadas no artigo anterior, **quando solicitadas pelos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, apresentarão os arquivos magnéticos contendo informações relativas aos seus negócios** e atividades econômicas, de forma clara e completa, no que se refere a:

I – Contabilidade

II – Fornecedores e Clientes

III – Documentos Contábeis e Fiscais

IV – Controle de Estoque e Registro de Inventário

[...]

VII – Relação Insumos/Produtos

[...]

IX – Tabelas de Códigos aplicadas aos arquivos fornecidos

Art. 7º Os arquivos magnéticos contendo as informações previstas no art. 2º desta Instrução Normativa deverão permanecer à disposição da Secretaria da Receita Federal, pelo prazo decadencial de guarda de documentação contábil e fiscal previsto na legislação tributária. (Grifo nosso)

40. Na mesma linha, a Portaria CAT 32, de 1996, de 28-03-96, do Fisco do Estado de São Paulo, dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e a escrituração de livros fiscais por

contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados.

Portaria CAT 32/96, de 28-03-96

Artigo 1º - A emissão por sistema eletrônico de processamento de dados dos documentos fiscais previstos no artigo 111 do Regulamento do ICMS – RICMS, aprovado pelo Decreto 33.118, de 14 de março de 1991, bem como a escrituração dos livros fiscais a seguir enumerados devem obedecer às disposições desta portaria (Convênio ICMS-57/95, cláusula primeira):

I- Registro de Entradas;

II- Registro de Saídas;

III- Registro de Controle da Produção e do Estoque;

IV- Registro de Inventário;

V- Registro de Apuração do ICMS.

[...]

§ 1º - **Fica obrigado às disposições desta portaria o contribuinte que** (Convênio ICMS-57/95, cláusula primeira, § 1º, na redação do Convênio ICMS-66/98, cláusula primeira)⊗Redação dada ao § 1º pelo inciso I do artigo 1º da Portaria CAT 54/98, de 1º-07-98, DOE 03-07-98, efeitos a partir de 03-07-98.)

1 – emitir documento fiscal e/ou **escriturar livro fiscal em equipamento que utilize ou tenha condições de utilizar arquivo magnético ou equivalente;**

[...]

Artigo 30 – **O contribuinte fornecerá ao fisco, quando exigido, os documentos e arquivo magnético de que trata esta portaria**, no prazo de 5 (cinco) dias úteis, contados da data da notificação, sem prejuízo do acesso imediato às instalações, aos equipamentos e às informações contidas em meio magnético (Convênio ICMS-57/95, cláusula vigésima sétima). (Grifo nosso)

41. Quanto ao prazo para a guarda dos livros e documentos fiscais, o art. 195 do CTN, em seu parágrafo único, determina que *“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”*.

42. Em consonância com o art. 195 o art. 174 também do CTN dispõe que *“a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”*. Como no caso em análise ainda não houve constituição definitiva do crédito tributário, resta claro que todos os documentos e livros, em papel ou em meio magnético, deveriam estar conservados e à disposição do Fisco.

43. Na mesma linha dispõe o art. 38 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido de que *“o sujeito passivo usuário de sistema de processamento de dados deverá manter documentação técnica completa e atualizada do sistema, suficiente para possibilitar a sua auditoria, facultada a manutenção em meio magnético, sem prejuízo da sua emissão gráfica, quando solicitada”*.

44. Acerca dos arquivos magnéticos, pontua a Recorrente que *“a presente acusação fiscal é de glosa de despesas e não de falta de apresentação ou entrega de arquivos magnéticos”*. Salienta ainda que *“o agente fiscal da DRF - Sorocaba, objetivando facilitar a conclusão de seu trabalho, dirigiu sua fiscalização para os arquivos magnéticos, deixando de constatar que aqueles já apresentados e disponibilizados pela Recorrente seriam suficientes para*

comprovação das alegações da contribuinte”.

45. Novamente não assiste razão à Recorrente. Conforme detalhadamente explicitado no Relatório de Diligência, os documentos apresentados não foram suficientes para comprovar as alegações aviadas. Ademais, a exigência dos arquivos magnéticos, face à grande quantidade de documentos a serem analisados e em razão da deficiência do Livro Diário, tem assento legal.

46. Importante observar que “*o dever de cooperação com o Fisco é um ônus que deve ser suportado em favor do interesse público, cuja consecução passa pela otimização da arrecadação*¹”. É dizer, o chamamento de todos, contribuintes ou não, “*ao cumprimento de obrigações com vista a viabilizar, a facilitar e a simplificar a tributação, dotando-a da praticabilidade necessária, encontra suporte no dever fundamental de colaboração com a administração tributária*²”.

47. Ante o exposto, em razão de a Recorrente não apresentar elementos hábeis para comprovar os custos glosados pelo Fisco, referente à conta “Outros Custos (Ajuste de Inventário/Perdas/Quebras) no valor de R\$2.532.356,93 nego provimento em relação à matéria.

Glosa de despesas: Despesas com Comissões de Agentes e Fretes s/ Exportação-papel

48. A Recorrente reconhece que deduziu indevidamente do lucro líquido despesas com Comissões de Agentes, no valor de R\$53.237,19, e despesas com Fretes s/ Exportação-papel, no valor de R\$51.589,44, no ano-calendário 1998; alega, entretanto, que houve o estorno destas despesas no ano-base de 2001, período em que apurou lucro com incidência de IRPJ e CSLL, o que anulou os efeitos dessa dedução (e-fls. 974).

49. Ao amparo dos arts. 110; 165, I e 170 do CTN; art. 313 do Código Civil; art. 6º da Lei 9.430, de 1996; art. 890 do RIR/99, defende que o estorno de tais despesas enquadra-se como pagamento, o que implica extinção desses valores nos termos do art. 156, II do CTN.

50. O acórdão recorrido manteve a glosa de despesa ao argumento de que não houve mera postergação no pagamento de tributo do ano-calendário 1998 para o ano-calendário 2001, porquanto neste último ano-calendário não houve qualquer pagamento a título de IRPJ ou de CSLL, em razão de a base de cálculo desses tributos ter sido compensada com resultados negativos de períodos anteriores.

51. O tema da postergação é tratado nos §§ 4º a 7º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, *verbis*:

Decreto Lei nº 1.598, de 1977

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

[...]

¹ ARE 682631 AgR-AgR, de 02/05/2014, Min. Roberto Barroso.

² PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 30.

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

52. Como se vê, o comando legal previsto no §4º estabelece que os valores adicionados ou excluídos do lucro líquido do exercício, para fins de apuração do lucro real, que competirem a período-base diverso deverão ser excluídos ou adicionados, respectivamente, na determinação da apuração do lucro real do período competente. Trata-se de obediência ao regime de competência dos exercícios envolvidos.

53. Referida inexatidão quanto ao período-base de escrituração somente constituirá fundamento para lançamento de imposto nos casos de i) postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou ii) de redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

54. Quanto à postergação, faz-se necessário que a parcela do imposto de renda e da contribuição social devida no período de apuração inicial seja efetivamente paga em período posterior. Nesse sentido, se nos períodos de apuração posteriores não houver apuração de IRPJ ou CSLL devidos em razão de prejuízo fiscal ou base negativa o lançamento deve ser efetuado para cobrança do IRPJ e CSLL apurados no período inicial.

55. Nesse sentido o Parecer Normativo Cosit n.º 2, de 1996:

6.1 - Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.

6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer

ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento.

[...]

9. Por outro lado, nos casos em que, nos períodos-base subseqüentes ao de início do prazo da postergação até o de término deste, a pessoa jurídica **não houver apurado imposto e contribuição social devidos, em virtude de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o imposto e contribuição social apurados no período-base inicial**, com os respectivos encargos legais, tendo em vista que, segundo a legislação de regência, as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores. (Grifo nosso)

56. Na espécie, como salientado pelo acórdão recorrido, no período (2001) em que houve o estorno do valor deduzido indevidamente não houve recolhimento de IRPJ/CSLL em razão de apuração de prejuízo fiscal e base negativa de contribuição (1121-1127). Portanto, correta a glosa das despesas deduzidas indevidamente do lucro líquido no ano-calendário 1998.

CSLL – reflexo

57. O art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se à CSLL 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 n.º 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 n.º 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

58. Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Conclusão

59. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)
Efígenio de Freitas Júnior – Relator