



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720154/2018-87
ACÓRDÃO	1301-008.200 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DEBRITO PROPAGANDA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO. DESPESAS CUJA COMPROVAÇÃO FOI CONSIDERADA INSUFICIENTE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO ESPECÍFICA. ANULAÇÃO PARCIAL.

Verificada a fundamentação genérica quanto às glosas de despesas, resta comprometida a própria determinação da matéria tributável, com violação ao art. 142 do CTN, ao art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e ao art. 50 da Lei nº 9.784/1999. Fiscalização que se valeu de expressões lacônicas e genéricas para considerar insuficiente a prova apresentada pela contribuinte e justificar as glosas. Impossibilidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em sede preliminar, por unanimidade de votos, em (i) rejeitar as relativas à nulidade (i.1) pela não conversão do julgamento em diligência pela DRJ, (i.2) da glosa de despesas em montante superior às despesas deduzidas em DIPJ e (i.3) da autuação de IRRF por erro na determinação do fato gerador; e (ii) em acolher parcialmente a relativa à do lançamento, para anular as exigências de IRPJ, CSLL e IRRF realizadas sobre despesas cuja comprovação foi considerada “insuficiente” pela Fiscalização. Quanto ao mérito, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para (i) reverter a redução do prejuízo fiscal feita pela Fiscalização, em razão da decadência; (ii) reverter as glosas relacionadas às despesas com a FK Equipamentos; e (iii) cancelar a qualificação da multa de ofício.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto por DEBRITO PROPAGANDA LTDA. (fls. 2.872/2.929) em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO) que julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário cobrado.
2. Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 2.693/2.712) lavrados para exigir IRPJ, CSLL e IRRF do ano-calendário de 2013, em função de suposta infração de despesas não comprovadas e pagamentos sem causa. Os tributos foram acrescidos de juros de mora e multa de ofício qualificada.
3. A DRJ bem sintetizou os fundamentos da autuação contidos no Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.838 e seguintes):

No curso do procedimento fiscal, foram identificadas infrações relacionadas a despesas não dedutíveis ou não justificadas. Tais apontamentos, resumidos no Termo de Verificação Fiscal (fls. 2714 a 2720), foram agrupados nas seguintes categorias:

Depreciação de imóveis

De acordo com a Fiscalização, apurou-se que no início de 2011 a autuada realizou a reavaliação de imóveis a valor justo, elevando o valor da conta de ativo “1.2.6.01.0001 – imóveis” de R\$1.343,125,33 para R\$4.015.000,00. No caso, a Autoridade Fiscal considerou as previsões da Lei 12.973/2014, que disciplina a tributação do ganho de capital decorrente da contabilização do valor ajustado de ativos.

No entendimento da Fiscalização, a norma permitiria a depreciação do acréscimo do valor patrimonial contabilizado (R\$2.671.874,67) apenas na hipótese de ter sido contabilizado o valor da reavaliação em subconta vinculada. Nessa situação, tal montante apartado poderia ser depreciado a uma taxa de 4% ao ano assim

como o valor de aquisição, desde que o valor proporcional do ganho de capital depreciado fosse considerado no resultado do exercício.

No ano de 2013, consta na contabilidade da autuada depreciação de imóveis no valor de R\$160.600,00 (4% do valor reavaliado total de imóveis), bem como uma depreciação complementar no valor de R\$172.058,40, em conta de depreciação distinta.

Não tendo sido atendida nenhuma das duas condições para a depreciação da diferença entre valor da reavaliação e o valor de aquisição, a Fiscalização concluiu pela manutenção da depreciação de 4% sobre o valor de aquisição (R\$57.365,04), e pela glosa dos valores excedentes.

Depreciação de bens móveis

A autuada lançou em sua contabilidade diversos valores referentes a depreciação de bens móveis, contabilizados de forma agregada pelo tipo de bem, conforme tabela abaixo.

1.2.6.99.0003 Depreciação de Móveis e Utensílios	38.768,93
1.2.6.99.0004 Depreciação de Máquinas e Equipamentos	1.303,43
1.2.6.99.0005 Depreciação de Veículos	3.850,00
1.2.6.99.0006 Depreciação de Instalações	5.111,95
1.2.6.99.0007 Depreciação de Computadares e Periférico	27.171,40
1.2.6.99.0009 Depreciação de Equipamentos de Comunic	199,88
1.2.6.99.0012 Depreciação de Equipamentos de Informáti	21.227,06

A Fiscalização intimou-a a apresentar planilha detalhada com a individualização do bem, data e valor de aquisição e taxa de depreciação usada. Como tal demonstração não foi apresentada, as despesas com depreciação de bens móveis foi glosada.

Despesas de depreciação de exercício anterior

A Fiscalização também glosou despesas de depreciação referentes ao exercício de 2012, pelo mesmo motivo (falta de comprovação documental), além da inobservância do regime de competência.

Despesas diversas com desembolso

De acordo com a Fiscalização, a interessada deixou de apresentar documentação comprobatória de uma série de despesas. De um total de cerca de R\$6,5 milhões contabilizados como custos ou despesas, R\$1.065.951,60 foi considerado não justificado, seja pela completa falta de apresentação do documento de suporte respectivo, seja porque a documentação apresentada foi considerada insuficiente para sua comprovação como dedutível.

Como representam efetivo desembolso, pois foram contabilizadas em contrapartida de contas "bancos", têm reflexo também no IRRF, e para tanto, foram apuradas mensalmente (uma vez que os percentuais de juros e multas seriam idênticos para todas as operações consideradas dentro do mês).

A Fiscalização intimou a autuada no decurso do procedimento fiscal, apresentando planilha com 1648 despesas que foram consideradas não justificadas total ou parcialmente, totalizando o valor de R\$1.906.570,51, sendo oferecida à interessada a oportunidade para prestar esclarecimentos.

Na sua resposta, a empresa apresentou cópias de notas fiscais justificando despesas no valor total de R\$308.867,53, de contrato de aluguel de galpão, que justificaria as despesas correspondentes, e esclarecimento sobre despesas consideradas indedutíveis, que teriam sido adicionadas no cálculo do lucro real, conforme LALUR também fornecido.

Após a análise dos documentos e esclarecimentos prestados, a Fiscalização concluiu-se pela glosa parcial das despesas que foram apontadas na planilha inicial, totalizando os referidos R\$1.065.951,60, com efeitos na apuração do IRPJ, da CSLL e do IRRF.

Prejuízos acumulados

A Fiscalização também analisou a evolução de saldos de prejuízos acumulados desde o final de 2011, e a utilização feita pela autuada nos anos de 2012 e 2013.

Como os mesmos problemas observados em 2013 também foram apurados em 2011, ano-calendário que deu origem ao valor inicial de saldo de prejuízos acumulados considerado (despesas sem comprovação, depreciação de imóveis reavaliados no início de 2011 em desacordo com os requisitos legais de depreciação), a Fiscalização desconsiderou as despesas correspondentes no ano de 2011, no valor de R\$131.460,71, reduzindo o saldo disponível de prejuízos acumulados no final de 2012 para R\$633.085,61.

Apuração de tributos e multa

Considerando o apresentado, a Fiscalização apurou os tributos IRPJ e CSLL glosando as despesas apontadas, e realizando de ofício a compensação de prejuízos e de base de cálculo negativa de CSLL, respectivamente, conforme os saldos apurados.

Além disso, foi constituído o crédito de IRRF, considerando como base de cálculo o total das despesas correspondentes a desembolso não justificadas.

Por fim, a Fiscalização considerou aplicável a multa qualificada de 150% sobre os tributos constituídos de ofício diante da conduta praticada pelo sujeito passivo de não comprovar despesas contabilizadas que fizeram parte de sua apuração tributária reduzindo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ato que teria impedido parcialmente o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Assim, caberia a qualificadora do §1º, que dobra o valor previsto no inciso I, do artigo 44, da Lei 9.430/96.

Considerando que a mesma conduta poderia em tese ser considerada típica dos crimes previstos na Lei 8.137/90, foi também lavrada Representação Fiscal para Fins Penais.

4. Inconformada, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 2.773/2.829), em três manifestações distintas, cada uma correspondendo a uma autuação. A defesa foi rejeitada pela DRJ, por meio de acórdão (fls. 2.836/2.858) ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento de defesa quando os Autos de Infração (AI's) são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando o Relatório Fiscal e os Anexos dos AI's, bem como os demais elementos constantes dos autos, oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento, estando discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam as autuações.

MULTA QUALIFICADA. PREVISÃO LEGAL. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EM JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

A aplicação da multa de ofício (no caso, qualificada) tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da inconstitucionalidade de normas jurídicas.

LUCRO REAL. DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA.

Cabe a glosa de despesas contabilizadas que não são confirmadas por documentação hábil e idônea.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

PEDIDO DE DILAÇÃO DO PRAZO PARA APRESENTAR DEFESA. INDEFERIMENTO.

Não é possível a concessão de dilação de prazo para apresentação de defesa, por ausência de previsão normativa.

O prazo para impugnação é de 30 (trinta) dias, contados da data de ciência das autuações, nos termos do artigo 15 do Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2013

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos, implicam a obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à IRRF o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos, implicam a obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

5. A Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 2.872/2.929), sustentando preliminarmente o seguinte: preliminarmente, a decisão recorrida seria nula por cerceamento do direito de defesa da Recorrente, pois indeferiu a realização de diligência a fim de que pudesse analisar o demonstrativo das despesas glosadas e apresentar os esclarecimentos e documentos pertinentes; os Autos de Infração de IRPJ e CSLL seriam nulos, pois não a apresentação das razões específicas pelas quais as despesas foram glosadas, tendo ocorrido indevida inversão do ônus da prova à Recorrente; houve decadência do direito de a Fiscalização glosar despesas relativas ao ano-calendário de 2011, reduzindo o saldo de prejuízos acumulados; houve decadência do direito de exigir IRRF sobre os pagamentos feitos em 2012; houve glosa de despesas em montante superior às despesas consideradas dedutíveis na DIPJ da Recorrente; o Auto de Infração de IRRF seria nulo, por ter considerado o fato gerador mensal, enquanto o correto seria a apuração de fato gerador diário.

6. No mérito, defende a legitimidade de apresentação de documentos nesta fase processual; no que diz respeito à depreciação de bem imóvel, a consequência imputada pela Fiscalização não teria fundamento legal; as despesas com depreciação de bens móveis seriam legítimas, pois baseadas em planilha e laudo de avaliação; deve ser assegurada a dedução do reembolso de despesas no valor de R\$ 156.088,04, das despesas com veículos no valor de R\$ 126.788,77, das notas fiscais cujos pagamentos se referem à competência de 2012 (R\$ 12.257,25), das despesas com energia elétrica e alugueis; com a glosa, deveria ter sido feita a recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, com a dedução do PAT e das retenções na fonte; o lançamento de IRRF seria indevido, pois a Fiscalização teria identificado a causa e o beneficiário de parte considerável dos pagamentos, não podendo ser confundida a hipótese de exigência desse tributo com a impossibilidade de dedução da despesa; a multa qualificada seria ilegítima, pois ausente a demonstração do dolo.

7. Após o protocolo das razões recursais, a Recorrente apresentou manifestações requerendo a redução da multa de ofício qualificada ao patamar de 100%, em função da edição da Lei nº 14.689/2023, e solicitando a juntada de memorial.

8. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

9. O Recurso Voluntário foi interposto em 13/02/2019 (fls. 2.869), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da sua intimação (fls. 2.866), por procurador devidamente habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço do recurso.

10. Como relatado, trata-se de Autos de Infração lavrados para exigir IRPJ, CSLL do ano-calendário de 2013, tendo em vista a glosa de despesas no valor total de R\$ 1.440.750,68, divididos em (i) despesas de depreciação indedutíveis (R\$ 374.799,08), segregadas em bens imóveis e bens móveis e (ii) despesas não comprovadas (R\$ 1.065.951,60). No caso das despesas não comprovadas, houve também a exigência de IRRF. A Fiscalização qualificou a multa de ofício com fundamento em suposta ocorrência de sonegação fiscal (art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96).

11. Passo, a seguir, a analisar as alegações recursais.

I. Preliminares de nulidade e de decadência

I.1. NULIDADE DA AUTUAÇÃO E DA DECISÃO RECORRIDA

12. Preliminarmente, a Recorrente alega a nulidade por cerceamento de defesa, pois no relatório fiscal “[...] não constou tabela ou planilha identificando as despesas consideradas indedutíveis dentre aquelas que compuseram a primeira planilha da fiscalização, sendo impossível [...] apresentar documentos e esclarecimentos quanto às despesas autuadas.” Afirma que o acórdão reconheceu expressamente a ausência do demonstrativo, mas não converteu o julgamento em diligência para que fosse apresentado à Recorrente o demonstrativo das despesas glosadas, facultando-lhe a juntada de documentos pertinentes, razão pela qual incorreu em *nulidade*.

13. Em linha com o vício anterior, a Recorrente defende que a Fiscalização considerou as despesas indedutíveis “[...] sem apresentar as razões do seu entendimento, presumindo serem as informações da sua contabilidade inverídicas e/ou desamparadas de documentos”. Com isso, defende que houve inversão ilegal do ônus da prova que caberia à ação fiscal.

14. Consultando o Auto de Infração e os documentos anexos, verifica-se que a Fiscalização incluiu planilhas contendo as despesas com depreciação (fls. 2.671/2.691) e demais desembolsos (fls. 2.673/2.691). Tais planilhas foram apresentadas à Recorrente ainda em fase de fiscalização, quando lhe foi dada a oportunidade de juntar aos autos as provas de cada despesa. Este fato foi utilizado pela DRJ para rejeitar a preliminar de nulidade apresentada pelo contribuinte, nos seguintes termos:

Nos autos do processo, verifica-se que a Fiscalização, no curso do procedimento fiscal, intimou a contribuinte a apresentar documentos comprobatórios de todas as despesas de 2013. Após análise da documentação apresentada, a Fiscalização constatou a falta ou insuficiência de comprovação em relação a 1.648 despesas, no valor total de R\$1.906.570,51. Em 22/12/2017, intimou a contribuinte a

apresentar os documentos comprobatórios relativos a essas despesas, tendo disponibilizado uma planilha (em formato pdf e também em formato Excel) com a discriminação individualizada de cada uma dessas despesas (fls. 261-300).

A Impugnante respondeu a essa intimação em 07/02/2018, apresentando:

- notas fiscais que considerou justificar uma série de despesas, nº valor total de R\$308.867,53;
- contrato de aluguel de galpão e termo aditivo, o que justificaram despesas com o aluguel de galpão apontadas no valor total de R\$16.170,00 na planilha disponibilizada para a contribuinte;
- informação a respeito de terem acatado o apontamento de R\$87.379,29 em despesas como sendo indedutíveis, e que tal valor teria sido adicionado ao cálculo do lucro real, conforme cópia do LALUR que teria sido apresentada junto com tal resposta a intimação.

A Fiscalização considerou a resposta e formulou nova lista de despesas consideradas não justificadas, as quais foram objeto de autuação. Tal lista encontra-se nas fls. 2763 a 2691.

No entanto, no Termo de Verificação Fiscal, é apresentado apenas o total de despesas (das três categorias) considerado para a apuração da base de cálculo. Seria um valor total de R\$1.440.750,68, sendo R\$374.799,08 correspondentes às duas primeiras categorias (depreciação de bens móveis e imóveis) e R\$1.065.951,60 correspondentes às despesas que representaram desembolso. No mesmo relatório fiscal não consta uma tabela arrolando tais despesas consideradas.

Ainda assim, não cabe o pedido de complementação das informações e abertura de prazo para manifestações, por ausência de previsão legal para tal expediente.

Inicialmente, cumpre mencionar que os lançamentos realizados, por meio dos Autos de Infração que integram o presente processo, possuem os elementos essenciais para se reputarem válidos.

Cabe observar que houve a identificação do sujeito passivo e a discriminação clara e precisa dos fatos geradores da obrigação, com a determinação da matéria tributável (despesas de depreciação e despesas não comprovadas), bem como da natureza dos tributos devidos, do seu montante e do período a que se referem, conforme se pode verificar nos autos de infração e seus anexos, estando os critérios de apuração especificados no Termo de Verificação Fiscal.

Com relação à planilha de despesas glosadas, não se configurou obstáculo à defesa da contribuinte. Pelo contrário, as despesas questionadas já haviam sido informadas por intimação no decurso do procedimento fiscal, tendo sido oferecida a oportunidade para a prestação de esclarecimentos, os quais a contribuinte prestou em sua resposta às fls. 301-304.

Portanto, uma vez que a lista das despesas consideradas já teria sido cientificada para a Impugnante, e que a oportunidade para justifica-las já teria lhe sido antecipada, poderia ela ter apresentado suas justificativas pormenorizadas na resposta à intimação e/ou na impugnação.

Como já observado no relatório, a fiscalização elencou R\$1.906.570,51 em despesas consideradas indedutíveis e/ou sem justificativa. Defendendo-se das imputações referentes a R\$308.867,53, haveria ainda R\$1.597.702,98 pendente, superior ao valor efetivamente considerado para o lançamento, de R\$1.065.951,60, o que constitui, de fato, benefício em prol da Impugnante.

15. Considerando que o acórdão recorrido analisou fundamentadamente a matéria, justificando seu entendimento no sentido de que as planilhas apresentadas não configuraram qualquer prejuízo à defesa da Recorrente, entendo que não é o caso de reconhecer a sua nulidade por não ter convertido o julgamento em diligência. Assim, rejeito a primeira preliminar.

16. Já com relação à segunda preliminar, relativa à nulidade da autuação, entendo que a solução deve ser diversa. Como reconhecido pela própria DRJ, as despesas foram tratadas de forma global no Termo de Verificação Fiscal, segregadas apenas em três grupos: depreciação com bens imóveis, depreciação com bens móveis e demais despesas. No caso das duas primeiras, entendo que a glosa foi devidamente fundamentada e especificada nas planilhas anexas ao Auto de Infração (fls. 2.671/2.673), não havendo que se falar em qualquer nulidade.

17. Chama a atenção, porém, a glosa das “despesas não comprovadas”, na forma feita pela Fiscalização, no valor total de R\$ 1.065.951,60. Consultando a planilha correspondente (fls. 2.673/2.691), verifico que há duas situações distintas para as despesas glosadas.

18. Primeiro, há os casos em que a despesa está marcada como “não comprovou”, caso em que a Fiscalização destacou a falta de apresentação de *qualquer elemento probatório* por parte do contribuinte. Neste caso, entendo que não há qualquer vício na fundamentação empregada: a falta de apresentação dos documentos é suficiente para a glosa das despesas, tendo em vista que a escrituração contábil só faz prova a favor do contribuinte quando acompanhada de *documentos hábeis*, nos termos do art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77. Inexistente a documentação, é legítima a glosa da despesa.

19. Segundo, existem as despesas cujo documento teria sido apresentado pelo sujeito passivo, mas foi considerado “insuficiente” pela Autoridade Fiscal. Nestes casos, a Fiscalização complementou com o preenchimento de uma linha “OBS”, contendo as seguintes justificativas, isolada ou cumulativamente: “data”, “inedutível”, “NF”, “beneficiário”, “pgto”, “contrato” e “duplicidade”. Ocorre que tais expressões não foram especificadas em momento algum ao contribuinte no Termo de Verificação Fiscal, que tratou a despesa pelo total.

20. O art. 142 do CTN prescreve o dever de a autoridade administrativa determinar a matéria tributável, o que deve ser feito no auto de infração por meio da descrição do fato e da disposição legal infringida (art. 10, III e IV, do Decreto nº 70.235/72). Nesse sentido, o art. 2º, VII, da Lei nº 9.784/99 estabelece a obrigatoriedade de indicação dos *pressupostos de fato e de direito*

que determinaram a decisão da Administração Pública nos processos administrativos. Tais requisitos concretizam os princípios do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, da Constituição da República), pois permitem ao interessado ter exata compreensão das razões que fundamentaram a exigência, viabilizando a sua resposta.

21. Não há qualquer impedimento ao tratamento de várias despesas em grupos específicos, empregando-se fundamentação semelhante para cada um. Porém, é necessário que de fato *exista tal fundamentação*, não bastando a mera indicação de palavras genéricas e descontextualizadas para considerar a prova apresentada pelo contribuinte como *insuficiente*. Nesse sentido, este Carf já se manifestou a respeito da nulidade da autuação em caso semelhante:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. MOTIVAÇÃO. DESPESAS OPERACIONAIS NÃO COMPROVADAS. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO ESPECÍFICA. NULIDADE. A autoridade fiscal está vinculada ao dever de motivar o lançamento, indicando, de forma explícita, clara e congruente, as circunstâncias de fato e o enquadramento jurídico que justificam a glosa de despesas. A simples referência genérica a “despesas operacionais não comprovadas”, acompanhada de planilhas meramente numéricas, sem identificação das operações, dos documentos examinados e das razões de sua rejeição, não supre o requisito legal de motivação e impede o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa. CSLL. LANÇAMENTO FUNDADO EXCLUSIVAMENTE EM GLOSA GENÉRICA DE DESPESAS. VÍCIO MATERIAL. ANULAÇÃO. Configurada a ausência de motivação específica quanto às glosas que dão suporte integral ao crédito tributário, resta comprometida a própria determinação da matéria tributável, em afronta ao art. 142 do CTN, ao art. 10 e ao art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972 e ao art. 50 da Lei nº 9.784/1999. Nulo o Auto de Infração, fica prejudicada a análise das demais questões controvertidas. Recurso voluntário provido. (Acórdão nº 1302-007.608, Rel. Cons. Natalia Uchoa Brandão, Sessão de 28/11/2025)

22. Destaque-se que neste caso os desembolsos também foram utilizados como base para a exigência de IRRF por ausência de comprovação de causa ou identificação de beneficiário da operação, o que impõe, a meu ver, um ônus ainda maior à Fiscalização de demonstrar as razões pelas quais rejeitou a comprovação do contribuinte e enquadrou as operações no art. 674 do RIR/99.

23. Diante disso, entendo que é o caso de acolhimento parcial da preliminar de nulidade, para anular parcialmente a autuação relativa ao IRPJ, CSLL e IRRF por vício de fundamentação, com relação às glosas cujo comprovante foi considerado “insuficiente” pela Fiscalização (fls. 2.673/2.691).

I.2. DECADÊNCIA DO DIREITO DE REVISÃO DO SALDO DE PREJUÍZO FISCAL E DE IRRF QUANTO A PAGAMENTOS FEITOS EM 2012

24. A Recorrente formulou preliminar de mérito no sentido de que houve decadência do direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo (i) ao saldo de prejuízos fiscais apurados até 31/12/2011 e (ii) ao IRRF relativo a pagamentos ocorridos em 2012.

25. Uma vez que tais preliminares demandam análise circunstanciada a respeito da ocorrência de sonegação – o que modificaria o termo inicial do prazo decadencial – e da efetiva demonstração da data da ocorrência dos pagamentos, deixo para analisar tais questões adiante, após apreciação do mérito das alegações correspondentes.

I.3. GLOSA DE DESPESAS EM MONTANTE SUPERIOR ÀS DESPESAS DEDUZIDAS EM DIPJ

26. A Recorrente alega que, analisando a sua DIPJ, “[...] não se encontrou despesas com reflexo na apuração do seu resultado tributável”. Afirmo que a sua DIPJ indicaria aproveitamento de encargos com depreciação de R\$ 259.298,45 e de despesas operacionais no montante de R\$ 609.657,33, valores inferiores ao montante glosado.

27. Consultando a Ficha 5A da DIPJ apresentada (fls. 2.951), verifico que, apesar das linhas 23 (Encargos de Depreciação) e 25 (Outras Despesas Operacionais) estarem preenchidas com valores inferiores ao autuado, é fato que existem outras linhas que indicam o aproveitamento de despesas relacionadas às glosas. É o caso das linhas 04 (Prestação de Serviço por Pessoa Jurídica), 17 (Aluguéis) e 18 (Despesas com Veículos e Conserv. Bens e Instalações), por exemplo. Somando as despesas declaradas na Ficha 05A, chega-se ao montante total de R\$ 4.212.160,03, muito superior ao montante glosado.

28. Deste modo, caberia à Recorrente especificar a origem contábil de cada linha da DIPJ entregue, demonstrando a inexistência efetiva de aproveitamento das despesas glosadas pela Fiscalização, o que não foi feito.

29. Portanto, rejeito a alegação.

I.4. NULIDADE DA AUTUAÇÃO DE IRRF POR ERRO NA DETERMINAÇÃO DO FATO GERADOR

30. Em seguida, a Recorrente defende que o fato gerador do IRRF seria diário, mas a Autoridade Fiscal realizou a apuração como se fosse mensal, gerando “evidente equívoco” a ensejar a nulidade da autuação. Defende que a realização de lançamento “em bloco” seria incompatível, pois configuraria informalidade.

31. Porém, de acordo com o Auto de Infração e a planilha anexa relativa às despesas gerais glosadas (fls. 2.673/2.691), verifica-se que a Fiscalização considerou de forma pormenorizada cada pagamento, indicando o dia específico da sua ocorrência. Ou seja, a autuação está de acordo com o fato gerador do IRRF ocorrido no pagamento (art. 674 do RIR/99).

32. Tais pagamentos, especificados por data, foram agrupados apenas no Auto de Infração por mês (fls. 2.709), facilitando a visualização, não impactando (i) no conhecimento de

cada pagamento que ensejou a cobrança, por parte do contribuinte e (ii) na apuração dos juros de mora, calculados a partir do mês subsequente ao vencimento (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96).

33. Portanto, rejeito a preliminar.

II. Mérito

II.1. SUPOSTA COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS GLOSADAS

34. Inicialmente, a Recorrente informa que, a fim de demonstrar a sua boa-fé e comprovar a regularidade das operações, “[...] promoveu uma verdadeira auditoria em sua contabilidade e nos documentos que a suportam”. Juntou “[...] documentos fiscais idôneos que suportam as despesas incorridas (doc. 3.a)”, cópia de contrato de locação com a FK Equipamentos (doc. 3.b) e cópia da carteira de trabalho justificando o pagamento de bolsas de estudo a funcionária (doc. 3.c), defendendo a possibilidade de sua apresentação nesta fase processual.

35. Consultando os “documentos fiscais” juntados (doc. 3.a), verifico que se trata de planilha reproduzindo a contabilidade (fls. 2.989/2.992), contendo descrição genérica sobre a origem das despesas, a maioria com cheques. Os documentos juntados (fls. 2.993/3.092), por sua vez, não permitem adequado entendimento acerca da *necessidade, usualidade e normalidade* das despesas (art. 299 do RIR/99), pois correspondem em sua grande maioria a cheques ou recibos genéricos, sem qualquer demonstração da pertinência objetiva à atividade da Recorrente.

36. No caso do contrato de locação com a FK Equipamentos (fls. 3.233/3.241), por sua vez, a Recorrente trouxe aos autos o contrato de locação de equipamentos e respectivos aditivos, em valores compatíveis aos pagamentos presentes na planilha. Assim, quanto a essas glosas, entendo que é o caso de acolhimento do recurso.

37. Já a cópia da carteira de trabalho (fls. 3.242) não justifica de forma alguma a despesa com bolsa estudantil, pois não se trata de pagamento necessário, usual ou normal à atividade da empresa, estando ausentes os requisitos para a dedutibilidade.

38. Em seguida, a Recorrente passa a tecer considerações sobre as despesas com depreciações de bens imóveis, afirmando que a “[...] a constatação da fiscalização está correta, mas a consequência imposta à Recorrente está errada”, pois o art. 13, § 3º, da Lei nº 12.973/2014 trata da tributação do ganho correspondente ao AVJ, não se referindo à glosa das despesas com depreciação.

39. Sobre esse ponto, o § 1º do art. 13 destaca que “o ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.” Ou seja, a depreciação relativa à parcela do AVJ acrescida ao ativo deve se dar em razão da efetiva evidenciação em subconta desse valor, o que não foi cumprido pelo sujeito passivo. Assim, rejeito a alegação.

40. Com relação à depreciação de bens móveis, a Recorrente juntou planilha e laudo de avaliação já apresentados à Fiscalização em resposta aos TIFs lavrados. Novamente, não houve a apresentação da documentação citada pela Autoridade Fiscal no TVF:

O sujeito passivo não apresentou documentação comprobatória dos valores utilizados como despesas com a depreciação de seus bens móveis. **A empresa foi intimada a apresentar planilha detalhada com a individualização do bem, data e valor de aquisição e a taxa de depreciação usada, acompanhada das notas fiscais de aquisição dos bens.** Porém, a planilha solicitada não foi apresentada, bem como não foram apresentadas as notas fiscais. O sujeito passivo chegou a apresentar uma planilha com os valores contabilizados e os valores depreciados, mas eram dados completamente redundantes, pois já constam claramente na contabilidade. Foi apresentado também um laudo de avaliação de bens móveis realizado em 27 de outubro de 2017, mas é irrelevante para a comprovação das despesas de depreciação do ano de 2013.

41. Da análise das planilhas e do laudo citados, não se verifica a apresentação das informações solicitadas durante a ação fiscal, não tendo sido apresentados elementos suficientes para infirmar a exigência. Consultando os documentos (fls. 3.248/3.277), verifico que se trata de apuração do valor de mercado, sem fazer referência à taxa de depreciação, data de aquisição e correlação com as contas contábeis vinculadas à depreciação dos bens, a fim de justificar adequadamente as despesas. Portanto, rejeito a alegação.

42. Em seguida, a Recorrente passa a tratar de supostos reembolsos de despesas de táxi e despesas com veículos, porém sem demonstrar em momento algum a pertinência dessas despesas à sua atividade, a fim de cumprir os requisitos de dedutibilidade previstos na legislação (art. 299 do RIR/99). Deste modo, entendo que a alegação deve ser rejeitada.

43. Igualmente acerca dos contratos de locação e apólice de seguro fiança juntados (fls. 3.307/3.321), não houve justificativa a respeito da efetiva vinculação dos imóveis à atividade empresarial da Recorrente e nem mesmo a sua correlação com as despesas glosadas, o que inviabiliza a reversão das glosas requerida.

44. Portanto, entendo que devem ser revertidas tão somente as glosas relacionadas à locação com a FK Equipamentos.

II.2. NECESSIDADE DE RECOMPOSIÇÃO DO IRPJ E DA CSLL, COM A DEDUTIBILIDADE DAS RETENÇÕES NA FONTE E DOS VALORES RELATIVOS AO PAT

45. A Recorrente defende que a Autoridade Fiscal, ao realizar a glosa das despesas, deveria ter considerado a dedução do PAT, tendo em vista a sua inscrição no Ministério do Trabalho e Emprego (MTE). Também sustenta que não houve a dedução das retenções na fonte de IRPJ e CSLL.

Porém, consultando a Ficha 12A da DIPJ apresentada (fls. 2.965), verifico que a Recorrente não declarou qualquer valor a título de PAT ou de retenções na fonte. Ou seja, a Fiscalização não abateu tais valores porque não foram efetivamente utilizados pela contribuinte na sua apuração, não havendo que se falar em tal necessidade de recomposição. Esta Turma Ordinária vem rejeitando, na realização do lançamento de ofício, a retificação de valores de incentivos fiscais – como as despesas com o PAT –, pois “[...] falece competência à autoridade julgadora [para] alterar a apuração do tributo, que originalmente deve ser feito de forma espontânea pelo sujeito passivo na DIPJ ou ECF” (Acórdão nº 1301-007.370, Rel. Cons. Iágaro Jung Martins, Sessão de 13/08/2024). No mesmo sentido, a 1ª Turma da CSRF já se manifestou no sentido de que “o processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo formalizar ou elevar o montante da dedução do incentivo fiscal a título de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) a destempo, mormente quando o contribuinte não comprova o preenchimento dos requisitos legais para tanto” (Acórdão nº 9101-006.794, Rel. Cons. Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Sessão de 07/11/2023).

46. Portanto, rejeito a alegação.

II.3. INCOMPATIBILIDADE DA EXIGÊNCIA DE IRRF COM A SUPOSTA IDENTIFICAÇÃO DE CAUSA E BENEFICIÁRIO

47. A Recorrente prossegue apresentando alegação específica à exigência de IRRF, destacando que, neste caso, “[...] há indicação expressa na contabilidade da causa e beneficiário dos pagamentos”, apresentando planilha com as razões recursais (fls. 3.324/3.338). Sustenta que a Fiscalização reconhece a apresentação de documentos para parte das despesas, mas imputou integralmente a infração de IRRF para todas as glosas, confundindo as infrações. Nesse sentido, defende que a insuficiência do documento poderia caracterizar a glosa para o IRPJ e a CSLL, mas não significa exigência de IRRF correspondente.

48. Com efeito, embora seja plenamente possível a cumulação da glosa de despesas de IRPJ e de CSLL e a infração do IRRF relativo a pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado (Cf. Acórdão nº 1301-006.947, Rel. Cons. José Eduardo Dornelas de Souza, Sessão de 16/05/2024), é fato que tais infrações possuem hipóteses distintas. A segunda não decorre automaticamente da primeira, devendo a Fiscalização apontar especificamente a presença da hipótese do art. 61 da Lei nº 8.981/95, fundamento legal do art. 674 do RIR/99:

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

49. De fato, entendo que neste ponto fica reforçada a preliminar de nulidade parcialmente acolhida. Nos casos em que o contribuinte apresentou documentos considerados insuficientes pela Fiscalização (fls. 2.673/2.691), caberia a esta detalhar por qual razão não houve identificação da causa ou do beneficiário, pois é plenamente possível que uma despesa não seja dedutível para fins de IRPJ e CSLL, mas esteja caracterizada a sua origem e destinatário. É o caso, por exemplo, da despesa com bolsa de estudos glosada pela Fiscalização, a qual, mesmo indedutível por descumprimento dos requisitos legais, possui identificação de causa e beneficiário.

50. Nesse sentido, entendo que a Fiscalização se equivocou ao tratar a exigência de IRRF como mero *reflexo* da glosa das despesas para os casos em que a contribuinte apresentou documentação considerada *insuficiente*. No caso da falta de apresentação de qualquer documentação, porém, fica verificada a ausência de causa, sendo a contabilidade insuficiente para fazer prova da operação sem os documentos pertinentes (art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77).

51. Portanto, entendo que, mesmo se superada a nulidade parcial abrangendo todas as infrações, entendo que a autuação relativa ao IRRF deve ser cancelada parcialmente, por descumprimento do art. 674 do RIR/99 no que diz respeito às despesas cujos documentos foram considerados *insuficientes*.

II.4. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO E DECADÊNCIA

52. A Recorrente questiona a qualificação da multa de ofício, defendendo a ausência de prova inequívoca de ação dolosa que resulte em sonegação, fraude ou conluio, sendo insuficiente o mero não recolhimento dos tributos (Súmula Carf nº 14).

53. Inicialmente, vale destacar que, em sua Impugnação, a Recorrente se limitou a questionar a alegada inconstitucionalidade da multa por conta do seu suposto efeito confiscatório (art. 150, IV, da Constituição da República). Apesar de ter trazido *novos argumentos*, a matéria foi integralmente questionada (art. 17 do Decreto nº 70.235/72), com a instauração de contencioso administrativo, não havendo que se falar em preclusão.

54. Com efeito, a caracterização da sonegação, para fins de aplicação do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1995, depende da comprovação da ocorrência de *atos adicionais* à infração tributária, praticados dolosamente com o fim de ocultar o conhecimento da sua ocorrência. A falta de comprovação das despesas, neste caso, constitui a própria infração fiscal, sendo imprescindível a demonstração, por parte da Fiscalização, de que o sujeito passivo foi além da falta de recolhimento dos tributos, agindo também para esconder o fato gerador do conhecimento da autoridade fiscal. Nesse sentido:

IRRF. PAGAMENTO PARA BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a infração, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a infração. A emissão de notas fiscais inidôneas e a interposição de terceiros para iludir a realização de pagamentos, além dos atos que materializam a infração (omissão), é ato que exterioriza e evidencia o dolo do contribuinte, dando ensejo à qualificação da multa de ofício, mesmo no caso de presunção legal de omissão. (Acórdão nº 1201-005.640, Rel. Cons. Gisele Barra Bossa, Red. Desig. Cons. Neudson Cavalcante Albuquerque, Sessão de 17/11/2022)

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO. A omissão de receitas dá ensejo à qualificação da multa de ofício quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão do Fisco, praticando atos preparatórios para a omissão, como uma simulação, praticando atos contemporâneos à omissão, como o subfaturamento, ou praticando atos posteriores à infração, como a ocultação de documentos ou registros contábeis. (Acórdão nº 1201-002.724, Rel. Cons. Neudson Cavalcante Albuquerque, Sessão de 20/02/2019)

55. Neste caso, entendo que a Fiscalização não se desincumbiu do ônus probatório quanto aos mencionados atos adicionais, limitando-se a apontar circunstâncias já abrangidas pela própria infração, vinculadas à contabilização de despesas sem comprovação. Veja-se a fundamentação da multa de ofício qualificada:

Multa

Aplicável a multa qualificada de 150% sobre os tributos constituídos de ofício diante da conduta praticada pelo sujeito passivo de não comprovar despesas contabilizadas que fizeram parte de sua apuração tributária reduzindo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme descrito neste relatório. Esse ato impediu parcialmente o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Assim, cabível a qualificadora do §1º, que dobra o valor previsto no inciso I, do artigo 44, da Lei 9.430/96.

56. Deste modo, entendo que a qualificação da multa deve ser cancelada, com a aplicação da multa de ofício no seu patamar ordinário de 75%.

57. Cancelada a qualificação da multa de ofício e certificada a inexistência de sonegação, passo a analisar a decadência alegada pela Recorrente. Defende a contribuinte que a Fiscalização efetuou glosa de despesas correspondentes ao ano-calendário de 2011, revisando o saldo de prejuízo fiscal existente. Porém, houve decadência com relação aos fatos ocorridos até 31/12/2011.

58. Consultando a autuação, verifico que houve revisão do saldo de prejuízos acumulados do sujeito passivo, com base na seguinte fundamentação:

Prejuízos Acumulados

O sujeito passivo tinha prejuízos acumulados originários do ano de 2011 para serem compensados. O saldo no final de 2011 era de R\$ 992.773,52. Em 2012 foi utilizado R\$ 228.227,20 e no ano sob fiscalização, 2013, utilizou R\$ 113.037,84.

Foram solicitados contabilidade e comprovantes dos lançamentos do ano de 2011, e novamente restaram sem comprovação as despesas de depreciação dos bens móveis, bem como depreciação complementar da reavaliação, não cumpriu os requisitos para a dedutibilidade, pois não foi segregado e não foi reconhecida a receita de ganho de capital proporcional, havendo assim, uma glosa de despesas no valor total de R\$ 131.460,71. O que fez com que o saldo dos prejuízos acumulados no final de 2011 reduzisse para R\$ 861.312,81 e o saldo no final de 2012 reduzisse para R\$ 633.085,61.

59. Veja-se que a Fiscalização efetuou a glosa das despesas no valor de R\$ 131.460,71 com relação ao ano-calendário de 2011, embora sem exigir qualquer crédito tributário correspondente, mas reduzindo o saldo de prejuízo fiscal do período.

60. Inicialmente, destaque-se que a 1ª Turma da CSRF deste Carf vem entendendo que o prazo decadencial é aplicável à revisão de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL:

DECADÊNCIA. REVISÃO DE PREJUÍZO FISCAL OU BASE NEGATIVA DE CSLL DECLARADO E ESCRITURADO. Aplica-se o prazo decadencial de cinco anos à revisão de prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL, cuja determinação, documentação e escrituração foram legalmente atribuídas ao sujeito passivo, contado a partir de sua formação, cientificada pelos meios próprios ao Fisco, a quem compete a lavratura de auto de infração na forma do artigo 9º, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, realidade esta que não se entende alterada pelo dever de guarda de escrita fiscal de eventos passados com efeitos futuros. No caso, ainda que o início de contagem do prazo decadencial se verificasse a partir da retificação da declaração na qual foram informados o prejuízo fiscal e a base negativa revisados, no momento do lançamento de glosa da compensação já havia expirado o prazo decadencial, mesmo pela regra mais alargada prevista no CTN. (Acórdão nº 9101-007.148, Rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, Sessão de 05/09/2024)

61. Contando-se o prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador relativo ao IRPJ e à CSLL do ano-calendário de 2011 (art. 150, § 4º, do CTN), que se deu em 31/12/2011, chega-se ao termo final de 31/12/2016, sendo que a autuação foi realizada tão somente em 16/02/2018. Portanto, deve ser revertida a redução de prejuízo fiscal, em função da decadência.

62. Com relação à decadência dos alegados pagamentos do ano-calendário de 2012 no valor de R\$ 12.257,25, verifica-se que foram aproveitados contabilmente em 2013, como relacionado pela Fiscalização em planilha elaborada a partir da escrituração da Recorrente. Deste modo, uma vez que impactaram a apuração de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2013, é este o período a ser considerado para fins de apuração da infração. Também não houve a prova específica dos pagamentos feitos em 2012 para fins de IRRF, cujo fato gerador é a data da operação. Portanto, não há que se falar em decadência.

III. Dispositivo

63. Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário e acolho parcialmente a preliminar de nulidade do lançamento, para anular as exigências de IRPJ, CSLL e IRRF realizadas sobre despesas cuja comprovação foi considerada “insuficiente” pela Fiscalização.

64. No mérito, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para (i) reverter a redução do prejuízo fiscal feita pela Fiscalização, em razão da decadência; (ii) reverter as glosas relacionadas às despesas com a FK Equipamentos; e (iii) cancelar a qualificação da multa de ofício.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso