



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720207/2016-06
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-005.551 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de maio de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
GE POWER & WATER EQUIPAMENTOS E SERVICOS DE ENERGIA E TRATAMENTO DE AGUA LTDA.

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

Ano-calendário: 2011

GLOSA DE DESPESAS. INTIMAÇÃO SOBRE TODOS OS LANÇAMENTOS A DÉBITO. SALDO DA CONTA DE DESPESAS AO FINAL DO PERÍODO. LIMITE DA GLOSA.

Se a fiscalização intima o contribuinte a comprovar despesas sobre todos os lançamentos contábeis a débito cujo total supera o saldo da conta ao final do período, não cabe a glosa sobre esse excesso, já que o limite é o total efetivamente deduzido na apuração do resultado.

GLOSA DE DESPESAS. COMPROVAÇÃO. DÚVIDA QUANTO À EFETIVA DEDUÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Da mesma forma que não cabe a glosa sobre valores que não compuseram o saldo da conta de despesa ao final do período, não se aceitam documentos diante de dúvida se o gasto correspondente efetivamente foi deduzido na apuração do resultado, levando em conta que, em matéria de despesas, o ônus da prova compete ao contribuinte.

GLOSA DE DESPESAS. NECESSIDADE, USUALIDADE, NORMALIDADE. AUSÊNCIA DE PROVA DA EXISTÊNCIA DA DESPESA.

A comprovação da despesa, mediante apresentação de documentação hábil, é pré-requisito de sua dedutibilidade, cuja falta torna inútil qualquer alegação de necessidade, usualidade ou normalidade do dispêndio.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA OU ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO.

Não cabe alegar nulidade por cerceamento do direito de defesa, sob alegação de falta ou erro no enquadramento legal, já que o contribuinte não se defende do enquadramento legal mas sim dos fatos a ele imputados, desde que estes estejam descritos no TVF com clareza suficiente para a compreensão da acusação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2011

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2011

IRRF. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO EFETIVA DOS PAGAMENTOS PELA AUTORIDADE FISCAL.

O presente caso trata de despesas cuja documentação comprobatória não foi apresentada pela recorrente, logo constata-se que não houve nem a individualização nem a comprovação dos pagamentos, por parte da Autoridade Fiscal, que entende-se como requisitos para caracterizar o pagamento sem causa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) rejeitar a preliminar de nulidade; ii) no mérito, ii.i) dar provimento parcial ao recurso voluntário para, ii.i.i) excluir das receitas não comprovadas o valor adicional de R\$ 4.186.692,51; ii.i.ii) cancelar os lançamentos referentes ao IRRF, votando neste item o Conselheiro Iágaro Jung Martins pelas conclusões; ii.ii) negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Iágaro Jung Martins, Luciano Bernart, Marcelo Jose Luz de Macedo (suplente convocado(a)), Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos voluntário e de ofício interpostos em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR).

Adota-se, em sua integralidade, o relatório do Acórdão nº **06-56.670 - 2ª Turma da DRJ/CTA**, complementando-o com as pertinentes atualizações processuais.

"Trata o processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), todos relativos ao ano calendário de 2011.

2. O auto de infração de IRPJ (fls. 297/301) exige o recolhimento de R\$ 8.481.125,60 de imposto e R\$ 6.360.844,20 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 287/296:

Custos, despesas operacionais e encargos. Despesas não comprovadas: no período de 31/12/2011. Enquadramento legal no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 247, 248, 249 inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300, 541 do RIR/1999. Multa de 75%.

3. O auto de infração de CSLL (fls. 302/305) exige o recolhimento de R\$ 3.053.205,22 e R\$ 2.289.903,91 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 287/296:

Custos, despesas operacionais, encargos não comprovados: nos períodos de 31/12/2011. Enquadramento legal nos arts. 2º e 3º da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; art. 2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Multa de 75%.

4. O auto de infração de IRRF (fls. 306/309) exige o recolhimento de R\$ 18.267.039,78 de imposto, R\$ 13.700.279,83 de multa de ofício, além de encargos legais. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 287/296:

Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados/pagamentos sem causa: no período de 31/12/2011. Enquadramento legal nos arts. 674 e 675 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99. Multa de 75%;

5. Cientificada em 01/04/2016, conforme AR de fl. 313, tempestivamente, em 03/05/2015, a interessada apresentou impugnação aos lançamentos, às fls. 1302/1336, que se resume a seguir:

NULIDADES DA AUTUAÇÃO

a. Alega que cabe à Autoridade Fiscal, no ato do lançamento, esclarecer de forma clara a determinação da matéria tributável e seu cálculo, bem como as razões de fato e de direito que a levaram a desconsiderar a documentação apresentada pela IMPUGNANTE e ainda, o correto embasamento legal que levou

a glosar as despesas, tidas genericamente como "não identificadas", "pagamentos sem causa" ou "não comprovadas". Estes preceitos decorrem do disposto no art. 142, do CTN e dos artigos 10 e 59, da Lei n. 70.235/72. Contudo, consoante se demonstrará nos tópicos seguintes, a D. Autoridade Fiscal não observou estes preceitos, tendo sido o trabalho fiscal eivado de vícios e precariedades, em manifesto prejuízo à ampla defesa e ao contraditório, o que justifica sua nulidade;

Do Trabalho Fiscal - Da Determinação da Matéria Tributável e seu Cálculo -
Ônus da Prova

b. Reclama que a primeira nulidade diz respeito ao critério utilizado pelo Auditor Fiscal para definir e apurar os valores ora exigidos que, por si só, já maculam grande parte do valor autuado, pois não obstante o objetivo da autuação tenha sido em parte analisar as despesas apropriadas, o Auditor Fiscal acabou por considerar valores que sequer foram objeto de dedução por parte da IMPUGNANTE. Para melhor se compreender este tópico, mister se faz rememorar o histórico da autuação e as informações fornecidas pela IMPUGNANTE, tomando-se como ponto de partida o Relatório Fiscal. Com efeito, da análise do aludido Relatório tem-se que o presente Auto de Infração foi lavrado para a exigência de IRRF sobre o total das despesas supostamente não comprovadas de R\$ 33.924.502,45, bem como para a exigência de IRPJ e CSLL sobre referido valor, não obstante tratar-se ele de despesa e não de receita da IMPUGNANTE. Conforme DIPJ do exercício 2012 (ano-calendário 2011) foi declarado o valor de R\$ 47.618.108,25 na linha 34 da ficha 5A, relativo a "outras despesas operacionais". Através do Termo de Início de Procedimento Fiscal foi solicitado pelo Auditor Fiscal a abertura/composição de referidos valores por meio de planilha detalhada, acompanhada da documentação de suporte. Em razão disso, a IMPUGNANTE apresentou planilha de Excel listando cada conta contábil, bem como explicando a que elas se referiam. Ademais, demonstrou os valores referentes a cada uma delas, totalizando os R\$ 47.618.108,25 questionados. Em 17 de março de 2015, o Auditor Fiscal selecionou algumas das contas contábeis, cujo saldo representava um total de R\$ 11.133.286,28, requerendo a comprovação da origem especificamente dessas despesas. Para facilitar a análise, vide planilha abaixo, onde constam os valores que estavam em questionamento;

Conta Contábil	Descrição Conta Contábil	Dezembro 2011
641000	FERRAMENTAS STANDARD	404.359,40
691001	SERVIÇOS GBS	60.602,18
842400	SUPRIMENTOS DIVERSOS E SEGURANÇA	1.484.852,51
842401	SUPRIMENTOS DE OPERAÇÕES	416.918,31
844300	MANUTENCAO DE VEICULOS	418.576,29
847999	DIVERSOS	540.388,24
849010	INSTRUCAO / APERFEIÇOAMENTO TECNICO DE EMPREGADOS - DEDUTIVEL	179.270,72
849080	DESPESAS DE VIAGEM	607.954,70
849083	CONVENCAO / REUNIAO DE GERENCIAMENTO	289.013,61
849085	DESPESAS DE VIAGEM - PASSAGEM AEREA	1.362.913,29
849086	DESPESAS DE VIAGEM - HOSPEDAGEM	687.198,06
849087	DESPESAS DE VIAGEM - REFEIÇÃO	287.612,00
849088	DESPESAS DE VIAGEM - TRANSPORTE	448.984,88
849089	DESPESAS DE VIAGEM - OUTROS	936.198,33
849255	EVENTOS ESPORÁDICOS - FCPA	185.126,19
849261	AUDITORIA KPMG	217.542,42
890049	PROJETO ORACLE	357.996,33
890070	DESPESAS DE EXPATRIADOSEXPATRIADOS	783.477,21
890072	HR ADMINISTRATION	1.464.301,61
	TOTAL	11.133.286,28

c. Afirma ser indubitável que dos R\$ 47.618.108,25 declarados na linha 34 da ficha 5A da DIPJ do exercício de 2012, relativo a "outras despesas operacionais", estavam em questionamento apenas R\$ 11.133.286,28. Tendo em vista o volume total das despesas, foi protocolado em 08/04/15 pedido de prorrogação de prazo. Posteriormente, em 14/05/2015, a IMPUGNANTE apresentou resposta à fiscalização destacando que os lançamentos a débito das 19 contas contábeis totalizavam R\$ 42.522.804,05, e que a comprovação estava sendo apresentada por amostragem. Tais valores contábeis encontram-se discriminados no Livro Razão e no SPED, os quais sempre estiveram à disposição da Fiscalização para análise;

d. Ressalta que nem todos os valores (R\$ 42.522.804,05) referem-se a despesas que foram deduzidas na apuração do IRPJ e da CSLL, tendo sido deduzido apenas o valor de R\$ 11.133.286,28. O restante dos valores refere-se a lançamentos contábeis que sequer deram ensejo à dedução da apuração dos tributos, vez que tratavam-se de lançamentos transitórios das contas contábeis que foram realocados antes do término do exercício fiscal. Ou seja, conforme se verifica do Livro Razão e do Sped da IMPUGNANTE, relativamente a essas contas contábeis as despesas ao final do exercício (após o confronto dos lançamentos a débito e a crédito no Livro Razão) corresponderam ao montante apenas de R\$ 11.133.286,28. Nesse ponto verifica-se a manifesta nulidade do procedimento fiscal, na medida em que exige comprovação além dos valores deduzidos, prejudicando o alcance da definição da matéria tributável, elemento essencial do lançamento, nos moldes do citado art. 142, do CTN. Vale dizer, há

nítida confusão entre os valores lançados nas contas contábeis e os valores deduzidos na DIPJ da IMPUGNANTE. De toda forma, ainda assim a IMPUGNANTE foi intimada a comprovar o total de R\$ 42.522.804,05 constantes das contas contábeis, o que obviamente dificultou a localização dos documentos. Aqui reforça-se: foi exigida a comprovação inclusive de lançamentos que não se constituíram como despesas ao final do exercício, o que é absurdo. De toda forma, em razão do volume de lançamentos a débito relativos aos R\$ 42.522.804,05 (veja, de lançamentos e não de despesas efetivas) constantes das contas contábeis, o Auditor Fiscal solicitou uma comprovação, por amostragem, tendo a IMPUGNANTE apresentado a comprovação de R\$ 23.336.581,84, ou seja, mais da metade dos lançamentos totais. Conforme protocolo de entrega de documentação, fora apresentado mídia física (CD) contendo Planilha de Acompanhamento e Notas Fiscais/Comprovantes de Despesas relativos às despesas de R\$ 23.336.581,84;

e. Ressalta que quando da apresentação das justificativas, incluiu a IMPUGNANTE em sua resposta, a justificativa dos lançamentos da conta contábil 891001, no valor total de R\$ 15.519.230,41, como se fosse da conta 691001, a qual detém como lançamento para o período fiscalizado apenas o valor de R\$ 60.602,18. Para ratificar o que se alega, veja-se que a conta contábil 891001 não gerou despesa dedutível dentro da linha 34 da ficha 5A da DIPJ citada, tanto que referida conta não faz parte da composição apresentada ao Fisco e que totaliza o valor de R\$ 47.618.108,25. Consequentemente, tal conta não era objeto da fiscalização, o que ora se esclarece. Ocorre que, a despeito desse equívoco da IMPUGNANTE ora esclarecido, estranhamente, o Auditor Fiscal, no Relatório Fiscal, declara que do valor de R\$ 23.336.581,84 a IMPUGNANTE não teria apresentado as Notas Fiscais (o que contradiz o protocolo de entrega recebido pelo Auditor Fiscal e citado no item 26), mas apenas as razões das contas. Ou seja, alega que dos R\$ 42.522.804,05, apenas R\$ 8.598.301,60 teriam sido comprovados, razão pela qual autua a IMPUGNANTE sobre o valor de R\$ 33.924.502,45, referente às despesas supostamente não comprovadas. Ocorre que o Fisco, quando da análise da documentação apresentada, solicitou a justificativa dos lançamentos contábeis de R\$ 42.522.804,05, não obstante apenas o montante de R\$ 11.133.286,28 tivesse sido utilizado para dedução do IRPJ e da CSLL. Na planilha abaixo, a primeira coluna corresponde à conta contábil analisada pelo Auditor Fiscal. A segunda coluna corresponde aos valores de referida conta contábil que foram objeto de dedução na Declaração do Imposto de Renda. Por fim, a terceira coluna corresponde aos maiores lançamentos de referidas contas contábeis referente aos quais o fiscal solicitou a comprovação:

Contas dentro da Ficha 5_34	Deduções dentro da linha 34 da Ficha 5 Despesa DIPJ	Lançamentos Contábeis Apresentados (maiores lançamentos da conta) - não foram despesas que diminuíram a base
641000	404.359,40	R\$ 424.037,68
691001	60.602,18	R\$ 15.519.230,41
842400	1.484.852,51	R\$ 3.830.777,36
842401	416.918,31	R\$ 1.543.084,55
844300	418.576,29	R\$ 397.225,73
847999	540.388,24	R\$ 6.875.416,08
849010	179.270,72	R\$ 77.644,00
849080	607.954,70	R\$ 4.050.081,04
849083	289.013,61	R\$ 233.468,72
849085	1.362.913,29	R\$ 1.427.754,07
849086	687.198,06	R\$ 498.335,52
849087	287.612,00	R\$ 91.821,43
849088	448.984,88	R\$ 151.233,77
849089	936.198,33	R\$ 2.397.004,76
849255	185.126,19	R\$ 176.164,80
849261	217.542,42	R\$ 253.293,73
890049	357.996,33	R\$ 1.068.481,11
890070	783.477,21	R\$ 1.270.424,76
890072	1.464.301,61	R\$ 2.237.324,53
TOTAL	11.133.286,28	R\$ 42.522.804,05

f. Ressalta que os valores da segunda coluna, que totalizam o valor de R\$ 11.133.286,28 correspondem às despesas apuradas ao final do exercício, enquanto que os valores da terceira coluna correspondem aos valores dos lançamentos contábeis a débito que o Auditor Fiscal solicitou a comprovação. Ou seja, nem todos os valores lançados em referidas contas foram analisados pelo Auditor Fiscal, o qual solicitou apenas a comprovação dos maiores valores. Repita-se novamente, de lançamentos a débito e não de despesas apuradas ao final do exercício. Percebe-se que o Auditor Fiscal passa a considerar os lançamentos contábeis apresentados (nos quais haviam lançamento a débito e a crédito) como se fossem despesas efetivas contabilizadas ao final do exercício, a despeito de não serem. De todo modo, nada impediu a verificação da verdade material pelo Auditor Fiscal, sob pena de ofensa ao art. 112, II, do CTN;

g. Cita julgado do CARF;

h. Aduz que o lançamento contábil só se torna uma despesa a partir do momento em que o mesmo não é estornado, cancelado ou mesmo reclassificado, ou seja, só é despesa o saldo remanescente na conta com data base de 31/12/2011. Ou seja, na data base de 31/12/2011 apenas R\$ 11.133.286,28 era despesa e, por isso, foi deduzido. Assim, o Auditor Fiscal, absurdamente, lavrou Auto de Infração para a exigência de IRRF sobre o total das despesas supostamente não comprovadas, aplicando-se a porcentagem da amostragem não comprovada sobre o valor total constantes nas respectivas contas contábeis, declarando que o valor de R\$ 33.924.502,45 não estava comprovado, exigindo

sobre essa base de cálculo o IRPJ e CSLL Isso, não obstante referido valor ser relativo a despesas e não receitas da IMPUGNANTE! Para facilitar, veja-se a planilha abaixo que resume como a Fiscalização chegou, equivocadamente, no respectivo valor;

CONTA CONTÁBIL	TOTAL	COMPROVADAS	COMPROVADAS	GLOSAS
641000	R\$ 424.037,68	70,92%	R\$ 300.727,52	R\$ 123.310,16
691001	R\$ 15.519.230,41	0,00%	0	R\$ 15.519.230,41
842400	R\$ 3.830.777,36	100,00%	R\$ 3.830.777,36	R\$ 0,00
842401	R\$ 1.543.084,55	100,00%	R\$ 1.543.084,55	R\$ 0,00
844300	R\$ 397.225,73	1,51%	R\$ 5.998,10	R\$ 391.227,62
847999	R\$ 6.875.416,08	0,00%	0	R\$ 6.875.416,08
849010	R\$ 77.644,00	100,00%	R\$ 77.644	R\$ 0,00
849080	R\$ 4.050.081,04	40,22%	R\$ 1.628.942,594	R\$ 2.421.138,45
849083	R\$ 233.468,72	93,58%	R\$ 218.480,02	R\$ 14.988,69
849085	R\$ 1.427.754,07	0,00%	0	R\$ 1.427.754,07
849086	R\$ 498.335,52	0,00%	0	R\$ 498.335,52
849087	R\$ 91.821,43	0,00%	0	R\$ 91.821,43
849088	R\$ 151.233,77	7,55%	R\$ 11.418,14	R\$ 139.815,62
849089	R\$ 2.397.004,76	0,00%	0	R\$ 2.397.004,76
849255	R\$ 176.164,80	82,57%	R\$ 145.459,27	R\$ 30.705,52
849261	R\$ 253.293,73	33,66%	R\$ 85.258,66	R\$ 168.035,06
890049	R\$ 1.068.481,11	11,05%	R\$ 118.067,16	R\$ 708.830,37
890070	R\$ 1.270.424,76	0,00%	0	R\$ 1.270.424,76
890072	R\$ 2.237.324,53	17,47%	R\$ 390.860,59	R\$ 1.846.463,93
TOTAL	R\$ 42.522.804,05		TOTAL	R\$ 33.924.502,45

i. Conclui que, da análise do montante total comprovado se verifica que o próprio Fiscal aceitou a comprovação de despesas no total de R\$ 8.356.717,96, quando que o valor deduzido de referidas contas contábeis fora de apenas R\$ 11.133.286,28. Ou seja, mesmo por amostragem, deixaram de ser comprovadas despesas de apenas R\$ 2.776.568,32, e não de R\$ 33.924.502,45, como equivocadamente alegado pela Fiscalização. No entanto, o Auditor Fiscal, de maneira extremamente controversa, lavrou Auto de Infração para a exigência de IRRF sobre o total das despesas supostamente não comprovadas de R\$ 33.924.502,45, bem como para a exigência de IRPJ e CSLL sobre referido valor, não obstante tratar-se ele de despesa e não de receita da IMPUGNANTE. Além disso, a Fiscalização indica o percentual das despesas comprovadas, mas não leva em consideração o montante das despesas deduzidas (conforme DIPJ), mas sim o valor de lançamentos contábeis a débito dentro da Conta Contábil (desconsiderando os lançamentos a crédito). Ora, como visto, deveria ter a fiscalização verificado o percentual da comprovação das despesas deduzidas (R\$11.133.286,28) e não o percentual sobre o valor dos lançamentos contábeis realizados, sendo óbvio que se analisado o percentual de comprovação sobre o valor em menção, ao invés da parte deduzida, referido percentual será bem inferior. O raciocínio é óbvio: se o valor total dos lançamentos a débito na conta contábil fosse dedutível, ele teria sido utilizado na ficha 34 da DIPJ. Se não era

dedutível (vez que diversos lançamentos eram apenas transitórios e não compuseram o total das despesas em 31/12/2011), não há como se exigira comprovação da empresa. Dessa maneira, a planilha do Auditor Fiscal em que demonstra o percentual das despesas que foi comprovado é totalmente imprestável, vez que a base de cálculo está errada, a despeito de toda documentação ter sido disponibilizada à Fiscalização, o que macula o lançamento de nulidade. Tal situação é tão evidente que, ao analisar deduções da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no montante de R\$11.133.286,28 (vez que é apenas essa a parcela analisada) a Fiscalização chega à conclusão de que, desse valor, R\$ 33.924.502,45 (parcela não comprovada) seria indedutível! O CARF, inclusive através da Câmara Superior de Recursos Fiscais, já decidiu que, conforme o art. 142 do CTN, bem como 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, o ônus de provar que despesas contabilizadas pela recorrente não seriam dedutíveis é da Autoridade Administrativa, a qual incumbe definir corretamente a matéria tributável, inclusive à luz do art. 112, do CTN quando há dúvida sobre o fato, sob pena de nulidade;

j. Conclui que, seja pelo livre acesso às informações das contas apresentadas ou, ainda, tendo a IMPUGNANTE comprovado, por amostragem, a dedutibilidade da maior parte dos valores deduzidos na apuração do IRPJ e da CSLL, resta configurada a nulidade da autuação fiscal, vez que o Auditor Fiscal não se desincumbiu do seu ônus de demonstrar eventual indedutibilidade, além de ter se utilizado de base de cálculo errada na definição da matéria tributável;

IRPJ e CSLL - Erro na Capitulação Legal

k. Argumenta que uma das formas de preterição do direito de defesa passível de levar à nulidade da autuação fiscal é quando faltar a correspondência entre os fatos que lhe originaram e a norma dita como violada em sua motivação;

l. Cita decisão do CARF;

m. Alega que, inexistindo a situação fática ou incorrendo amparo legal, ou, ainda, ocorrendo desconformidade na adequação fato-norma, é evidente que o ato será viciado e não preencherá o requisito da validade. Nesse sentido, como já dito, deve o Fisco investigar ocorrência do fato tributário, tendo como finalidade a descoberta da "verdade material". No presente caso, também é nula a exigência do IRPJ e da CSLL vez que ausente a correlação entre os dispositivos supostamente violados pela IMPUGNANTE e a exigência fiscal realizada pelo Auditor Fiscal. Explica-se: Conforme consta do "Enquadramento Legal do Auto de Infração", teria a IMPUGNANTE violado os seguintes dispositivos legais: art. 3º da Lei n. 9.249/95, arts. 247, 248, 249, inc. I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99;

n. Reclama que nenhum dos dispositivos acima permitem a tributação sobre despesa, como fez o Auditor Fiscal. Como exposto, o mesmo aplicou as alíquotas de 15% do IR, 10% do adicional do IR e de 9% da CSLL sobre o valor das despesas, quando que referidos tributos incidem sobre a renda/lucro! Ressalte-se, inclusive, que os citados arts. 277 e 278 do RIR/99,

como visto, tratam de lucro e não de despesas. Ademais, nos termos do art. 219 do RIR/99, a base de cálculo do IR é o lucro, seja no lucro real, presumido ou arbitrado. No entanto, pelos cálculos apresentados pelo Auditor Fiscal, a base de cálculo é o valor das despesas tidas como não comprovadas! Ora, não se está aqui tratando de omissão de receitas, em que poder-se-ia considerar como base de cálculo do tributo o montante omitido. Aqui está se tratando de despesas cuja dedutibilidade está sendo discutida! O presente ato administrativo - repita-se: o Auto de Infração é lançamento e, portanto, ato administrativo - ilegal deve ser retirado do ordenamento jurídico ou desconstituído, seja por controle externo do Judiciário, seja pela própria Administração Pública, face ao Princípio da Autotutela, como se vê na Súmula n. 473 do Supremo Tribunal Federal (reproduzida quase integralmente pelo art. 53 da Lei n. 9.784/93);

o. Conclui que, seja pelo erro na definição da matéria tributável, do cálculo dos tributos e agora pelo erro da capitulação legal que não dá amparo ao procedimento adotado de considerar como base de cálculo do IRPJ e da CSLL o montante das despesas teoricamente não comprovadas, clara se mostra a nulidade dos Autos de Infração;

DO MÉRITO. Da Ampla Disponibilização dos Documentos e Informações à Fiscalização - Elevado Nível de Compliance da Empresa Autuada

p. Ainda antes de se adentrar no mérito da presente defesa, é necessário esclarecer o comportamento adotado pela IMPUGNANTE no atendimento à Fiscalização, bem como algumas particularidades a respeito do compliance da empresa autuada, ora IMPUGNANTE. Com efeito, como se verifica dos autos, a IMPUGNANTE apresentou à Fiscalização a comprovação das despesas deduzidas por amostragem, vez que o volume de documentos relativos ao período era extremamente grande. Obviamente, nem todas as justificativas dos lançamentos contábeis foram possíveis apresentar ao Auditor Fiscal em tempo hábil. Tal situação ocorreu basicamente por duas situações: 1a) o volume de documentos era muito grande, tendo a empresa apresentado a amostragem por conta; 2a) a maior parte dos valores constantes nas contas contábeis não correspondia a despesas (não tendo não gerado dedução na apuração do IRPJ e CSLL), pois fora reclassificado antes do término do exercício após lançamentos a crédito. De todo modo, como exposto no tópico da nulidade, o Auditor Fiscal, erroneamente, considerou para fins de autuação lançamentos contábeis a débito como se despesas fossem, valores esses que, portanto, não foram deduzidos;

q. Ressalta que, do valor total deduzido na apuração da IMPUGNANTE relativo às contas contábeis em análise (R\$ 11.133.286,28), deixaram de ser comprovadas despesas de apenas R\$ 2.776.568,32. Relativamente a essas despesas supostamente não comprovadas o Auditor Fiscal não fez qualquer análise no sentido de verificar sua dedutibilidade, não cumprindo com seu dever legal. E sobre esse aspecto, o Auditor Fiscal também poderia ter solicitado as informações e esclarecimentos, haja vista tratar-se de empresa amplamente regulada. Com efeito, a General Electric Company (GE) é uma empresa multinacional americana de serviços e de tecnologia. Tratando-se de uma

das maiores empresas mundiais do segmento, detém elevado rigor de compliance. Assim, todo e qualquer pedido de dispêndio, não importando a natureza, necessita ser solicitado através de um processo para o devido preenchimento do sistema Oracle, processo este que passa por um cadastro tal qual exige a identificação pormenorizada da natureza do pagamento, valores, entre outros, conforme consta das diretrizes do Departamento de Contas a Pagar "GE Buy-to-Pay Policy". Resumidamente, as etapas para a solicitação de valores para pagamentos, de quaisquer natureza, se dá conforme o esquema abaixo (juntado anexo), que demonstra o fluxograma de pagamentos da IMPUGNANTE:

r. Apresenta fluxograma;

s. Argumenta que pequenas falhas podem existir, mas são extremamente minoradas através da política séria e rígida da IMPUGNANTE para a fiscalização e identificação da razão, origem, justificativa e necessidade de todo e qualquer pagamento, o que, já de antemão, rechaça a impossibilidade de haver a suposta não identificação de valores tão vultosos como tentou fazer crer a autoridade fiscal ao lavrar os Autos de Infração. Obviamente que tais alegações não ficarão no plano da argumentação, o que ora se faz apenas a título de demonstrar que a Autoridade Fiscal foi negligente quando da lavratura dos Autos de Infração o que corrobora a nulidade do lançamento. Outrossim, ad argumentandum, na absurda hipótese das nulidades não serem acatadas, pelos mesmos motivos, no mérito a pretensão fiscal não deve prevalecer;

Lançamentos Fiscais versus Lançamentos Contábeis

t. Como exposto, a Fiscalização busca através dos Autos de Infração a exigência de valores a título de IRRF, IRPJ e CSLL em decorrência de despesas supostamente não comprovadas. Contudo, como visto no tópico da nulidade, há uma nítida confusão entre os valores registrados nas contas contábeis (conforme Livro Razão e Sped contábil) e os valores efetivamente deduzidos na Declaração de Imposto de Renda da IMPUGNANTE. Há que se ressaltar, novamente, o equívoco da IMPUGNANTE, quando da apresentação das justificativas da conta contábil 691001, apresentou os valores da conta contábil 891001, valores esses que não foram objeto de dedução, vez que referida conta contábil possui natureza meramente transitória. Inclusive, referidos valores são compostos por valores das contas contábeis que estavam em análise pela fiscalização. Todavia, tal fato, como dito, não impediu o Auditor Fiscal de confirmar as informações! Conforme planilha acima, os valores lançados no Livro Razão e no Sped referentes à referida conta contábil foram de R\$ 60.602,18, e não de R\$ 15.519.230,41, conforme constou da planilha do Auditor Fiscal;

u. Voltando à questão das contas contábeis em análise, a fiscalização analisou exclusivamente as seguintes contas: 641000, 691001, 842400, 842401, 844300, 847999, 849010, 849080, 849083, 849085, 849086, 849087, 849088, 849089, 849255, 849261, 890049, 890070 e 890072. Relativamente às referidas contas contábeis, foram deduzidos efetivamente do IRPJ e da CSLL montante de R\$11.133.286,28. Por sua vez, a Fiscalização, por amostragem, verificou a comprovação do valor total de R\$ 8.356.717,96, ou seja,

uma diferença de apenas R\$ 2.776.568,32, e não de R\$ 33.924.502,45, como absurdamente alegado na Fiscalização. Dessa maneira, mesmo que se considerasse eventualmente alguma despesa como não comprovada, seria de apenas R\$ 2.776.568,32, e não R\$ 33.924.502,45, como sustentado pela fiscalização. Vale dizer, a grande maioria das despesas efetivamente deduzidas foi comprovada ainda durante a Fiscalização, o que leva à necessidade de cancelamento integral do Auto de Infração;

Da Comprovação Integral das Despesas Deduzidas

v. Doutos julgadores, não obstante ter a IMPUGNANTE comprovado, por amostragem, a maior parte das despesas deduzidas, através do presente processo administrativo pretende comprovar com os documentos anexos, bem como, posteriormente, por outros complementares que se fizerem necessário, sua totalidade, haja vista o princípio da "verdade material". Há que se ressaltar que as despesas cuja dedutibilidade se discute são no importe de R\$ 11.133.286,28, e não de R\$ 42.522.804,05. Isso porque foi aquele o valor deduzido na DIPJ, sendo esse último valor o total da conta contábil, cuja parte significativa, por impossibilidade legal, não foi deduzida. Dessa maneira, levando-se em consideração a planilha apresentada pelo Auditor Fiscal na qual demonstra os valores comprovados e os não comprovados, constata-se a comprovação do total de R\$ 8.356.717,96;

641000	R\$4 24 .037,681	R\$300.727,52
69 1001	R\$15.5 19.230,411	0
842400	R\$3 .8 30.777, 3 61	R\$3.830.777,36
842401	R\$1.543.084,551	R\$1.543.084,55
844300	R\$397.22 5,731	R\$5.998,10
847999	R \$6.875.4 1 6,081	0
849010	R\$77.644,001	R\$77.6441
849080	R\$4.050.081,041	R\$1.628.942,59
849083	R\$2 3 3.4 68,721	R\$218.480,02
849085	R\$1.427.754,071	0
849086	R\$498.335,521	0
849087	R\$91 .82 1 ,4 31	0
849088	R\$1 5 1 .2 3 3,771	R\$11.418,14
849089	R\$2 13972504,761	0
849255	R\$ 1 76. 1 64,801	R\$145.459,27
849261	R\$253.293,731	R\$85.258,66
890049	R\$1.068.481,11C	R\$118.067,16
890070	R\$1 .270.424,761	0
890072	R\$2.2371324, 5 31	R\$390.860,59
Tota l		R\$8.356.717,96

w. Conforme o entendimento do fiscal constante do "Termo de Verificação Fiscal", do total deduzido (R\$ 11.133.286,28), apenas R\$ 2.776.568,32 restaria sem comprovação. De toda maneira, apresenta a IMPUGNANTE com a presente Impugnação a comprovação da totalidade das despesas, sendo que, do total de R\$ 11.133.286,28, parte é comprovada por Notas Fiscais e parte por comprovantes de rateio de despesas entre empresas do Grupo GE. Vejamos a relação dos valores comprovados com Notas Fiscais;

Contas dentro da Ficha 5_34	Deduções dentro da linha 34 da Ficha 5 Despesa DIPJ	NF_ND Comprovação das Deduções dentro da linha 34 da Ficha 5 Despesa DIPJ	
641000	404.359,40	210.124,66	
691001	60.602,18		
842400	1.484.852,51	2.685.890,09	
842401	416.918,31	1.314.624,83	
844300	418.576,29	5.965,52	
847999	540.388,24	303.928,91	
849010	179.270,72	77.644,00	
849080	607.954,70	1.935.777,29	
849083	289.013,61	228.468,72	
849085	1.362.913,29		
849086	687.198,06	12.143,38	
849087	287.612,00		
849088	448.984,88	13.969,02	
849089	936.198,33		
849255	185.126,19	152.485,30	
849261	217.542,42	85.253,00	
890049	357.996,33	118.281,85	
890070	783.477,21		
890072	1.464.301,61	483.249,11	
			% em NF
TOTAL	11.133.286,28	7.627.805,68	68,51%

x. Desta forma, é certo que do total deduzido de R\$ 11.133.286,28, R\$ 7.627.805,68 estão comprovados por meio das Notas Fiscais, sendo que o montante de R\$ 3.505.480,60 está comprovado pelos comprovantes de rateio de despesas. Logo, com a comprovação/identificação da destinação de tais valores, a exigência integral deve ser cancelada. A jurisprudência do CARF é forte nesse aspecto. Dessa forma, comprovando-se a integralidade das despesas, devem ser cancelados integralmente os Autos de Infração;

Da Dedutibilidade das Despesas

y. Vejamos a identificação das contas contábeis que originaram a autuação e a devida descrição das operações às quais as mesmas se referem:

CONTA CONTÁBIL	DESCRIÇÃO
641000	São contabilizados itens abaixo de U\$ 2.500,00 relacionados à produção da GE, tais como, martelos, alicate, soquete, chave de catraca, fita elétrica de alta tensão e que não podem ser alocados como Ativo em razão da sua natureza.
691001	Em 2011 o GBS - GE do Brasil Serviços era uma Empresa do Grupo GE responsável pelas áreas administrativas. A GBS englobava áreas administrativas como Contas a Pagar, Fiscal, Folha de Pagamento, Contas a Receber entre outras e que tem suas despesas rateadas pelas empresas do grupo GE. Portanto, os lançamentos se referem a estes serviços prestados a favor da GE Energy.

842400	Despesas referentes a atividades administrativas da GE, incluindo aluguel de salas para reuniões e treinamentos, serviços de pesquisa com clientes, serviços de consultoria de engenharia e produção, entre outras.
842401	Conta contábil com lançamentos de despesas decorrentes de frete, armazenamento e transportes aeroportuários etc.
844300	A GE não possui frota própria de veículos, porém, loca os carros diretamente com empresa terceira (Best Fleet) e lança as despesas nesta conta. Consta também despesas de monitoramento de veículos (Condor Vigilância), manutenção dos carros e relacionados.
847999	Conta com lançamentos de despesas com itens não classificáveis em outras descrições.
849010	A GE proporciona ou financia treinamentos técnicos ou especializados para seus funcionários em razão de suas complexidades de operação. Portanto, são debitadas as despesas destes eventos, cursos, treinamentos, feiras, exposições.
849080	Conta Contábil para lançamento das despesas relacionadas a deslocamento e viagens de funcionários da GE Energy. A GE contrata uma empresa (Carlson Wagonlit) especializada em reserva de passagens, agenciamento e viagens para assessorar no deslocamento de funcionários. Nesta conta são lançados os valores de pagamento deste serviço e afins.
849083	Nesta conta contábil são lançadas despesas relacionadas a eventos ou reuniões profissionais da empresa para funcionários e clientes e envolvem aluguel de espaço, <i>coffee breaks</i> , etc.
849085	Conta Contábil para lançamento das despesas relacionadas a deslocamento e viagens de funcionários da GE Energy. Em resumo, trata-se do reembolso de passagem que o empregado tenha adquirido para fins profissionais. A forma de reembolso de despesas desta natureza ocorre através de sistema próprio, chamado Concur/T&L, no qual o usuário é obrigado a anexar o ticket/passagem na requisição para receber a restituição.
849086	Conta Contábil para lançamento das despesas relacionadas a hospedagem de funcionários da GE Energy. Em resumo, trata-se do reembolso de despesas que o empregado tenha gasto em hospedagem no decorrer de viagens pela GE. A forma de reembolso de despesas desta natureza ocorre através de sistema próprio, chamado Concur/T&L, no qual o usuário é obrigado a anexar o comprovante na requisição para receber a restituição.
849087	Despesas relacionadas a refeições de funcionários da GE Energy. Em resumo, trata-se do reembolso de despesas alimentares que empregado tenha feito. A forma de reembolso de despesas desta natureza ocorre através de sistema próprio, chamado Concur/T&L, no qual o usuário é obrigado a anexar o comprovante na requisição para receber a restituição.
849088	Despesas relacionadas a deslocamento e viagens de funcionários da GE Energy com veículos particulares, translados, taxis etc. A forma de reembolso de despesas desta natureza ocorre através de sistema próprio, chamado Concur/T&L, no qual o usuário é obrigado a anexar o comprovante na requisição para receber a restituição.
849089	Conta onde são feitos lançamentos de despesas de viagem dos funcionários, porém, no momento de preencher o sistema interno de reembolso, passaram conta distinta da correta. Algumas parametrizações são feitas nesta conta.
849255	Contabilização das despesas relacionadas ao aluguel de espaços para eventos, como salões de hotéis e também empresas especializadas na organização de eventos profissionais ou promocionais.
849261	Despesas oriundas dos serviços de auditoria independente feita pela KPMG no decorrer do ano, envolvendo a parte contábil, fiscal e outros projetos afins.
890049	Despesas relacionadas a implementação e consultoria de sistemas Oracle para as filiais da GE Energy. O sistema Oracle requer atualizações constantes e acompanhamento contínuo por parte das empresas especializadas, sendo que o

	pagamento destes serviços são debitados nesta conta. (Existem lançamentos de despesas para projetos específicos relacionados ao tipo de atividade da filial - Projeto Wave II).
890070	Valores incorridos com funcionários expatriados e suas respectivas despesas.
890072	Nesta conta são debitadas as despesas relacionadas as atividades do time de Recursos Humanos, tais como pagamento de empresas de contratação de funcionários, programas de liderança internas, eventos de RH, etc.

z. Ressalte-se que, tendo a IMPUGNANTE comprovado 100% das quantias relacionadas às contas contábeis 842400, 842401 e 849010, não houve a exigência de valores relacionados às mesmas. Com relação às demais contas contábeis há que se ressaltar, que o Auditor Fiscal autuante em nenhum momento discutiu a dedutibilidade ou não das despesas a elas relativas. A alegação do mesmo foi apenas de que não restou comprovada a realização efetiva das despesas. De toda forma, cumpre à IMPUGNANTE esclarecer que todas as despesas acima citadas, sem qualquer exceção, são despesas dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, vez que se tratam de despesas nitidamente operacionais da empresa. Inclusive, todos os pagamentos realizados possuem causa (vide a descrição de cada conta contábil constante da tabela acima), bem como os beneficiários são identificados através de todos os documentos que ora são carreados aos autos. Assim, não tendo sido demonstrada a indedutibilidade de quaisquer das despesas o que sequer constou do lançamento, há que ser cancelada a autuação fiscal. De todo modo, demonstrando sua boa fé e apenas a título de exemplo, demonstra a IMPUGNANTE especificamente a dedutibilidade de algumas das despesas. Quais sejam, as relacionadas às contas contábeis 849080, 849085, 849086, 849087, 849088 e 849089 são todas relacionadas a despesas de viagens. Também em relação à dedutibilidade das despesas referentes à manutenção de veículos, lançadas na conta contábil 844300, já decidiu o CARF. Ainda, demonstra-se também a já reconhecida dedutibilidade das despesas relacionadas à conta contábil 849010, que se refere às despesas com cursos e aperfeiçoamento dos funcionários;

aa. Cita doutrina e julgados;

bb. Dessa forma, comprova-se a dedutibilidade de todas as despesas, o que reforça a necessidade de cancelamento integral do Auto de Infração;

Errônea Apuração do IRPJ e da CSLL Recomposição do Lucro Tributável

cc. Como já adiantado em preliminar de nulidade, quanto aos Autos de Infração relacionados ao IRPJ e à CSLL é necessário dizer que, ainda que realmente não fossem comprovados tais dispêndios, não poderia a Autoridade Fiscal ter se utilizado da mesma base de cálculo que utilizou para a incidência do IRRF para fazer incidir o IRPJ e a CSLL, sob pena de nulidade. Tendo em vista que despesa, como já demonstrado, não é base de cálculo de IRPJ e de CSLL, caso entendesse o Auditor Fiscal pela indedutibilidade das mesmas, deveria, no

mínimo, ter-lhes glosado das apurações dos tributos e exigido o novo valor apurado através da recomposição do lucro tributável;

dd. No caso em análise, inclusive, nem ao menos foi realizada a glosa das despesas, mas ocorreu a tributação sobre o valor integral da própria despesa, o que é absurdo! Dessa forma, nos Autos de Infração lavrados para a exigência do IRPJ e da CSLL, caso não reconhecida sua nulidade, no mínimo, deve-se proceder à recomposição do lucro tributável;

Do IRRF - Comprovação e Identificação dos Beneficiários

ee. Em relação ao IRRF, esclarece-se que a autuação se deu com fundamento nos artigos 675 do RIR/99. Ocorre que todas as despesas foram comprovadas, bem como os beneficiários foram identificados, como demonstrado na presente peça de Impugnação e nos documentos carreados nos autos na fase de fiscalização e no presente momento. Ademais, já decidiu o CARF que existem requisitos a serem observados para que um pagamento seja enquadrado como "sem causa", apto à incidência da alíquota de 35% de IRRF. Ora, partindo-se do entendimento já adotado pelo CARF, é evidente que todos os pagamentos ora em análise possuem causa (vide a descrição de cada conta contábil constante da tabela acima), bem como os beneficiários são identificados, razão pela qual deve também ser cancelado o Auto de Infração lavrado para a exigência do IRRF;

DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

ff. Diante de todos os equívocos demonstrados, a fim de corroborar todos os argumentos arguido, requer-se a conversão do julgamento em diligências para apresentação e ou complementação de documentos e informações, o que se fizerem necessários, bem como para que sejam esclarecidos os seguintes pontos: 1) Considerando-se somente as despesas apuradas ao final do exercício e deduzidas na DIPJ da IMPUGNANTE, quais os percentuais, por contas contábeis, das despesas foram comprovados durante a Fiscalização e através da Impugnação? 2) Quais as despesas deduzidas devem ser consideradas não comprovadas após a Impugnação? 3) Quais as despesas foram consideradas indedutíveis? 4) Qual o valor do IRPJ e da CSLL devido no caso de glosa das despesas consideradas não comprovadas/inedutíveis, após a reapuração do lucro tributável?

DO PEDIDO

gg. Diante de todo o exposto, requer a IMPUGNANTE seja recebida e acolhida a presente Impugnação, com o cancelamento integral das Autuações pelas nulidades demonstradas ou, no mérito, pela comprovação integral das despesas deduzidas, bem como pelas inconsistências dos Autos de Infração. Requer outrossim, considerando-se necessário, seja convertido o julgamento em diligências, nos termos expostos, bem como protesta a IMPUGNANTE por provar todo o alegado por meio de informações e documentação complementar.

6. Às fls. 2684/2686 consta despacho proferido por esta DRJ/Curitiba, em 29/08/2016, solicitando diligência à DRF de origem para tomar as seguintes

providências e esclarecer os seguintes pontos: i) juntar a documentação faltante (intimações e documentos apresentados pelo contribuinte durante ação fiscal); ii) apurar se os valores deduzidos como despesas na DIPJ a partir das referidas contas contábeis questionadas correspondem ao alegado pela impugnante; iii) pronunciar-se quanto à eventual discrepância a maior entre o valor glosado e o valor deduzido; iv) pronunciar-se quanto às alegações atinentes à conta contábil 691001; v) analisar a documentação juntada na impugnação e pronunciar-se quanto à alegação de que, do total deduzido de R\$ 11.133.286,28, R\$ 7.627.805,68 estariam comprovados por meio de notas fiscais e R\$ 3.505.480,60 estariam comprovados pelos comprovantes de rateio de despesas; vi) quaisquer outros esclarecimentos que se fizer necessário.

7. A Defis/São Paulo cumpriu o solicitado, conforme Relatório de Diligência de fls. 2893/2895. O contribuinte foi cientificado da diligência e apresentou as contra razões de fls. 2905/2917, abaixo resumido:

Juntar documentação faltante (intimações e documentos apresentados pelo contribuinte durante a ação fiscal)

hh. Segundo alegado pela Fiscalização, teriam sido juntados às fls. 2694 a 2769 as intimações dadas ao contribuinte durante a ação fiscal, às fls. 2770 a 2887 as respostas do contribuinte às referidas intimações e às fls. 2888 à 2890 as planilhas eletrônicas apresentadas pelo contribuinte.

ii. Sobre as intimações de fls. 2694 a 2769, há que se ressaltar que não foram as únicas emitidas, tendo o Auditor Fiscal solicitado documentação até mesmo por e-mail e telefone, conforme se comprova dos emails anexos. Vejamos a transcrição de alguns trechos: “Rafael, Em meu Termo de Constatação fiscal 0001 de 30/09/2015, no penúltimo paragrafo solicitei um demonstrativo das provisões constituídas classificadas em outras despesas, bem como quais foram dedutíveis e quais não o foram. Em sua resposta de 08/10 você nada menciona a respeito, tem o demonstrativo? pode me mandar ? Att Edivaldo Rangel (15/10/2015)”;

jj. Ressalte-se que o Auditor Fiscal, em suas alegações, solicitava, inclusive, que a documentação fosse entregue em sua residência, sendo em algumas das vezes recepcionados por sua empregada doméstica sem qualquer comprovante de recebimento. Em e-mail enviado em 08/10/2015, inclusive, a IMPUGNANTE solicitou confirmação desse procedimento via e-mail: “Olá Edivaldo, Boa noite! Estou encaminhando meu contato para que possamos confirmar a entrega das informações em sua residência. Neste instante estou finalizando o conjunto de documentos e apresentarei um resultado substancial para sua análise. Irei pedir para entregarem ainda hoje no seu edifício ou, se preferir, em mãos pela manhã. (...) Rafael Freitas de Oliveira Manager GE Corporate Tax – Brazil”.

kk. Não obstante a não concordância com referido procedimento, a IMPUGNANTE se viu obrigado a segui-lo, evitando-se, assim, eventual penalização.

ll. Há que se ressaltar, inclusive, que não se localiza do Processo Administrativo vários dos documentos que acompanharam as respostas à Fiscalização.

mm. Vejam, por exemplo, que na manifestação datada de 08/10/2015 há a menção expressa de CD com documentação apresentado. Contudo, referidos documentos não encontram-se anexados ao Processo Administrativo, o que é absurdo.

nn. Ainda, às fls. 2770/2887 o Auditor anexa, extemporaneamente, as respostas às intimações apresentadas pela IMPUGNANTE.

oo. Contudo, vários dos documentos apresentados, inclusive digitais validados através de SVA, não encontram-se acostados aos autos. Como exemplo cita-se o arquivo que possui o Código de Identificação Geral n. fbdde6a6-791dd401-22d44c3b-cd86ac65, cujo relatório foi gerado em 10/12/2014 e que consta às fls. 8/11 do documento 19515720207201606_02770_02887_RESPOSTAAINTIMACAO.PDF.

pp. O mesmo ocorre com os documentos apresentados em mídia cujo comprovante de validação (SVA) consta das fls. 18 do mesmo documento 1951572020720160&J)2770JK887JiESPOSTAA1l\mMACAO.PDF.

qq. Questiona-se também onde encontram-se os documentos apresentados em CD mencionados na petição datada de 14/05/2014, constada das fls. 22/25 do mesmo documento.

rr. Ainda, questiona-se onde está nos autos o documento referente ao Recibo de Entrega de Arquivos Digitais constante às fls. 33 do mesmo documento?

ss. Com relação aos documentos entregues juntamente com a petição de fls. 38/42 do mesmo documento faz-se o mesmo questionamento.

tt. Dessa forma, a alegação de que a empresa apresentou "pouquíssimos comprovantes" referentes às despesas deduzidas não é verídica, tendo a IMPUGNANTE apresentado farta documentação, a qual, contudo, não foi devidamente analisada pelo Auditor Fiscal atuante.

Apurar se os valores deduzidos como despesas na D1PJ a partir das referidas contas contábeis questionadas correspondem ao alegado pela impugnante

uu. Sobre esse ponto, alegou o Auditor Fiscal que: "Em 05/01/2015 a empresa apresentou planilha relacionando as contas que compuseram a linha 34 da ficha 05^5/c; de sua DIPJ totalizando R\$ 47.618.108,25, e estes foram os valores deduzidos pela empresa em sua DIPJ e não o valor de R\$ 11.133.286,28 como alega a empresa."

vv. Desse comentário conclui-se que o Auditor Fiscal, no mínimo, não leu atentamente a IMPUGNAÇÃO apresentada, vez que não se alegou em

nenhum momento que o valor deduzido fora de R\$ 11.133.286,28. Vejamos os exatos termos do alegado na petição nos itens 14 e 15: “Em razão disso, a IMPUGNANTE apresentou planilha de Excel listando cada conta contábil, bem como explicando a que elas se referiam. Ademais, demonstrou os valores referentes a cada uma delas, totalizando os R\$ 47.618.108,25 questionados. Em 17 de março de 2015, o Auditor Fiscal selecionou algumas das contas contábeis, cujo saldo representava um total de R\$ 11.133.286,28, requerendo a comprovação da origem especificamente dessas despesas.”

ww. Ou seja, o que foi demonstrado é que dos R\$ 47.618.108,25 deduzidos, estavam em análise apenas R\$ 11.133.288,28. Para melhor explicar a situação, reproduzimos o que foi informado nos itens 18 e 20 da IMPUGNAÇÃO: “Tendo em vista o volume total das despesas, foi protocolado em 08/04/15 pedido de prorrogação de prazo. Posteriormente, em 14/05/2015, a IMPUGNANTE apresentou resposta à fiscalização destacando que os lançamentos a débito das 19 contas contábeis totalizavam R\$ 42.522.804,05, e que a comprovação estava sendo apresentada por amostragem. (...) Ressalte-se, aqui, que nem todos os valores (R\$ 42.522.804,05) referem-se a despesas que foram deduzidas na apuração do IRPJ e da CSLL, tendo sido deduzido apenas o valor de R\$ 11.133.286,28. O restante dos valores refere-se a lançamentos contábeis que sequer deram ensejo à dedução da apuração dos tributos, vez que tratavam-se de lançamentos transitórios das contas contábeis que foram realocados antes do término do exercício fiscal.”

xx. Ocorre que, conforme demonstrado no item 24 da IMPUGNAÇÃO, o Auditor Fiscal requereu a comprovação das despesas totais das contas contábeis apresentadas (no valor de R\$ 42.522.804,05), não observando que dentre tais valores encontravam-se valores transitórios e que, por isso, não foram deduzidos pela empresa, vez que não mais compunham a formação do saldo da conta contábil ao final do exercício. Vejam: “De toda forma, ainda assim a IMPUGNANTE foi intimada a comprovar o total de R\$ 42.522.804,05 constantes das contas contábeis, o que obviamente dificultou a localização dos documentos. Aqui reforça-se: foi exigida a comprovação inclusive de lançamentos que não se constituíram como despesas ao final do exercício, o que é absurdo.”

yy. 21. Uma ilustração da real situação é apresentada no quando abaixo:

	Despesas Dedutíveis	Despesas Transitórias	
	A	C	
Contas Contábeis não analisadas			
A + B = 47.618.108,25	R\$ 36.484.821,97	R\$XXX,XX	
Contas Contábeis 641000,			
691001, 842400, 842401, 844300, 847999, 849010, 849050, 849083, 849085, 849086, 849087, 849088, 849089, 849255, 849261, 89004», 890070 e 890072	R\$ 11.133.286,28	R\$ 31.389.517,77	
	B	D	
	B + D - R\$ 42.522.804,05		

zz. Ora, não há que se falar em comprovação dos valores constantes nos quadros C e D, vez que essas despesas não foram objeto de dedução ao final do ano calendário, por tratarem-se de lançamentos meramente transitórios.

aaa. Vejam que a Impugnante comprovou quase a totalidade dos valores questionados (R\$ 11.133.286,28), sendo que os valores tidos como não comprovados são constantes do quadro D, os quais realmente não terão comprovação por serem transitórios, ou seja, não constavam da conta contábil ao final do exercício.

bbb. Note-se que não se está falando em falta de comprovação dos valores constantes do quadro A, vez que os mesmos não foram objeto da análise na fiscalização. Como informado, a Fiscalização solicitou a comprovação dos valores constantes do quadro B.

ccc. Ao que parece, o Auditor Fiscal confunde os valores em discussão relativamente à soma dos quadros A e B, que totaliza R\$ 47.618.108,25 com aqueles relativamente à soma dos quadros B e D, que totaliza R\$ 42.522.804,05.

ddd. Isso se confirma de simples análise do quadro apresentado pelo mesmo no Relatório Fiscal de Diligência em que o valor total das contas analisadas é de R\$ 42.522.804,05 (B + D) e não de R\$ 47.618.108,25 (A + B).

eee. Ora, se o valor deduzido fora esse último, de onde surgiu o valor de R\$ 42.522.804,05? A resposta é: de uma confusão do Auditor Fiscal que incluiu na análise das deduções referentes ao quadro B valores meramente transitórios, representados pelo quadro D.

fff. O que a IMPUGNANTE reafirma é que não devem ser analisados os R\$ 42.522.804,05, vez que neles constam os valores referentes ao quadro D, que não foram objeto de dedução.

ggg. Por outro lado, os valores referentes ao quadro A não foram objeto da análise pela fiscalização, razão pela qual não foi apresentada documentação comprobatória, pelo simples fato que ela não foi solicitada.

hhh. Dessa maneira, totalmente equivocado o argumento do Auditor Fiscal, motivo pelo qual reitera-se os fundamentos iniciais, requerendo-se o cancelamento integral da autuação.

Pronunciar-se quanto às alegações atinentes à conta contábil 691001

iii. Conforme demonstrado na IMPUGNAÇÃO, quando da resposta à intimação fiscal, incluiu a IMPUGNANTE em sua resposta, a justificativa dos lançamentos da conta contábil 891001, no valor total de R\$ 15.519.230,41, como se fosse da conta 691001, a qual detém como lançamento para o período fiscalizado apenas o valor de R\$ 60.602,18.

jjj. Para ratificar afirmação, demonstrou que a conta contábil 891001 não gerou despesa dedutível dentro da linha 34 da ficha 5A da DiPJ citada, tanto que referida conta não faz parte da composição apresentada ao Fisco e que totaliza o valor de R\$ 47.618.108,25. Consequentemente, tal conta não era objeto da fiscalização.

kkk. Contudo, sendo questionado por essa Delegacia de Julgamento, o Auditor Fiscal se restringiu a alegar que: “Em relação a esta conta embora o valor tenha sido informado pela própria empresa e de fato na contabilidade da empresa o valor se refere a conta 891001, e se refere a rateio de despesas de outras empresas do grupo, também não foram comprovadas e entendemos que deva continuar sendo glosadas.”

lll. Ao que parece novamente, o Auditor Fiscal não compreendeu o que fora argumentado. Ora, se como demonstrado os valores não foram objeto de dedução, bem como a referida conta (891001) não foi objeto de análise, estando dentro do quadro C acima, não há comprovação a ser feita.

mmm. Ilustres julgadores, o Auditor Fiscal está alegando que valores não analisados e que não geraram dedução devem ser comprovados, o que chega

às raias da má-fé. Vejam que referidos valores não fazem parte de nenhum dos quadros acima (A, B, C ou D);

nnn. Dessa maneira, não há como se acolher os argumentos apresentados, razão pela qual reitera-se os argumentos e pedidos iniciais também quanto a esse ponto.

Analisar a documentação juntada na impugnação e pronunciar-se quanto à alegação de que, do total deduzido de R\$ 11.133.286,28, R\$ 7.627.805,68 estariam comprovados por meio de notas fiscais e R\$ 3.505.480,60 estariam comprovados pelos comprovantes de rateio de despesas

ooo. Por fim, há que se ressaltar que o Auditor Fiscal simplesmente desconsiderou toda a documentação comprobatória acostada aos autos, alegando simplesmente que: “Conforme já explanado no item ii, o valor deduzido em DIPJ foi de R\$ 47.618.108,25, e não de R\$ 11.133.286,28 como alega a empresa, e os valores comprovados através de NF acham-se na Planilha constante em nosso Relatório Fiscal. Em relação aos rateios de despesa a empresa não apresentou nenhum comprovante da efetiva realização destas despesas nas empresas do grupo em que alega que as mesmas foram realizadas, apresentando apenas lançamentos contábeis de rateio das empresas sem nenhum documento de suporte razão pela qual as mesmas foram consideradas como não comprovadas.”

ppp. Vejam que o Auditor Fiscal não menciona quaisquer dos documentos carreados na IMPUGNAÇÃO bem como na petição acostada aos autos em 17/08/2016, limitando-se a alegar que não foram apresentados documentos comprobatórios.

qqq. Ora, ilustres julgadores, foram apresentados documentos de comprovação relativos a todas as contas contábeis, individualmente, documentos esses que o Auditor Fiscal sequer faz qualquer menção em sua manifestação, demonstrando total descaso pela Diligência solicitada por essa Delegacia de Julgamento.

rrr. 40. Contudo, de uma simples análise dos referidos "Documentos Comprobatórios" é possível verificar que há sim nos autos elementos probatórios apresentados pela IMPUGNANTE já na fase de Defesa (além daqueles apresentados durante a Fiscalização) aptos a respaldar o cancelamento integral da cobrança.

sss. 41. Dessa maneira, não podem ser levadas em consideração as argumentações superficiais e equivocadas do Auditor Fiscal. Repita-se que, nas conclusões de seu Relatório Fiscal de Diligência, o Auditor Fiscal inclui planilha com relação aos percentuais de comprovação de cada conta contábil em que utiliza como valor total (100% das contas) o valor de R\$ 42.522.804,05 (B + D) e não de R\$ 47.618.108,25 (A + B), valor esse que foi o deduzido pela empresa.

ttt. Não bastasse os equívocos acima apontados, na planilha que integra o Relatório Fiscal de Diligência, assim se manifestou o Auditor Fiscal:

“Em relação as contas que não foram objeto de amostragem, aplicamos sobre as mesmas a média de comprovação das amostras, retificando assim as despesas não comprovadas conforme planilha abaixo:”

uuu. O procedimento adotado não encontra amparo estatístico que o sustente. Primeiro, porque as contas que não foram objeto da amostra não integram a população da qual ela foi extraída e, portanto, não a representam estatisticamente, por assim dizer. Segundo, porque a amostra não foi determinada segundo critérios estatísticos tecnicamente válidos. Portanto, o resultado da amostra não pode ser extrapolado para toda a população, i.e., o saldo de todas as contas sem amostra.

vvv. Note-se, com isso, que a manifestação fiscal é absolutamente imprestável, motivo pelo qual reitera-se o pedido inicial de cancelamento integral da exigência.

8. É o relatório.”

Do Acórdão de Impugnação

A impugnação da Recorrente foi julgada procedente em parte, conforme a seguinte ementa do Acórdão da DRJ:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA OU ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO.

Não cabe alegar nulidade por cerceamento do direito de defesa, sob alegação de falta ou erro no enquadramento legal, já que o contribuinte não se defende do enquadramento legal mas sim dos fatos a ele imputados, desde que estes estejam descritos no TVF com clareza suficiente para a compreensão da acusação.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. DEDUÇÃO DE DESPESAS. ÔNUS DA PROVA.

Indefere-se pedido de produção de prova pericial, para o fim de comprovar despesas, cujo ônus da prova compete ao contribuinte, sobretudo quando os quesitos formulados foram satisfatoriamente respondidos no acórdão.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

GLOSA DE DESPESAS. INTIMAÇÃO SOBRE TODOS OS LANÇAMENTOS A DÉBITO. SALDO DA CONTA DE DESPESAS AO FINAL DO PERÍODO. LIMITE DA GLOSA.

Se a fiscalização intima o contribuinte a comprovar despesas sobre todos os lançamentos contábeis a débito cujo total supera o saldo da conta ao final do

período, não cabe a glosa sobre esse excesso, já que o limite é o total efetivamente deduzido na apuração do resultado.

GLOSA DE DESPESAS. COMPROVAÇÃO. DÚVIDA QUANTO À EFETIVA DEDUÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Da mesma forma que não cabe a glosa sobre valores que não compuseram o saldo da conta de despesa ao final do período, não se aceitam documentos diante de dúvida se o gasto correspondente efetivamente foi deduzido na apuração do resultado, levando em conta que, em matéria de despesas, o ônus da prova compete ao contribuinte.

GLOSA DE DESPESAS. NECESSIDADE, USUALIDADE, NORMALIDADE. AUSÊNCIA DE PROVA DA EXISTÊNCIA DA DESPESA.

A comprovação da despesa, mediante apresentação de documentação hábil, é pré-requisito de sua dedutibilidade, cuja falta torna inútil qualquer alegação de necessidade, usualidade ou normalidade do dispêndio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2011

IRRF. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda, exclusivamente na fonte, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, que inclui as despesas efetuadas sem a apresentação de documentação que permita identificar o beneficiário ou a operação ou a sua causa. "

A 2ª Turma da DRJ/CTA, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedentes os lançamentos, para: i) reduzir as exigências de IRPJ de R\$ 8.481.125,62 para R\$ 1.922.205,09; ii) reduzir as exigências de CSLL de R\$ 3.053.205,22 para R\$ 691.993,83; iii) reduzir as exigências de IRRF de R\$ 18.267.039,78 para R\$ 4.140.134,02; todos com respectivas multas e juros de mora. Consequentemente, recorreu-se de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em conformidade com o art. 34, I, do Decreto n.º 70.235/1972.

Para esclarecimentos, transcreve-se a seguir o detalhamento do voto que trata da redução das exigências de IRPJ, CSLL e IRRF.

" Mérito. IRPJ e CSLL. Glosa de despesas.

9. Pelo "Termo de Intimação Fiscal - Despesas a Comprovar", às fls. 2696/2759, recebido pela empresa em 19/03/2015, a empresa foi intimada a comprovar as despesas relacionadas nas planilhas anexas ao referido termo, relativas ao ano calendário 2011. Na "Planilha 1" a autoridade fiscal relacionou

uma série de contas que compõem as despesas informadas na linha 34 da ficha 5A da DIPJ/2012 (“Outras Despesas Operacionais”), totalizando R\$ 47.873.670,14. Na seqüência, constam cópias de contas de despesas no Razão indicando lançamentos a débito, nos seguintes montantes:

CONTA	DESCRIÇÃO	VALOR
641000	FERRAMENTAS STANDARD	424.037,68
842400	SUPRIMENTOS DIVERSOS E SEGURANÇA	3.830.777,36
842401	SUPRIMENTOS DE OPERAÇÕES	1.543.084,55
844300	MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS	397.225,73
847999	DIVERSOS	6.875.416,08
849010	INSTRUÇÃO / APERFEIÇOAMENTO TÉCNICO DE EMPREGADOS - DEDUTÍVEL	77.644,00
849080	DESPESAS DE VIAGEM	4.050.081,04
849083	CONVENÇÃO / REUNIÃO DE GERENCIAMENTO	233.468,72
849085	DESPESAS DE VIAGEM - PASSAGEM AÉREA	1.427.754,07
849086	DESPESAS DE VIAGEM - HOSPEDAGEM	498.335,52
849087	DESPESAS DE VIAGEM - REFEIÇÃO	91.821,43
849088	DESPESAS DE VIAGEM - TRANSPORTE	151.233,77
849089	DESPESAS DE VIAGEM - OUTROS	2.397.004,76
849255	EVENTOS ESPORÁDICOS -FCPA	176.164,80
849261	AUDITORIA KPMG	253.293,73
890049	PROJETO ORACLE	1.068.481,11
890070	DESPESAS DE EXPATRIADOSEXPATRIADOS	1.270.424,76
890072	HR ADMINISTRATION	2.237.324,53
891001	SERVIÇOS GBS	15.519.230,41
TOTAL		42.522.804,05

10. Na resposta, às fls. 2791/2794, o contribuinte declara ter justificado os dez maiores lançamentos de cada conta contábil, que totalizam R\$ 23.336.581,84. A autoridade fiscal afirma que foram apresentadas apenas razões das contas e não notas fiscais.

11. Houve novo pedido para apresentação da comprovação das despesas, conforme “Termo de Intimação Fiscal nº 02 Desp. a comprovar” de fls. 2763/2765, recebido em 02/07/2015. Em 31/07/2015 a empresa encaminhou a resposta de fls. 2807/2811. Segundo a fiscalização, a nova documentação apresentada continuou inconsistente, o que motivou as glosas de despesas calculadas conforme planilha abaixo reproduzida:

Conta Cont.	TOTAL	AMOSTRA	COMPROVADA S	GLOSAS
-------------	-------	---------	-----------------	--------

641000	424.037,68	346.247,95	70,92%	123.310,16
691001	15.519.230,41		0,00%	15.519.230,41
842400	3.830.777,36	1.898.257,21	100,00%	0,00
842401	1.543.084,55	771.972,53	100,00%	0,00
844300	397.225,73	397.225,73	1,51%	391.227,62
847999	6.875.416,08		0,00%	6.875.416,08
849010	77.644,00	77.644,00	100,00%	0,00
849080	4.050.081,04	1.084.058,03	40,22%	2.421.138,45
849083	233.468,72	126.301,75	93,58%	14.988,69
849085	1.427.754,07		0,00%	1.427.754,07
849086	498.335,52		0,00%	498.335,52
849087	91.821,43		0,00%	91.821,43
849088	151.233,77	105.749,25	7,55%	139.815,62
849089	2.397.004,76		0,00%	2.397.004,76
849255	176.164,80	172.164,80	82,57%	30.705,52
849261	253.293,73	253.293,37	33,66%	168.035,06
890049	1.068.481,11	556.635,78	11,05%	708.830,37
890070	1.270.424,76		0,00%	1.270.424,76
890072	2.237.324,53	571.946,45	17,47%	1.846.463,93
TOTAL	42.522.804,05	6.361.496,85		33.924.502,45

12. Na peça de defesa a impugnante alega que: i) o Auditor Fiscal selecionou algumas das contas contábeis (641000, 691001, 842400, 842401, 844300, 847999, 849010, 849080, 849083, 849085, 849086, 849087, 849088, 849089, 849255, 849261, 890049, 890070 e 890072), cujo saldo representava um total de R\$ 11.133.286,28, e requereu a comprovação da origem especificamente dessas despesas; ii) naquelas contas, houve lançamentos a débito cujos maiores valores foram objeto da intimação pela fiscalização, totalizando R\$ 42.522.804,05. Enfatiza que o auditor fiscal considerou os lançamentos contábeis apresentados (nos quais havia lançamentos a débito e a crédito) como se fossem despesas efetivas contabilizadas ao final do exercício, a despeito de não serem.

13. Diante da dúvida sobre se os montantes de despesas glosadas incluíram lançamentos que não compuseram a rubrica “Outras Despesas Operacionais”, deduzidas na linha 34 da ficha 5A da DIPJ/2012, causada sobretudo pela ausência de juntada ao processo de parte da documentação produzida pela fiscalização e parte das respostas do contribuinte, solicitei diligência (fls. 2684/2686) junto à Defis/SP para que: i) fosse esclarecido se os valores deduzidos como despesas na DIPJ a partir das referidas contas contábeis questionadas correspondem ao alegado pela impugnante; ii) pronunciar-se quanto à eventual discrepância a maior entre o valor glosado e o valor deduzido. Também foi solicitada a juntada de

documentação faltante, e outros questionamentos foram feitos. Cumprindo o solicitado, a autoridade fiscal assim se justificou, às fls. 2893/2895:

- A ação fiscal teve início em 22/10/2014 com o recebimento pelo contribuinte do Termo de Início de Procedimento Fiscal, já neste termo solicitamos: Planilha detalhada acompanhada da documentação que deu suporte, aos valores informados na linha 34 da Ficha 05 A da DIPJ. Em 05/01/2015 a empresa apresentou planilha relacionando as contas que compuseram a linha 34 da ficha 05A de sua DIPJ totalizando R\$ 47.618.108,25, e estes foram os valores deduzidos pela empresa em sua DIPJ e não o valor de R\$ 11.133.286,28 como alega a empresa. Cumpre destacar que embora tenha apresentado a planilha com a composição das contas a empresa apresentou pouquíssimos comprovantes destas contas, alegando a época seu representante Sr Rodrigo que os arquivos da empresa ficavam na Cidade do México razão pela qual a empresa não estava conseguindo apresentar a documentação solicitada;
- Utilizamos o critério de amostragem com base nas planilhas fornecidas pela empresa e no cotejo com os comprovantes apresentados pela empresa e com base nestes critérios efetuamos a glosa nos percentuais das despesas não comprovadas;
- Conforme já explanado no item ii, o valor deduzido em DIPJ foi de R\$ 47.618.108,25, e não de R\$ 11.133.286,28 como alega a empresa, e os valores comprovados através de NF acham-se na Planilha constante em nosso Relatório Fiscal.

14. Nas contra-razões da diligência, às fls. 2905/2917, a interessada basicamente repete as mesmas alegações já formuladas na impugnação quanto a esse ponto.

15. O auditor fiscal tem razão, quando afirma que o valor deduzido na DIPJ foi de R\$ 47.618.108,25, e não de R\$ 11.133.286,28. Entretanto, não há como desconsiderar o argumento da impugnante, que alega que a fiscalização requereu a comprovação das despesas especificamente das dezenove contas mencionadas, cujo saldo ao final de 2011 totalizava R\$ 11.133.286,28. Examinemos o já mencionado “Termo de Intimação Fiscal - Despesas a Comprovar”, às fls. 2696/2759. Na “Planilha 1” a autoridade fiscal relacionou uma série de contas (total de 106 contas) que compõem as despesas informadas na linha 34 da ficha 5A da DIPJ/2012 (“Outras Despesas Operacionais”), totalizando R\$ 47.873.670,14. Na sequência, constam cópias das citadas dezenove contas de despesas no Razão indicando lançamentos a débito, que totalizam R\$ 42.522.804,05.

16. Nesse Termo, a fiscalização intimou o contribuinte a apresentar as documentações referentes às planilhas em anexo. Dessa forma, ainda que conste detalhamento das 19 contas, seria possível aceitar que a fiscalização pediu a comprovação das despesas de todas as 106 contas que compuseram as “Outras

Despesas Operacionais” informadas na DIPJ. Por outro lado, a forma como a autoridade fiscal apurou a base de cálculo dos lançamentos deixa claro que a auditoria das despesas circunscreveu-se ao rol das 19 contas. De fato, no auto de infração de IRPJ, às fls. 297/301, a base de cálculo para o lançamento foi o valor de R\$ 33.924.502,45, valor este que coincide com o total de glosas de despesas demonstrado na tabela acima copiada. Cada glosa (coluna GLOSAS) foi calculada a partir da aplicação do percentual de comprovação (coluna COMPROVADAS) sobre a amostra (coluna AMOSTRA), e posterior dedução desse montante do total de débitos (coluna TOTAL). E as glosas foram calculadas somente para as 19 contas.

17. Em suma, a fiscalização não levou em conta os dados das demais contas (as complementares das 19 relativamente ao universo de 106) em seus cálculos. Conseqüentemente, eventuais correções a serem feitas no presente voto devem limitar-se às 19 contas, tendo em vista que as demais não foram objeto da auditoria, ou seja, não fazem parte do litígio.

18. Efetivamente, correções precisam ser feitas. Com esse procedimento adotado, a autoridade fiscal acabou glosando despesas em valores superiores ao que o contribuinte deduziu em sua apuração do lucro real, o que é incabível. Isso ocorreu devido ao fato de a fiscalização ter ignorado que, na maioria das contas de despesas auditadas, o saldo ao final do período era bem inferior à soma dos lançamentos a débito. Entendo que a correção deve ser feita com base nos mesmos critérios utilizados pela fiscalização, por questão de coerência. Como os cálculos foram feitos mediante aplicação de percentuais de comprovação e de amostragem, o mesmo raciocínio prevalecerá, mas partindo do saldo das contas, e não da soma dos lançamentos a débito. Afinal de contas, foram os saldos finais de cada conta que compuseram a rubrica “Outras Despesas Operacionais”, devendo ser estes saldos o ponto de partida. A partir disso, devem ser glosadas as parcelas tidas como não-comprovadas.

19. Prosseguindo, a fiscalização obteve o percentual de comprovação de cada uma das contas (coluna COMPROVADAS), que corresponde à fração das despesas comprovadas, relativamente ao volume de amostras apresentadas pelo contribuinte. Mediante raciocínio indutivo, a autoridade fiscal inferiu que o mesmo percentual de comprovação deveria aplicar-se à base de cálculo utilizada, no caso, a soma dos lançamentos a débito. Essa mesma indução deve ser aplicada sobre a base correta, ou seja, sobre os saldos de cada conta de despesa considerada. Com isso, tem-se o seguinte demonstrativo de correção da base de cálculo:

TABELA 1 – DEMONSTRATIVO DE CORREÇÃO DE BASE DE CÁLCULO

<i>Conta Cont.</i>	<i>SALDO DA CONTA</i>	<i>AMOSTRA</i>	<i>COMPROVADA S</i>	<i>GLOSAS</i>
641000	404.359,40	346.247,95	70,92%	117.587,71
691001	60.602,18		0,00%	60.602,18
842400	1.484.852,51	1.898.257,21	100,00%	0,00
842401	416.918,31	771.972,53	100,00%	0,00
844300	418.576,29	397.225,73	1,51%	412.255,79
847999	540.388,24		0,00%	540.388,24
849010	179.270,72	77.644,00	100,00%	0,00
849080	607.954,70	1.084.058,03	40,22%	363.435,32
849083	289.013,61	126.301,75	93,58%	18.554,67
849085	1.362.913,29		0,00%	1.362.913,29
849086	687.198,06		0,00%	687.198,06
849087	287.612,00		0,00%	287.612,00
849088	448.984,88	105.749,25	7,55%	415.086,52
849089	936.198,33		0,00%	936.198,33
849255	185.126,19	172.164,80	82,57%	32.267,49
849261	217.542,42	253.293,37	33,66%	144.317,64
890049	357.996,33	556.635,78	11,05%	318.437,74
890070	783.477,21		0,00%	783.477,21
890072	1.464.301,61	571.946,45	17,47%	1.208.488,12
TOTAL	11.133.286,28	6.361.496,85		7.688.820,32

20. A partir da base de cálculo corrigida, os novos valores das exigências de IRPJ e de CSLL ficam assim demonstrados:

TABELA 2 – DEMONSTRATIVO DE REDUÇÃO DE IRPJ E CSLL

ITEM	LANÇAMENTO	ACÓRDÃO
IRPJ A 15%		
Valor Tributável	33.924.502,45	7.688.820,32
(-) Compensação de Prejuízos	0,00	0,00
(=) Valor Tributável após compensação	33.924.502,45	7.688.820,32
Imposto apurado (15%)	5.088.675,37	1.153.323,05
IRPJ ADICIONAL		
Lucro real declarado (DIPJ)	77.446.495,05	77.446.495,05
(+) Valor apurado	33.924.502,45	7.688.820,32
(-) Parcela não sujeita ao adicional	240.000,00	240.000,00
(=) Base de cálculo do adicional	111.130.997,50	84.895.315,37
Adicional total (10%)	11.113.099,75	8.489.531,54
(-) Adicional declarado (DIPJ)	7.720.649,50	7.720.649,50
(=) Imposto adicional devido	3.392.450,25	768.882,04
IRPJ TOTAL	8.481.125,62	1.922.205,09
CSLL		
Valor Tributável	33.924.502,45	7.688.820,32
(-) Base negativa compensada	0,00	0,00
(=) Valor Tributável após compensação	33.924.502,45	7.688.820,32
CSLL apurada (9%)	3.053.205,22	691.993,83

21. Em síntese, as exigências de IRPJ devem ser reduzidas de R\$ 8.481.125,62 para R\$ 1.922.205,09; e as de CSLL, de R\$ 3.053.205,22 para R\$ 691.993,83."

IRRF - Comprovação e Identificação dos Beneficiários.

22. A falta de comprovação das despesas motivou a exigência de imposto de renda retido na fonte, com fulcro nos artigo 674 do RIR/99, que assim estabelece:

Pagamento a Beneficiário não Identificado

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).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 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).

23. A exigência do IRRF é inequívoca, já que o caso enquadra-se tanto no caput como no parágrafo primeiro. A fiscalização cuidou de proceder ao reajustamento da base de cálculo, levando em conta que o valor do pagamento é considerado como rendimento líquido, conforme parágrafo terceiro do referido artigo.

24. Contudo, como houve redução da base de cálculo das exigências de IRPJ e de CSLL, que coincidem com as do IRRF, impõe-se a redução dos lançamentos de imposto de renda retido na fonte, conforme abaixo demonstrado:

TABELA 3 – DEMONSTRATIVO DE REDUÇÃO DE IRRF

ITEM	LANÇAMENTO	ACÓRDÃO
Rendimento pago	33.924.502,45	7.688.820,32
Rendimento reajustado	52.191.542,23	11.828.954,34
IRRF (35%)	18.267.039,78	4.140.134,02

Do Recurso Voluntário

Inconformada com a procedência parcial de seus pedidos, a fiscalizada interpôs Recurso Voluntário (fls. 3005 a 3022) a esta Colenda Turma, requerendo, em síntese:

- i) A nulidade pelo cerceamento de defesa e incerteza e iliquidez dos AIs, haja vista que a cobrança foi mantida com base na dúvida em relação aos documentos de prova apresentados pela RECORRENTE os quais foram desconsiderados pela DRJ/CTA;
- ii) Cancelar integralmente os AIs em discussão, confirmando-se o direito à dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das despesas glosadas, pela comprovação integral das mesmas, sobretudo pela comprovação do efetivo rateio de despesas entre as empresas do GRUPO GE; e, ainda
- iii) Cancelar a cobrança do IRRF sobre os mesmos valores de suporte à cobrança do IRPJ e CSLL, uma vez que se referem ao rateio de despesas que não configuram pagamento, mas sim reconhecimento de gasto/custo suportado por outra empresa do GRUPO GE; ou
- iv) Subsidiariamente, seja convertido o julgamento em diligência, para que seja afastada a dúvida quanto à documentação de prova apresentada

nos autos, relativa às despesas deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, especialmente no que se refere ao rateio de despesas, sob pena de ilegalidade.

A recorrente apresenta os seguintes fatos e argumentos para sustentar a reforma da decisão *a quo*:

Preliminarmente

(a) Nulidade - Cerceamento de Defesa e Incerteza e Iliquidez do Auto de Infração

5. Da leitura do v. acórdão depreende-se que com base na suposta clareza do Termo de Verificação Fiscal e ausência de prejuízo à defesa, o cerceamento de defesa alegado na Impugnação foi afastado, sob o argumento de que este somente pode ser alegado em face de decisões e despachos (fls. 2981).

6. Ocorre que no presente caso, o cerceamento de defesa se consubstancia na desconsideração das provas documentais apresentadas e na ausência de diligência para confirmar/ratificar os fatos ocorridos que embasaram a acusação fiscal.

7. Esse procedimento de verificação e confirmação da ocorrência do fato gerador de suporte do lançamento de ofício teve início no procedimento de fiscalização e resultou no lançamento de tributo sobre a totalidade dos valores a débito das contas contábeis e não sobre o seu valor final.

8. Destaque-se que mesmo diante da correção desse erro pela DRJ/CTA, não foi realizada análise pormenorizada dos fatos e argumentos de direito apresentados na impugnação, tanto é que mantida a desconsideração das provas constantes nos autos.

9. Por exemplo, veja-se que a RECORRENTE apresentou aos autos cópias de Notas Fiscais comprobatórias dos lançamentos realizados na conta contábil 691001, as quais seguem novamente carregadas a este recurso (Doe. 03), sendo certo que tais elementos de prova não foram considerados, haja vista que às fls. 2991 consta a indicação de 0% de prova no demonstrativo elaborado pela autoridade fiscal e ratificado pela DRJ/CTA.

10. Ora, se as NFs possuem valores superiores àqueles deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, isso não afasta a força da prova do valor deduzido para fins de base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

11. Entretanto, esse foi o entendimento da DRJ/CTA, o que se constata da leitura das assertivas de fls. 2991 "Mesmo nas contas em que houve acréscimo de provas, em relação ao apresentado durante a ação fiscal, em valor inferior ao saldo final da conta, não é possível a aceitação do acréscimo de dedução, visto

que não há segurança de que tais valores efetivamente compuseram o saldo da conta ao final de 2011...)''

12. Nesse contexto, diante da dúvida relativa a composição dos saldos das contas de despesas, caberia a DRJ/CTA buscar e considerar todos os elementos que pudessem influir no seu convencimento, especialmente em observância ao quanto disposto no art. 142 do CTN, ou seja, no dever de verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável.

13. Ora se despesa dedutível não é fato gerador de IRPJ e CSLL, não há justificativa para desconsiderar as NFs apresentadas em montante superior àquele indicado na DIPJ como deduzido e tão pouco o contrato de rateio que segue novamente aos autos (Doe. 04). Até mesmo porque, a RECORRENTE não pretende aumentar a dedução, mas sim, comprovar que as deduções têm suporte documental e legal, o que evidencia o cerceamento de defesa ocorrido nos presentes autos, o qual somente não se verificaria se observadas TODAS AS PROVAS .

14. Além disso, o princípio da verdade material que norteia o Processo Administrativo Fiscal, deve se sobrepor a qualquer entendimento subjetivo do julgador, conforme disposto nos arts. 147, § 29, do CTN c/c art. 32 do Decreto 70.235/72 .

15. Até mesmo porque, a desconsideração de tais provas sem oportunizar apresentação de esclarecimentos e/ou justificativas, bem como outros documentos adicionais, impõe à RECORRENTE ônus probatório intransponível e não falta de apresentação de provas como consignado no v. acórdão.

16. Pelo exposto, resta consubstanciado o cerceamento de defesa, sobretudo pela ausência de cotejo entre os documentos apresentados pela RECORRENTE desde o procedimento de fiscalização, bem como pela manutenção da acusação fiscal com base na dúvida sem que fosse oportunizada apresentação de esclarecimentos e documentos adicionais, de modo que, desde já se requer a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto 70.235/72,

Do Direito

(A) Da comprovação das despesas deduzidas. Inexistência de pagamentos sem identificação do beneficiário e/ou causa - Rateio de Despesas

17. Como aduzido na impugnação, a RECORRENTE apresentou à Fiscalização a comprovação das despesas deduzidas por amostragem, vez que o volume de documentos relativos ao período era extremamente grande, valendo repisar os argumentos já apresentados e não considerados pela DRJ/CTA,

18. Obviamente, nem todas as justificativas dos lançamentos contábeis foram possíveis de serem apresentadas em tempo hábil em razão de duas situações:

Ia) o volume de documentos é muito grande, tendo a empresa apresentado a amostragem por conta; 2a) a maior parte dos valores constantes nas contas contábeis não correspondia a despesas (não tendo gerado dedução na apuração do IRPJ e CSLL), pois fora reclassificado antes do término do exercício, após lançamentos a crédito.

19. Com efeito, a General Electric Company (GE) é uma empresa multinacional americana de serviços e de tecnologia e tratando-se de uma das maiores empresas mundiais do segmento, detém elevado rigor de compliance.

20. Assim, todo e qualquer pedido de dispêndio, não importando a natureza, necessita ser solicitado através de um processo para o devido preenchimento do sistema Oracle, processo este que passa por um cadastro tal qual exige a identificação pormenorizada da natureza do pagamento, valores, entre outros, conforme consta das diretrizes do Departamento de Contas a Pagar "GE Buy-to-Pay Policy".

21. Resumidamente, as etapas para a solicitação de pagamentos de qualquer natureza se dá conforme o esquema abaixo (juntado com Impugnação), que demonstra o fluxograma de pagamentos,

22. Desse modo, impossível a realização de qualquer pagamento sem haver a suposta identificação de valores e beneficiários, especialmente em valores vultosos.

23. Destaque-se que em que pese a DRJ/CTA ter corrigido o lançamento inicial para considerar os saldos finais das contas contábeis de despesa em análise nos presentes autos, acabou por não analisar os documentos de prova e, ainda desconsiderar aqueles que implicaram em dúvida.

24. Frise-se, ainda, que a RECORRENTE apresentou com a Impugnação a comprovação da totalidade das despesas, sendo que, do total de R\$ 11.133.286,28, parte é comprovada por Notas Fiscais e parte pelos razões contábeis e contrato de rateio de despesas entre empresas do Grupo GE (razões carreados na impugnação e contrato de rateio - Doe.Q4 deste recurso). Vejamos, novamente, a relação dos valores

25. Sob esse aspecto, esclareça-se que a diferença do valor de R\$ 7.627.805,68 para o total de R\$ 11.133.286,28 se refere às despesas rateadas do GRUPO GE as quais não possuem como contrapartida um pagamento, por se tratar de reconhecimento de despesa cujo gasto/custo foi suportado por outra empresa do mesmo grupo, conforme contrato anexo (Doc.04).

26. Ora, se existiu dúvida sobre a prova apresentada, caberia à DRJ/CTA, investigar a acusação fiscal, e não ratificá-la com base na dúvida, haja vista que a RECORRENTE não se refutou à prova, ao contrário, trouxe aos autos provas incontestes, desconsideradas e não analisadas de forma pormenorizada como caberia à autoridade competente.

27. Como sabido, a RECORRENTE é integrante do GRUPO GE, o que se verifica nos atos societários carreados aos autos, de modo que o rateio de despesas entre as empresas do grupo é registrado diretamente na contabilidade, o que foi comprovado por razões contábeis correlatos e contrato de rateio (Doe. 04) não considerados pela DRJ/CTA que sequer buscou confirmar a existência de outros documentos e/ou provas do mencionado rateio diante do lastro de provas contrárias ao quanto consignado na acusação fiscal, sendo essa a diferença não comprovada por Notas Fiscais.

28. Logo, com a comprovação/identificação da destinação de tais valores, a exigência integral deve ser cancelada, conforme jurisprudência do CARF4,

29. Portanto, no contexto que lhe foi imposto a RECORRENTE apresentou as provas necessárias e pertinentes, que impactam diretamente na liquidez e certeza do lançamento fiscal, de modo que de ver ser integralmente cancelado, ou ao menos, ser realizada diligência para investigação do quanto alegado.

(B) Da Dedutibilidade das Despesas

30. A dedutibilidade das despesas não foi questionada pela autoridade fiscal e pela DRJ/CTA, no entanto, vale frisar que todas as despesas em questão são despesas dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, vez que se tratam de despesas nitidamente operacionais da empresa,

31. Além disso, é de se frisar que todos os pagamentos realizados possuem causa, bem como os beneficiários são identificados através de todos os documentos carreados aos autos, o que por si só, evidencia a boa-fé da RECORRENTE e, especialmente, inexistência de fraude ou simulação nas operações objeto das despesas deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme decidiu este CARF.

32. Assim, não tendo sido demonstrada a indedutibilidade de quaisquer das despesas o que sequer constou do lançamento, bem como inexistência de fraude ou simulação nas operações que ensejaram tais despesas, há que ser cancelada a autuação fiscal.

33. De todo modo, considerando que as despesas relacionadas às contas contábeis 849080, 849085, 849086, 849087, 849088 e 849089 são todas relacionadas a despesas de viagens, as quais estão intimamente ligadas ao desenvolvimento da atividade empresarial da RECORRENTE, inadmissível sua glosa integral, assim como à conta contábil 844300 referente à despesa com manutenção de veículos, conforme já decidiu este CARF:

34. Ainda, demonstra-se também a já reconhecida dedutibilidade das despesas relacionadas à conta contábil 849010, que se refere às despesas com cursos e aperfeiçoamento dos funcionários.

35. Por fim, sobre o rateio de despesas administrativas, Hiromi Higuchi leciona que, comprovada a estrutura de coligada para realização da atividade

empresarial, deve ser acolhida como despesa dedutível o custo que competir como rateio, que vai ao encontro do entendimento deste CARF.

36. Dessa forma, comprova-se a dedutibilidade de todas as despesas, o que reforça a necessidade de reforma do v. acórdão para cancelamento integral do Auto de Infração.

(B) Errônea Apuração do IRPJ e da CSLL- Recomposição do Lucro Tributável

37. Alega a DRJ/CTA que o valor tributável coincidiu com o total das glosas de despesas e que essa situação não implica em irregularidade (fls. 2994).

38. Ocorre que como aduzido na impugnação, quanto aos Autos de Infração relacionados ao IRPJ e à CSLL é necessário dizer que, ainda que realmente não fossem comprovados tais dispêndios, não poderia a Autoridade Fiscal ter se utilizado da mesma base de cálculo que utilizou para a incidência do IRRF para fazer incidir o IRPJ e a CSLL, sob pena de nulidade.

39. Tendo em vista que despesa, não é base de cálculo de IRPJ e de CSLL, caso entendesse o Auditor Fiscal pela indedutibilidade das mesmas, deveria, no mínimo, ter-lhes glosado das apurações dos tributos e exigido o novo valor apurado através da recomposição do lucro tributável, sob pena de ilegalidade, conforme entendimento deste CARF:

40. No caso em análise, inclusive, nem ao menos foi realizada a glosa das despesas, mas ocorreu a tributação sobre o valor integral da própria despesa, não sendo admissível a alegação de coincidência para fins de exigência de tributo como pretende a DRJ/CTA, sob pena de ilegalidade.

41. Até mesmo porque, como já exposto, em observância a norma disposta no art. 142 do CTN, é dever da autoridade administrativa, verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o tributo devido.

42. No presente caso, não houve a verificação do fato gerador, haja vista que o lucro tributável não foi recomposto para fins de exigência fiscal.

43. Dessa forma, nos Ais lavrados para a exigência do IRPJ e da CSLL, no mínimo, deve-se proceder à recomposição do lucro tributável sob pena de ilegalidade, o que implica na reforma do v. acórdão nesse ponto para cancelamento integral dos Ais.

D -Do IRRF - Inexistência de pagamento - Rateio de Despesas.

44. Ao analisar essa exigência a DRJ/CTA manteve a acusação fiscal sobre a nova base de cálculo relativa aos saldos das contas de despesas apurados no final do exercício, sob o mesmo argumento de ausência de indicação do beneficiário e/ou não comprovação da operação ou, sua causa, dos pagamentos realizados no período, nos termos do art. 675 do RIR/999.

45. Ocorre que, como exposto, parte das despesas deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano calendário de 2011, se referem aos registros contábeis relativos ao rateio de despesas, devidamente comprovados por meio dos razões contábeis (confirmado as fls. 2991) e o contrato de rateio que novamente se apresenta nestes autos(Doc. 04)

46. Logo, não há que se falar em ausência de identificação e falta de prova da operação ou causa do pagamento, até mesmo porque, como aduzido, os lançamentos contábeis relativos aos rateios de despesa não possuem como contrapartida um pagamento por se tratar de mero reconhecimento do gasto/custo suportado por outra empresa do GRUPO GE.

47. Desse modo, como já decidiu o CARF , para ser considerado "sem causa" devem ser observados os requisitos dispostos no mencionado artigo 675 do RIR para que um pagamento seja classificado como "sem causa", apto à incidência da alíquota de 35% de IRRF, os quais não se verificam nos presentes autos.

48. Pelo exposto, evidente que a suposta diferença que serviu de base para manutenção da cobrança do IRRF, não se refere à realização de pagamentos, mas sim ao reconhecimento de despesa cujo gasto/custo foi suportado por outra empresa do GRUPO, os quais restaram comprovados e estão devidamente identificados, razão pela qual deve ser reformado o v. acórdão para cancelamento integral do Al.

III -DA DILIGÊNCIA.

49. Não obstante o direito à dedutibilidade das despesas glosadas nos Ais em questão e, ainda ilegalidade da exigência de IRRF sobre as mesmas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sobretudo diante dos documentos trazidos, há que se destacar a necessidade de ser realizada diligência para sanar as dúvidas levantadas pela D. DRJ/CTA, para a apuração de todo o alegado.

50. Tal providência, prevista no art. 18 do Decreto 70.235/72, coaduna-se com os princípios da eficiência e legalidade que regem a administração pública (art. 37 da CF/88), e deve ser realizada *in casu* para a averiguação da comprovação das despesas glosadas e, ainda, recomposição do lucro tributável e confirmação dos requisitos que afastam a incidência do IRRF no presente caso, o que está lastreado nos documentos já apresentados, os quais confirmam a incerteza e iliquidez dos Ais.

51. Destarte, com lastro na legislação de regência e nos princípios da verdade material, da eficiência e da legalidade, requer-se a determinação da conversão do julgamento em diligência a fim de comprovar o alegado, inclusive, com a juntada de novos documentos, sob pena de ilegalidade.

51. Destarte, com lastro na legislação de regência e nos princípios da verdade material, da eficiência e da legalidade, requer-se a determinação da conversão

do julgamento em diligência a fim de comprovar o alegado, inclusive, com a juntada de novos documentos, sob pena de ilegalidade.

Da Diligência

Em 14/08/2018, diante dos novos documentos e esclarecimentos trazidos pela recorrente, o julgamento do recurso foi convertido em diligência, através da Resolução 1402000.695 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, para Autoridade Fiscal verificar a dedutibilidade das despesas das contas objeto da auditoria, com base em todos os documentos apresentados pela Recorrente, nos termos do voto, transcrito a seguir:

A Recorrente alega cerceamento de defesa, motivado pela desconsideração das provas documentais apresentadas e na ausência de diligência para confirmar os fatos ocorridos que embasaram a acusação fiscal.

Argumenta que o procedimento de verificação e confirmação da ocorrência do fato gerador de suporte do lançamento de ofício teve início no procedimento de fiscalização e resultou no lançamento de tributo sobre a totalidade dos valores a débito das contas contábeis e não sobre o seu valor final.

A Recorrente destaca que mesmo diante da correção desse erro pela DRJ/CTA, não foi realizada análise pormenorizada dos fatos e argumentos de direito apresentados na impugnação, tanto é que mantida a desconsideração das provas constantes nos autos.

Por exemplo, veja-se que apresentou aos autos cópias de Notas Fiscais comprobatórias dos lançamentos realizados na conta contábil 691001, as quais seguem novamente carreadas a este recurso (Doc. 03), sendo certo que tais elementos de prova não foram considerados, haja vista que às fls. 2991 consta a indicação de 0% de prova no demonstrativo elaborado pela autoridade fiscal e ratificado pela DRJ/CTA.

A Recorrente alega o cerceamento de defesa, sobretudo pela ausência de cotejo entre os documentos apresentados pela RECORRENTE desde o procedimento de fiscalização, bem como pela manutenção da acusação fiscal com base na dúvida sem que fosse oportunizada apresentação de esclarecimentos e documentos adicionais, de modo que, desde já se requer a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto 70.235/72.

Não assiste razão à Recorrente quanto à alegação de oportunidade de apresentação de esclarecimentos e documentos adicionais, pois poderia ter apresentado esclarecimentos e documentos adicionais no momento de apresentação de sua Impugnação. Tanto que apresentou documentos nestas oportunidades.

Quanto à alegação da ausência de análise pormenorizada dos documentos comprobatórios, de fato, não se verificou na diligência realizada pela Autoridade Fiscal, conforme detalhado a seguir.

Verifica-se que foi solicitado à DRF de origem, através de diligência, dentre outras providências, o seguinte:

[...]

ii) apurar se os valores deduzidos como despesas na DIPJ a partir das referidas contas contábeis questionadas correspondem ao alegado pela impugnante;

iii) pronunciar-se quanto à eventual discrepância a maior entre o valor glosado e o valor deduzido;

[...]

v) analisar a documentação juntada na impugnação e pronunciar-se quanto à alegação de que, do total deduzido de R\$ 11.133.286,28, R\$ 7.627.805,68 estariam comprovados por meio de notas fiscais e R\$ 3.505.480,60 estariam comprovados pelos comprovantes de rateio de despesas; (grifo nosso).

Em resposta aos quesitos constantes da diligência, a Autoridade Fiscal prestou as seguintes informações:

[...]

ii) Em 05/01/2015 a empresa apresentou planilha relacionando as contas que compuseram a linha 34 da filha 05A de sua DIPJ totalizando R\$47.618.108,25 e estes foram os valores deduzidos pela empresa em sua DIPJ e não o valor de R\$ 11.133.286,28 como alega a empresa.

iii) Utilizamos o critério de amostragem com base nas planilhas fornecidas pela empresa e no cotejo com os comprovantes apresentados pela empresa e com base nestes critérios efetuamos a glosa nos percentuais das despesas não comprovadas.

[...]

v) Conforme já explanado no item ii o valor deduzido em DIPJ foi de R\$ 47.618.108,25, e não de R\$ 11.133.286,28 como alega a empresa, e os valores comprovados através de NF acham-se na Planilha constante em nosso Relatório Fiscal.

Em relação aos rateios de despesa a empresa não apresentou nenhum comprovante da efetiva realização destas despesas nas empresas do grupo em que alega em que as mesmas foram realizadas, apresentando apenas lançamentos contábeis de rateio das empresas sem nenhum

documento de suporte razão pela qual as mesmas foram consideradas como não comprovadas.

No Acórdão de 1ª Instância, cotejou-se o volume dos documentos que compuseram a amostra apresentada na fiscalização com os apresentados na impugnação, conclui-se que o contribuinte pouco acrescentou na peça de defesa, passando de um total de R\$ 6.361.496,85 para R\$ 7.627.805,68, conforme abaixo resumido:

Conta Cont.	TOTAL	AMOSTRA	COMPROVAÇÃO NA FISCALIZAÇÃO		COMPROVAÇÃO NA IMPUGNAÇÃO
			PERCENT	VALOR	
641000	404.359,40	346.247,95	70,92%	245.559,05	210.124,66
691001	60.602,18		0,00%	0,00	
842400	1.484.852,51	1.898.257,21	100,00%	1.898.257,21	2.685.890,09
842401	416.918,31	771.972,53	100,00%	771.972,53	1.314.624,83
844300	418.576,29	397.225,73	1,51%	5.998,11	5.965,52
847999	540.388,24		0,00%	0,00	303.928,91
849010	179.270,72	77.644,00	100,00%	77.644,00	77.644,00
849080	607.954,70	1.084.058,03	40,22%	436.008,14	1.935.777,29
849083	289.013,61	126.301,75	93,58%	118.193,18	228.468,72
849085	1.362.913,29		0,00%	0,00	
849086	687.198,06		0,00%	0,00	12.143,38
849087	287.612,00		0,00%	0,00	
849088	448.984,88	105.749,25	7,55%	7.984,07	13.969,02
849089	936.198,33		0,00%	0,00	
849255	185.126,19	172.164,80	82,57%	142.156,48	152.485,30
849261	217.542,42	253.293,37	33,66%	85.258,55	85.253,00
890049	357.996,33	556.635,78	11,05%	61.508,25	118.281,85
890070	783.477,21		0,00%	0,00	
890072	1.464.301,61	571.946,45	17,47%	99.919,04	483.249,11
TOTAL	11.133.286,28	6.361.496,85		3.950.458,60	7.627.805,68

A Autoridade Julgadora observou que o contribuinte se vale do mesmo procedimento utilizado pela fiscalização, que ele enfaticamente criticou, ao considerar, como comprovado, valores que não fizeram parte do saldo final das contas de despesas. Para se chegar a essa conclusão, basta constatar a existência de totais comprovados em valores superiores ao saldo das respectivas contas. Ora, da mesma forma que não é razoável glosar despesas que não foram deduzidas, tampouco procede justificar **trazendo documentos relativos a operações que não fizeram parte do saldo final da conta.** (grifo nosso)

A Autoridade Julgador acrescenta que **mesmo nas contas em que houve acréscimo de provas**, em relação ao apresentado durante a ação fiscal, em valor inferior ao saldo final da conta, **não é possível a aceitação do acréscimo de dedução.** É que **não há qualquer segurança de que tais valores efetivamente compuseram o saldo da conta ao final de 2011, ou seja, se foram de fato deduzidos pela empresa em sua apuração do resultado.** Caberia à impugnante demonstrar, para cada conta auditada, quais lançamentos a débito permaneceram ao final do período e comprovar documentalmente as operações correspondentes.

Essa afirmação decorre do entendimento de que, em matéria de despesas, o ônus da prova é do contribuinte, conforme vários julgados recentes do CARF.

Constata-se que os documentos adicionais apresentados na impugnação não foram analisados, pois a Autoridade Fiscal, na diligência realizada, repisou as afirmações do Termo de Verificação. Embora solicitado à DRF de origem, não foi realizado nem a análise da documentação juntada na impugnação nem a pronúncia quanto à alegação de que, do total deduzido de R\$ 11.133.286,28, R\$ 7.627.805,68 estariam comprovados por meio de notas fiscais e R\$ 3.505.480,60 estariam comprovados pelos comprovantes de rateio de despesas.

Nota-se também que a Recorrente apresenta documentos na impugnação em valores superiores aos saldos das contas, utilizados na apuração do Lucro. A própria amostra, após os ajustes realizados na decisão recorrida, apresenta valores superiores ao total das contas de despesas. Portanto, concorda-se com o argumento de que não há segurança sobre os valores que efetivamente compuseram o saldo da conta ao final de 2011, ou seja, se foram de fato deduzidos pela empresa em sua apuração do resultado.

Se por um lado cabe à Recorrente demonstrar, para cada conta auditada, quais lançamentos a débito permaneceram ao final do período e comprovar documentalmente as operações correspondentes, por outro, cabe à Fiscalização analisar de forma exaustiva e individualizada todos os documentos apresentados pelo contribuinte e pronunciar-se quanto à alegação de que , R\$ 7.627.805,68 estariam comprovados por meio de notas fiscais e R\$ 3.505.480,60 estariam comprovados pelos comprovantes de rateio de despesas.

Quanto ao citado rateio de despesas, a Recorrente não apresentou nenhum comprovante da efetiva realização destas despesas nas empresas do grupo em que alega que as mesmas foram realizadas, apresentando apenas lançamentos contábeis de rateio das empresas sem nenhum documento de suporte razão pela qual as mesmas foram consideradas como não comprovadas.

Observa-se para que os valores em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Diante dos documentos e alegações trazidas pela Recorrente em seu recurso, formei convencimento de que se faz necessário converter o julgamento em diligência para que seja oportunizado à Recorrente esclarecer quais lançamentos a

débito permaneceram ao final do período e comprovar documentalmente as operações correspondentes, e para que a fiscalização da unidade local faça a análise pormenorizada de todos os documentos apresentados pela recorrente, inclusive os apresentados na Impugnação, para verificar a dedutibilidade das despesas.

Conforme o entendimento da DRJ, o qual acompanho, a fiscalização não levou em conta os dados das demais contas (as complementares das 19 relativamente ao universo de 106) em seus cálculos. Consequentemente, **eventuais correções a serem feitas no presente voto devem limitar-se às referidas 19 contas**, tendo em vista que as demais não foram objeto da auditoria, ou seja, não fazem parte do litígio.

Diante do exposto, voto no sentido de converter o julgamento do recurso em diligência, remetendo-se os autos do presente feito à unidade local, para:

1) Intimar a recorrente a:

1.1) Tomar ciência da presente resolução;

1.2) Confirmar os valores que efetivamente compuseram o saldo das seguintes contas ao final de 2011;

Conta Contábil	Descrição Conta Contábil	Dezembro 2011
641000	FERRAMENTAS STANDARD	404.359,40
691001	SERVIÇOS GBS	60.602,18
842400	SUPRIMENTOS DIVERSOS E SEGURANÇA	1.484.852,51
842401	SUPRIMENTOS DE OPERAÇÕES	416.918,31
844300	MANUTENCAO DE VEICULOS	418.576,29
847999	DIVERSOS	540.388,24
849010	INSTRUCAO / APERFEIÇOAMENTO TECNICO DE EMPREGADOS - DEDUTIVEL	179.270,72
849080	DESPESAS DE VIAGEM	607.954,70
849083	CONVENCAO / REUNIAO DE GERENCIAMENTO	289.013,61
849085	DESPESAS DE VIAGEM - PASSAGEM AEREA	1.362.913,29
849086	DESPESAS DE VIAGEM - HOSPEDAGEM	687.198,06
849087	DESPESAS DE VIAGEM - REFEIÇÃO	287.612,00
849088	DESPESAS DE VIAGEM - TRANSPORTE	448.984,88
849089	DESPESAS DE VIAGEM - OUTROS	936.198,33
849255	EVENTOS ESPORÁDICOS - FCPA	185.126,19
849261	AUDITORIA KPMG	217.542,42
890049	PROJETO ORACLE	357.996,33
890070	DESPESAS DE EXPATRIADOSEXPATRIADOS	783.477,21
890072	HR ADMINISTRATION	1.464.301,61
	TOTAL	11.133.286,28

1.3) Demonstrar, para cada uma das contas auditadas, quais lançamentos a débito permaneceram ao final do período.

1.4) **Apresentar documentos que comprovem a dedutibilidade das operações correspondentes aos lançamentos à débito, que permaneceram ao final do período, nas contas auditadas;**

1.5) **Apresentar demonstrativo vinculando, individualmente, os documentos apresentados aos lançamentos à débito, que permaneceram ao final do período, nas contas auditadas;**

1.5) **Apresentar comprovantes e esclarecimentos quanto ao citado rateio de despesas;**

1.6) Apresentar demais documentos que a Autoridade Fiscal, julgar necessários.

2) **Realizar a análise, considerando todos os documentos apresentados pela recorrente,** inclusive na **Impugnação**, para verificar a dedutibilidade das despesas das contas acima relacionadas.

3) Elaborar planilha com a análise de todos os itens/documentos apresentados para justificar a dedutibilidade das despesas das contas acima relacionadas, **com base nos critérios utilizados no auto de infração.**

4) **Elaborar demonstrativo, com os valores das despesas consideradas dedutíveis, e os valores sujeitos à glosa.**

5) Elaborar demonstrativo dos valores remanescentes de IRPJ, CSLL e IRRF.

6) Pronunciar-se quanto à alegação de que , R\$ 7.627.805,68 estariam comprovados por meio de notas fiscais e R\$ 3.505.480,60 estariam comprovados pelos comprovantes de rateio de despesas.

7) Elaborar relatório, trazendo demonstrativos e a fundamentação das constatações alcançadas, com justificativas e explicações claras.

8) Após a formulação e juntada do Relatório de Diligência, deverá ser dado vista à Recorrente, para que se manifeste, dentro do prazo legal vigente, garantindo o contraditório e a ampla defesa.

Conforme relatório de diligência (fls. 7514 a 7553), diante dos esclarecimentos, da documentação anexada nestes autos e de acordo com a legislação aplicável, a Autoridade Fiscal considerou como não comprovadas as despesas totalizadas por conta contábil listadas na tabela a seguir, as quais totalizaram R\$ 3.502.127,81. A discriminação dos lançamentos encontra-se no Anexo 5.

Conta Contábil	Descrição Conta Contábil	Saldo dez/2011 (A)	Total DÉBITOS A COMPROVAR (19)=(3)+(6)+(9)+(14)	TOTAL Comprovado (20)=(4)+(7)+(12)+(17)	TOTAL Débitos não comprovados (21)=(19)-(20)	% NFs débitos NÃO comprovados (22)=(21)/(19)X100	PROPORÇÃO APLICADA AO SALDO (SEM COMPROVAÇÃO) (23)=(22)*(A)
641000	FERRAMENTAS STANDARD	404.359,40	433.797,06	379.546,36	54.250,70	12,51%	50.569,22
691001	SERVIÇOS GBS	60.602,18	60.602,18	40.109,27	20.492,91	33,82%	20.492,91
842400	SUPRIMENTOS DIVERSOS E SEGURANÇA	1.484.852,51	2.425.310,50	2.186.495,95	238.814,55	9,85%	146.209,89
842401	SUPRIMENTOS DE OPERAÇÕES	416.918,31	476.091,13	374.662,97	101.428,16	21,30%	88.821,77
844300	MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS	418.576,29	421.139,09	397.341,45	23.797,64	5,65%	23.652,82
847999	DIVERSOS (não considerada nas Exclusões na DIP)	540.388,24		540.388,24		0,00%	
849010	INSTRUÇÃO/APERFEIÇOAMENTO TÉCNICO DE EMPREGADOS	179.270,72	179.270,72	111.254,26	68.016,46	37,94%	68.016,46
849080	DESPESAS DE VIAGEM	607.954,70	4.539.068,56	4.278.714,89	260.353,67	5,74%	34.871,30
849083	CONVENÇÃO / REUNIÃO DE GERENCIAMENTO	289.013,61	398.030,23	386.833,93	11.196,30	2,81%	8.129,74
849085	DESPESAS DE VIAGEM - PASSAGEM AÉREA	1.362.913,29	1.397.447,75	902.630,82	494.816,93	35,41%	482.588,76
849086	DESPESAS DE VIAGEM - HOSPEDAGEM	687.198,06	687.198,06	383.073,62	304.124,44	44,26%	304.124,44
849087	DESPESAS DE VIAGEM - REFEIÇÃO	287.612,00	288.062,00	0,00	288.062,00	100,00%	287.612,00
849088	DESPESAS DE VIAGEM - TRANSPORTE	448.984,88	455.005,82	257.189,67	197.816,15	43,48%	195.198,51
849089	DESPESAS DE VIAGEM - OUTROS	936.198,33	1.070.395,97	754.091,52	316.304,45	29,55%	276.648,74
849255	EVENTOS ESPORÁDICOS -FCPA	185.126,19	185.126,19	152.485,30	32.640,89	17,63%	32.640,89
849261	AUDITORIA KPMG	217.542,42	305.545,52	171.881,05	133.664,47	43,75%	95.166,48
890049	PROJETO ORACLE	357.996,33	358.060,37	238.775,90	119.284,47	33,31%	119.263,14
890070	DESPESAS DE EXPATRIADOS	783.477,21	783.678,25	201,04	783.477,21	99,97%	783.276,22
890072	HR ADMINISTRATION	1.464.301,61	1.466.117,57	980.671,78	485.445,79	33,11%	484.844,51
	Total	11.133.286,28	15.929.946,97	12.536.348,02	3.933.987,19	24,70%	3.502.127,81

A demonstração do cálculo do IRPJ e da CSLL constam da tabela a seguir, elaborado pela Autoridade Fiscal:

DEMONSTRAÇÃO CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

Item	Lançamento	Acórdão	Diligência
IRPJ a 15%			
Valor Tributável	33.924.502,45	7.688.820,32	3.502.127,81
(-) Compensação de Prejuízos	0,00	0,00	0,00
(=) Valor tributável após compensação	33.924.502,45	7.688.820,32	3.502.127,81
Imposto Apurado (15%)	5.088.675,37	1.153.323,05	525.319,17
IRPJ ADICIONAL			
Lucro Real declarado (DIPJ)	77.446.495,05	77.446.495,05	77.446.495,05
(+) Valor apurado	33.924.502,45	7.688.820,32	3.502.127,81
(-) Parcela não sujeita ao adicional	240.000,00	240.000,00	240.000,00
(=) Base de cálculo do adicional	111.130.997,50	84.895.315,37	80.708.622,86
Adicional total (10%)	11.113.099,75	8.489.531,54	8.070.862,29
(-) Adicional declarado (DIPJ)	7.720.649,50	7.720.649,50	7.720.649,50
(=) Imposto adicional devido	3.392.450,25	768.882,04	350.212,79
CSLL			
Valor Tributável	33.924.502,45	7.688.820,32	3.502.127,81
(-) Base negativa compensada	0,00	0,00	0,00
(=) Valor tributável após compensação	33.924.502,45	7.688.820,32	3.502.127,81
CSLL apurada (9%)	3.053.205,22	691.993,83	315.191,50

A base de cálculo do IRRF é a mesma utilizada no cálculo do IRPJ e da CSLL (R\$ 3.502.127,81).

A Recorrente, embora intimada, não apresentou manifestações quanto ao relatório de diligência fiscal.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

Os recursos voluntário e de ofício atendem aos pressupostos de admissibilidade, pelo que deles se toma conhecimento.

Do Recurso Voluntário

Da Preliminar

A Recorrente alega cerceamento de defesa, motivado pela desconsideração das provas documentais apresentadas e na ausência de diligência para confirmar os fatos ocorridos que embasaram a acusação fiscal.

Argumenta que o procedimento de verificação e confirmação da ocorrência do fato gerador de suporte do lançamento de ofício teve início no procedimento de fiscalização e resultou no lançamento de tributo sobre a totalidade dos valores a débito das contas contábeis e não sobre o seu valor final.

A Recorrente destaca que mesmo diante da correção desse erro pela DRJ/CTA, não foi realizada análise pormenorizada dos fatos e argumentos de direito apresentados na impugnação, tanto é que mantida a desconsideração das provas constantes nos autos.

Por exemplo, veja-se que apresentou aos autos cópias de Notas Fiscais comprobatórias dos lançamentos realizados na conta contábil 691001, as quais seguem novamente carreadas a este recurso (Doc. 03), sendo certo que tais elementos de prova não foram considerados, haja vista que às fls. 2991 consta a indicação de 0% de prova no demonstrativo elaborado pela autoridade fiscal e ratificado pela DRJ/CTA.

A Recorrente alega o cerceamento de defesa, sobretudo pela ausência de cotejo entre os documentos apresentados pela RECORRENTE desde o procedimento de fiscalização, bem como pela manutenção da acusação fiscal com base na dúvida sem que fosse oportunizada apresentação de esclarecimentos e documentos adicionais, de modo que, desde já se requer a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto 70.235/72.

Não assiste razão à Recorrente quanto à alegação de oportunidade de apresentação de esclarecimentos e documentos adicionais, pois poderia ter apresentado esclarecimentos e documentos adicionais no momento de apresentação de sua Impugnação. Tanto que apresentou documentos nestas oportunidades.

Quanto à alegação da ausência de análise pormenorizada dos documentos comprobatórios, de fato, não se verificou na diligência realizada pela Autoridade Fiscal, conforme detalhado a seguir.

Verifica-se que foi solicitado à DRF de origem, através de diligência, dentre outras providências, o seguinte:

[...]

ii) apurar se os valores deduzidos como despesas na DIPJ a partir das referidas contas contábeis questionadas correspondem ao alegado pela impugnante;

iii) pronunciar-se quanto à eventual discrepância a maior entre o valor glosado e o valor deduzido;

[...]

v) analisar a documentação juntada na impugnação e pronunciar-se quanto à alegação de que, do total deduzido de R\$ 11.133.286,28, R\$ 7.627.805,68 estariam comprovados por meio de notas fiscais e R\$ 3.505.480,60 estariam comprovados pelos comprovantes de rateio de despesas; (grifo nosso).

Em resposta aos quesitos constantes da diligência, a Autoridade Fiscal prestou a seguintes informações:

[...]

ii) Em 05/01/2015 a empresa apresentou planilha relacionando as contas que compuseram a linha 34 da filha 05A de sua DIPJ totalizando R\$47.618.108,25 e estes foram os valores deduzidos pela empresa em sua DIPJ e não o valor de R\$ 11.133.286,28 como alega a empresa.

iii) Utilizamos o critério de amostragem com base nas planilhas fornecidas pela empresa e no cotejo com os comprovantes apresentados pela empresa e com base nestes critérios efetuamos a glosa nos percentuais das despesas não comprovadas.

[...]

v) Conforme já explanado no item ii o valor deduzido em DIPJ foi de R\$ 47.618.108,25, e não de R\$ 11.133.286,28 como alega a empresa, e os valores comprovados através de NF acham-se na Planilha constante em nosso Relatório Fiscal.

Em relação aos rateios de despesa a empresa não apresentou nenhum comprovante da efetiva realização destas despesas nas empresas do grupo em que alega em que as mesmas foram realizadas, apresentando apenas lançamentos contábeis de rateio das empresas sem nenhum documento de suporte razão pela qual as mesmas foram consideradas como não comprovadas.

No Acórdão de 1ª Instância, cotejou-se o volume dos documentos que compuseram a amostra apresentada na fiscalização com os apresentados na impugnação, conclui-se que o contribuinte pouco acrescentou na peça de defesa, **passando de um total de R\$ 6.361.496,85 para R\$ 7.627.805,68**, conforme abaixo resumido:

Conta Cont.	TOTAL	AMOSTRA	COMPROVAÇÃO NA FISCALIZAÇÃO		COMPROVAÇÃO NA IMPUGNAÇÃO
			PERCENT	VALOR	
641000	404.359,40	346.247,95	70,92%	245.559,05	210.124,66
691001	60.602,18		0,00%	0,00	
842400	1.484.852,51	1.898.257,21	100,00%	1.898.257,21	2.685.890,09
842401	416.918,31	771.972,53	100,00%	771.972,53	1.314.624,83
844300	418.576,29	397.225,73	1,51%	5.998,11	5.965,52
847999	540.388,24		0,00%	0,00	303.928,91
849010	179.270,72	77.644,00	100,00%	77.644,00	77.644,00
849080	607.954,70	1.084.058,03	40,22%	436.008,14	1.935.777,29
849083	289.013,61	126.301,75	93,58%	118.193,18	228.468,72
849085	1.362.913,29		0,00%	0,00	
849086	687.198,06		0,00%	0,00	12.143,38
849087	287.612,00		0,00%	0,00	
849088	448.984,88	105.749,25	7,55%	7.984,07	13.969,02
849089	936.198,33		0,00%	0,00	
849255	185.126,19	172.164,80	82,57%	142.156,48	152.485,30
849261	217.542,42	253.293,37	33,66%	85.258,55	85.253,00
890049	357.996,33	556.635,78	11,05%	61.508,25	118.281,85
890070	783.477,21		0,00%	0,00	
890072	1.464.301,61	571.946,45	17,47%	99.919,04	483.249,11
TOTAL	11.133.286,28	6.361.496,85		3.950.458,60	7.627.805,68

A Autoridade Julgadora observou que o contribuinte se vale do mesmo procedimento utilizado pela fiscalização, que ele enfaticamente criticou, ao considerar, como comprovado, valores que não fizeram parte do saldo final das contas de despesas. Para se chegar a essa conclusão, basta constatar a existência de totais comprovados em valores superiores ao saldo das respectivas contas. Ora, da mesma forma que não é razoável glosar despesas que não foram deduzidas, tampouco procede justificar **trazendo documentos relativos a operações que não fizeram parte do saldo final da conta.** (grifo nosso)

A Autoridade Julgadora acrescenta que **mesmo nas contas em que houve acréscimo de provas**, em relação ao apresentado durante a ação fiscal, em valor inferior ao saldo final da conta, **não é possível a aceitação do acréscimo de dedução.** É que **não há qualquer segurança de que tais valores efetivamente compuseram o saldo da conta ao final de 2011, ou seja, se foram de fato deduzidos pela empresa em sua apuração do resultado.** Caberia à impugnante demonstrar, para cada conta auditada, quais lançamentos a débito permaneceram ao final do período e comprovar documentalmente as operações correspondentes. Essa afirmação decorre do entendimento de que, em matéria de despesas, o ônus da prova é do contribuinte, conforme vários julgados recentes do CARF.

Constata-se que os documentos adicionais apresentados na impugnação não foram analisados, pois a Autoridade Fiscal, na diligência realizada, repisou as afirmações do Termo de Verificação. Embora solicitado à DRF de origem, não foi realizado nem a análise da documentação juntada na impugnação nem a pronúncia quanto à alegação de que, do total deduzido de R\$ 11.133.286,28, R\$ 7.627.805,68 estariam comprovados por meio de notas fiscais e R\$ 3.505.480,60 estariam comprovados pelos comprovantes de rateio de despesas.

Nota-se também que a Recorrente apresenta documentos na impugnação em valores superiores aos saldos das contas, utilizados na apuração do Lucro. A própria amostra, após os ajustes realizados na decisão recorrida, apresenta valores superiores ao total das contas

de despesas. Portanto, concorda-se com o argumento de que não há segurança sobre os valores que efetivamente compuseram o saldo da conta ao final de 2011, ou seja, se foram de fato deduzidos pela empresa em sua apuração do resultado.

Se por um lado cabe à Recorrente demonstrar, para cada conta auditada, quais lançamentos a débito permaneceram ao final do período e comprovar documentalmente as operações correspondentes, por outro, cabe à Fiscalização analisar de forma exaustiva e individualizada todos os documentos apresentados pelo contribuinte e pronunciar-se quanto à alegação de que , R\$ 7.627.805,68 estariam comprovados por meio de notas fiscais e R\$ 3.505.480,60 estariam comprovados pelos comprovantes de rateio de despesas.

Quanto ao citado rateio de despesas, a Recorrente não apresentou nenhum comprovante da efetiva realização destas despesas nas empresas do grupo em que alega que as mesmas foram realizadas, apresentando apenas lançamentos contábeis de rateio das empresas sem nenhum documento de suporte razão pela qual as mesmas foram consideradas como não comprovadas.

Observa-se para que os valores em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Diante dos documentos e alegações trazidas pela Recorrente em seu recurso, converteu-se o julgamento em diligência para que seja oportunizado à Recorrente esclarecer quais lançamentos a débito permaneceram ao final do período e comprovar documentalmente as operações correspondentes, e para que a fiscalização da unidade local faça a análise pormenorizada de todos os documentos apresentados pela recorrente, inclusive os apresentados na Impugnação, para verificar a dedutibilidade das despesas.

Ante o exposto, entende-se que não houve cerceamento de defesa, portanto rejeita-se a preliminar de nulidade.

Do Mérito

A RECORRENTE alega que *apresentou com a Impugnação a comprovação da totalidade das despesas, sendo que, do total de R\$ 11.133.286,28, parte é comprovada por Notas Fiscais e parte pelos razões contábeis e contrato de rateio de despesas entre empresas do Grupo GE, in verbis:*

17. Como aduzido na impugnação, a RECORRENTE apresentou à Fiscalização a comprovação das despesas deduzidas por amostragem, vez que o volume de documentos relativos ao período era extremamente grande, valendo repisar os argumentos já apresentados e não considerados pela DRJ/CTA,

18. Obviamente, nem todas as justificativas dos lançamentos contábeis foram possíveis de serem apresentadas em tempo hábil em razão de duas situações: 1ª) o volume de documentos é muito grande, tendo a empresa apresentado a amostragem por conta; 2ª) a maior parte dos valores constantes nas contas contábeis não correspondia a despesas (não tendo gerado dedução na apuração do IRPJ e CSLL), pois fora reclassificado antes do término do exercício, após lançamentos a crédito.

19. Com efeito, a General Electric Company (GE) é uma empresa multinacional americana de serviços e de tecnologia e tratando-se de uma das maiores empresas mundiais do segmento, detém elevado rigor de compliance.

20. Assim, todo e qualquer pedido de dispêndio, não importando a natureza, necessita ser solicitado através de um processo para o devido preenchimento do sistema Oracle, processo este que passa por um cadastro tal qual exige a identificação pormenorizada da natureza do pagamento, valores, entre outros, conforme consta das diretrizes do Departamento de Contas a Pagar "GE Buy-to-Pay Policy".

21. Resumidamente, as etapas para a solicitação de pagamentos de qualquer natureza se dá conforme o esquema abaixo (juntado com Impugnação), que demonstra o fluxograma de pagamentos,

[...]

22. Desse modo, impossível a realização de qualquer pagamento sem haver a suposta identificação de valores e beneficiários, especialmente em valores vultosos.

23. Destaque-se que em que pese a DRJ/CTA ter corrigido o lançamento inicial para considerar os saldos finais das contas contábeis de despesa em análise nos presentes autos, acabou por não analisar os documentos de prova e, ainda desconsiderar aqueles que implicaram em dúvida.

24. Frise-se, ainda, que a RECORRENTE apresentou com a Impugnação a comprovação da totalidade das despesas, sendo que, do total de R\$ 11.133.286,28, parte é comprovada por Notas Fiscais e parte pelos razões contábeis e contrato de rateio de despesas entre empresas do Grupo GE (razões carreados na impugnação e contrato de rateio - Doe.Q4 deste recurso). Vejamos, novamente, a relação dos valores comprovados com Notas Fiscais:

Contas dentro da Ficha 5_34	Deduções dentro da linha 34 da Ficha 5 Despesa DIPJ	NF_ND Comprovação das Deduções dentro da linha 34 da Ficha 5 Despesa DIPJ
641000	404.359,40	210.124,66
691001	60.602,18	-
842400	1.484.852,51	2.685.890,09
842401	416.918,31	1.314.624,83
844300	418.576,29	5.965,52
847999	540.388,24	303.928,91
849010	179.270,72	77.644,00
849080	607.954,70	1.935.777,29
849083	289.013,61	228.468,72
849085	1.362.913,29	-
849086	687.198,06	12.143,38
849087	287.612,00	-
849088	448.984,88	13.969,02
849089	936.198,33	-
849255	185.126,19	152.485,30
849261	217.542,42	85.253,00
890049	357.996,33	118.281,85
890070	783.477,21	-
890072	1.464.301,61	483.249,11
		% em NF
TOTAL	11.133.286,28	7.627.805,68 68,51%

25. Sob esse aspecto, esclareça-se que a diferença do valor de R\$ 7.627.805,68 para o total de R\$ 11.133.286,28 se refere às despesas rateadas do GRUPO GE as quais não possuem como contrapartida um pagamento, por se tratar de reconhecimento de despesa cujo gasto/custo foi suportado por outra empresa do mesmo grupo, conforme contrato anexo (Doc.04).

26. Ora, se existiu dúvida sobre a prova apresentada, caberia à DRJ/CTA, investigar a acusação fiscal, e não ratificá-la com base na dúvida, haja vista que a RECORRENTE não se refutou à prova, ao contrário, trouxe aos autos provas incontestes, desconsideradas e não analisadas de forma pormenorizada como caberia à autoridade competente.

27. Como sabido, a RECORRENTE é integrante do GRUPO GE, o que se verifica nos atos societários carreados aos autos, de modo que o rateio de despesas entre as empresas do grupo é registrado diretamente na contabilidade, o que foi comprovado por razões contábeis correlatos e contrato de rateio (Doc. 04) não considerados pela DRJ/CTA que sequer buscou confirmar a existência de outros documentos e/ou provas do mencionado rateio diante do lastro de provas contrárias ao quanto consignado na acusação fiscal, sendo essa a diferença não comprovada por Notas Fiscais.

28. Logo, com a comprovação/identificação da destinação de tais valores, a exigência integral deve ser cancelada, conforme jurisprudência do CARF.

29. Portanto, no contexto que lhe foi imposto a RECORRENTE apresentou as provas necessárias e pertinentes, que impactam diretamente na liquidez e certeza

do lançamento fiscal, de modo que de ver ser integralmente cancelado, ou ao menos, ser realizada diligência para investigação do quanto alegado.

Diante dos novos documentos e esclarecimentos trazidos pela recorrente, o julgamento do recurso foi convertido em diligência, através da Resolução 1402000.695 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, para Autoridade Fiscal verificar a dedutibilidade das despesas das contas objeto da auditoria, com base em todos os documentos apresentados pela Recorrente.

Conforme relatório de diligência (fls. 7514 a 7553), diante dos esclarecimentos, da documentação anexada nestes autos e de acordo com a legislação aplicável, a Autoridade Fiscal considerou como não comprovadas as despesas totalizadas por conta contábil listadas na tabela a seguir, as quais totalizaram R\$ 3.502.127,81. A discriminação dos lançamentos encontra-se no Anexo 5.

Conta Contábil	Descrição Conta Contábil	Saldo dez/2011 (A)	Total DÉBITOS A COMPROVAR (19)=(3)+(6)+(9)+(14)	TOTAL Comprovado (20)=(4)+(7)+(12)+(17)	TOTAL Débitos não comprovados (21)=(19)-(20)	% NFs débitos NÃO comprovados (22)=(21)/(19)X100	PROPORÇÃO APLICADA AO SALDO (SEM COMPROVAÇÃO) (23)=(22)*(A)
641000	FERRAMENTAS STANDARD	404.359,40	433.797,06	379.546,36	54.250,70	12,51%	50.569,22
691001	SERVIÇOS GBS	60.602,18	60.602,18	40.109,27	20.492,91	33,82%	20.492,91
842400	SUPRIMENTOS DIVERSOS E SEGURANÇA	1.484.852,51	2.425.310,50	2.186.495,95	238.814,55	9,85%	146.209,89
842401	SUPRIMENTOS DE OPERAÇÕES	416.918,31	476.091,13	374.662,97	101.428,16	21,30%	88.821,77
844300	MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS	418.576,29	421.139,09	397.341,45	23.797,64	5,65%	23.652,82
847999	DIVERSOS (não considerada nas Exclusões na DIPJ)	540.388,24		540.388,24		0,00%	
849010	INSTRUÇÃO/APERFEIÇOAMENTO TÉCNICO DE EMPREGADOS	179.270,72	179.270,72	111.254,26	68.016,46	37,94%	68.016,46
849080	DESPESES DE VIAGEM	607.954,70	4.539.068,56	4.278.714,89	260.353,67	5,74%	34.871,30
849083	CONVENÇÃO / REUNIÃO DE GERENCIAMENTO	289.013,61	398.030,23	386.833,93	11.196,30	2,81%	8.129,74
849085	DESPESES DE VIAGEM - PASSAGEM AÉREA	1.362.913,29	1.397.447,75	902.630,82	494.816,93	35,41%	482.588,76
849086	DESPESES DE VIAGEM - HOSPEDAGEM	687.198,06	687.198,06	383.073,62	304.124,44	44,26%	304.124,44
849087	DESPESES DE VIAGEM - REFEIÇÃO	287.612,00	288.062,00	0,00	288.062,00	100,00%	287.612,00
849088	DESPESES DE VIAGEM - TRANSPORTE	448.984,88	455.005,82	257.189,67	197.816,15	43,48%	195.198,51
849089	DESPESES DE VIAGEM - OUTROS	936.198,33	1.070.395,97	754.091,52	316.304,45	29,55%	276.648,74
849255	EVENTOS ESPORÁDICOS -FCPA	185.126,19	185.126,19	152.485,30	32.640,89	17,63%	32.640,89
849261	AUDITORIA KPMG	217.542,42	305.545,52	171.881,05	133.664,47	43,75%	95.166,48
890049	PROJETO ORACLE	357.996,33	358.060,37	238.775,90	119.284,47	33,31%	119.263,14
890070	DESPESES DE EXPATRIADOS	783.477,21	783.678,25	201,04	783.477,21	99,97%	783.276,22
890072	HR ADMINISTRATION	1.464.301,61	1.466.117,57	980.671,78	485.445,79	33,11%	484.844,51
	Total	11.133.286,28	15.929.946,97	12.536.348,02	3.933.987,19	24,70%	3.502.127,81

A demonstração do cálculo do IRPJ e da CSLL constam da tabela a seguir, elaborado pela Autoridade Fiscal:

DEMONSTRAÇÃO CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

Item	Lançamento	Acórdão	Diligência
IRPJ a 15%			
Valor Tributável	33.924.502,45	7.688.820,32	3.502.127,81
(-) Compensação de Prejuízos	0,00	0,00	0,00
(=) Valor tributável após compensação	33.924.502,45	7.688.820,32	3.502.127,81
Imposto Apurado (15%)	5.088.675,37	1.153.323,05	525.319,17
IRPJ ADICIONAL			
Lucro Real declarado (DIPJ)	77.446.495,05	77.446.495,05	77.446.495,05
(+) Valor apurado	33.924.502,45	7.688.820,32	3.502.127,81
(-) Parcela não sujeita ao adicional	240.000,00	240.000,00	240.000,00
(=) Base de cálculo do adicional	111.130.997,50	84.895.315,37	80.708.622,86
Adicional total (10%)	11.113.099,75	8.489.531,54	8.070.862,29
(-) Adicional declarado (DIPJ)	7.720.649,50	7.720.649,50	7.720.649,50
(=) Imposto adicional devido	3.392.450,25	768.882,04	350.212,79
CSLL			
Valor Tributável	33.924.502,45	7.688.820,32	3.502.127,81
(-) Base negativa compensada	0,00	0,00	0,00
(=) Valor tributável após compensação	33.924.502,45	7.688.820,32	3.502.127,81
CSLL apurada (9%)	3.053.205,22	691.993,83	315.191,50

A base de cálculo do IRRF é a mesma utilizada no cálculo do IRPJ e da CSLL (R\$ 3.502.127,81).

A Recorrente, embora intimada, não apresentou manifestações quanto ao relatório de diligência fiscal.

Considerando-se que não foram apresentados razões e/ou documentos comprobatórios que produzisse alterações nas conclusões do relatório de diligência, **considera-se como não comprovadas as despesas que totalizaram R\$ 3.502.127,81.**

Conforme tabela acima o Acórdão de Impugnação considerou despesas não comprovadas no valor de R\$ 7.688.820,32.

Deve-se exonerar da infração de despesas não comprovadas o valor de R\$ 4.186.692,51, correspondente à diferença entre o valor apurado no acórdão recorrido (R\$ 7.688.820,32) e o montante apurado na diligência realizada (R\$ 3.502.127,81).

A RECORRENTE alega que não tendo sido demonstrada a indedutibilidade de quaisquer das despesas o que sequer constou do lançamento, bem como inexistência de fraude ou simulação nas operações que ensejaram tais despesas, há que ser cancelada a autuação fiscal, *in verbis*:

30. *A dedutibilidade das despesas não foi questionada pela autoridade fiscal e pela DRJ/CTA, no entanto, vale frisar que todas as despesas em questão são despesas dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, vez que se tratam de despesas nitidamente operacionais da empresa,*

31. *Além disso, é de se frisar que todos os pagamentos realizados possuem causa, identificados através de todos os documentos carreados aos autos, o que por si só, evidencia a boa-fé da RECORRENTE e, especialmente, inexistência de fraude ou simulação nas operações objeto das despesas deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme decidiu este CARF .*

32. *Assim, não tendo sido demonstrada a indedutibilidade de quaisquer das despesas o que sequer constou do lançamento, bem como inexistência de fraude ou simulação nas operações que ensejaram tais despesas, há que ser cancelada a autuação fiscal.*

33. *De todo modo, considerando que as despesas relacionadas às contas contábeis 849080, 849085, 849086, 849087, 849088 e 849089 são todas relacionadas a despesas de viagens, as quais estão intimamente ligadas ao desenvolvimento da atividade empresarial da RECORRENTE, inadmissível sua glosa integral , assim como à conta contábil 844300 referente à despesa com manutenção de veículos , conforme já decidiu este CARF.*

34. *Ainda, demonstra-se também a já reconhecida dedutibilidade das despesas relacionadas à conta contábil 849010, que se refere às despesas com cursos e aperfeiçoamento dos funcionários:*

35. *Por fim, sobre o rateio de despesas administrativas, Hiromi Higuchi leciona que, comprovada a estrutura de coligada para realização da atividade empresarial, deve ser acolhida como despesa dedutível o custo que competir como rateio, que vai ao encontro do entendimento deste CARF:*

"Tratando-se de coligadas, uma vez reconhecido que os serviços contratados em conjunto são relacionados às atividades ou à manutenção de sua fonte produtora de ambas, e foram devidamente comprovados, correta a dedutibilidade mediante rateio" (CARF, ACÓRDÃO 1402-00217, 13. Seção -2a. Turma da 4a. Câmara, publicada em 18/05/2011).

36. *Dessa forma, comprova-se a dedutibilidade de todas as despesas, o que reforça a necessidade de reforma do v. acórdão para cancelamento integral do Auto de Infração.*

Conforme constatado no relatório de diligência, as despesas registradas nas contas contábeis analisadas demonstraram ser necessárias ao funcionamento da empresa: frete, armazenamento e transportes aeroportuários, formação de funcionários (programa de trainees, viagens, hospedagem, reuniões e eventos, etc.), sistema operacional (projeto Oracle), contratação de empresa de auditoria, serviços de consultoria de engenharia e produção, etc., contudo há a necessidade da apresentação do documento fiscal que comprove a ocorrência da despesa.

Quanto aos rateios de despesas, corretamente pronunciou-se a Autoridade Fiscal sobre a necessidade da apresentação de documentação fiscal comprobatória da sua ocorrência, *in verbis*:

Ainda que tenham sido apresentados contratos em que os rateios são previstos, eles não afastam a necessidade de comprovação de que a despesa rateada efetivamente ocorreu. Tanto é assim que foram apresentadas algumas notas referentes aos serviços prestados pela GBS. Portanto, foi aplicada para os valores classificados como “rateios” a mesma exigência feita com relação às demais despesas, qual seja, a apresentação de documentação fiscal comprobatória da sua ocorrência.

Como demonstrado, no relatório de diligência fiscal, despesas não comprovadas totalizaram R\$ 3.502.127,81. A inexistência de fraude ou simulação nas operações que ensejaram tais despesas não tem o efeito de cancelar o lançamento, mas sim de qualificar a multa no percentual de 150%, que não é o caso em tela.

Ante o exposto, afasta-se as alegações da recorrente.

A RECORRENTE alega a errônea Apuração do IRPJ e da CSLL, pois não foi realizada a recomposição do lucro Tributável, *in verbis*:

37. Alega a DRJ/CTA que o valor tributável coincidiu com o total das glosas de despesas e que essa situação não implica em irregularidade (fls. 2994).

38. Ocorre que como aduzido na impugnação, quanto aos Autos de Infração relacionados ao IRPJ e à CSLL é necessário dizer que, ainda que realmente não fossem comprovados tais dispêndios, não poderia a Autoridade Fiscal ter se utilizado da mesma base de cálculo que utilizou para a incidência do IRRF para fazer incidir o IRPJ e a CSLL, sob pena de nulidade.

39. Tendo em vista que despesa, não é base de cálculo de IRPJ e de CSLL, caso entendesse o Auditor Fiscal pela indedutibilidade das mesmas, deveria, no mínimo, ter-lhes glosado das apurações dos tributos e exigido o novo valor apurado através da recomposição do lucro tributável, sob pena de ilegalidade, conforme entendimento deste CARF:

[...]

40. *No caso em análise, inclusive, nem ao menos foi realizada a glosa das despesas, mas ocorreu a tributação sobre o valor integral da própria despesa, não sendo admissível a alegação de coincidência para fins de exigência de tributo corno pretende a DRJ/CTA, sob pena de ilegalidade.*

41. *Até mesmo porque, como já exposto, em observância a norma disposta no art. 142 do CTN, é dever da autoridade administrativa, verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o tributo devido.*

42. *No presente caso, não houve a verificação do fato gerador, haja vista que o lucro tributável não foi recomposto para fins de exigência fiscal.*

43. *Dessa forma, nos Ais lavrados para a exigência do IRPJ e da CSLL, no mínimo, deve-se proceder à recomposição do lucro tributável sob pena de ilegalidade, o que implica na reforma do v. acórdão nesse ponto para cancelamento integral dos AIs.*

Ao contrário do que alega a recorrente, entende-se que o lucro tributável foi corretamente apurado no auto de infração, conforme demonstrativo de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica reproduzido a seguir:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Folha: _____

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 19515-720.207/2016-06

**DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA
LUCRO REAL**

SUJEITO PASSIVO

CNPJ	Período de Apuração do Tributo
01.009.681/0001-11	01/01/2011 a 31/12/2011
Nome Empresarial	
GE POWER & WATER EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE ENERGIA E TRATAMENTO DE ÁGUA LTDA	

RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO

(+) Lucro Real das Atividades em Geral antes da Compensação de Prejuízos	77.446.495,05
(-) Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	0,00
(=) Lucro Real das Atividades em Geral após a Compensação de Prejuízos	77.446.495,05

INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Multa	Infração	Valor Tributável
75,00%	Operacional	33.924.502,45 (1)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Valor Tributável	Prejuízo do Período Compensado	Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	Valor Tributável após Compensação
(1) 33.924.502,45	0,00	0,00	33.924.502,45

CÁLCULO DO IMPOSTO

Multa	Base de Cálculo	Alíquota	Imposto Apurado
75,00%	33.924.502,45	15,00%	5.088.675,36

CÁLCULO DO IMPOSTO ADICIONAL

(+) Lucro Real Declarado após Compensação de Prejuízo (DIPJ)	77.446.495,05
(+) Valor Apurado	33.924.502,45
(-) Parcela Não Sujeita ao Adicional	240.000,00
(=) Base de Cálculo do Adicional	111.130.997,50
(x) Alíquota	10,00%
(=) Adicional Total	11.113.099,75
(-) Adicional Declarado (DIPJ)	7.720.649,50
(=) Imposto Adicional Devido	3.392.450,24

PARCELA DO LUCRO NÃO SUJEITA AO ADICIONAL

(+) Parcela Não Sujeita ao Adicional Definida em Lei	240.000,00
(-) Parcela Não Sujeita ao Adicional Utilizada pelo Sujeito Passivo	240.000,00
(=) Parcela Não Sujeita ao Adicional Utilizada de Ofício	0,00

CÁLCULO DO IMPOSTO ADICIONAL POR PERCENTUAL DE MULTA

Multa	Valor Apurado	Parcela Não Sujeita ao Adicional	Base de Cálculo	Alíquota	Imposto Adicional Devido
75,00%	33.924.502,45	0,00	33.924.502,45	10,00%	3.392.450,24

Parece-me uma questão de matemática, pois se foram deduzidas despesas não comprovadas do lucro, esse é recomposto com a adição das referidas despesas, conforme consta no demonstrativo acima. Portanto não assiste razão à recorrente em seus argumentos.

A RECORRENTE alega que a suposta diferença que serviu de base para manutenção da cobrança do IRRF, não se refere à realização de pagamentos, mas sim ao reconhecimento de despesa cujo gasto/custo foi suportado por outra empresa do GRUPO, os quais restaram comprovados e estão devidamente identificados, *in verbis*:

44. Ao analisar essa exigência a DRJ/CTA manteve a acusação fiscal sobre a nova base de cálculo relativa aos saldos das contas de despesas apurados no final do exercício, **sob o mesmo argumento de ausência de indicação do beneficiário e/ou não comprovação da operação ou, sua causa, dos pagamentos realizados no período, nos termos do art. 675 do RIR/999.**

45. Ocorre que, como exposto, parte das despesas deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano calendário de 2011, se referem aos registros contábeis relativos ao rateio de despesas, devidamente comprovados por meio dos razões contábeis (confirmado as fls. 2991) e o contrato de rateio que novamente se apresenta nestes autos(Doc.

46. Logo, **não há que se falar em ausência de identificação e falta de prova da operação ou causa do pagamento,** até mesmo porque, como aduzido, os lançamentos contábeis relativos aos rateios de despesa não possuem como contrapartida um pagamento por se tratar de mero reconhecimento do gasto/custo suportado por outra empresa do GRUPO GE.

47. Desse modo, como já decidiu o CARF , para ser considerado "sem causa" devem ser observados os requisitos dispostos no mencionado artigo 675 do RIR para que um pagamento seja classificado como "sem causa", apto à incidência da alíquota de 35% de IRRF, os quais não se verificam nos presentes autos.

48. Pelo exposto, evidente que a suposta diferença que serviu de base para manutenção da cobrança do IRRF, não se refere à realização de pagamentos, mas sim ao reconhecimento de despesa cujo gasto/custo foi suportado por outra empresa do GRUPO, os quais restaram comprovados e estão devidamente identificados, razão pela qual deve ser reformado o v. acórdão para cancelamento integral do Al.

Pisa-se quanto aos rateios de despesas, sobre a necessidade da apresentação de documentação fiscal comprobatória da sua ocorrência. Reitera-se que como demonstrado, no relatório de diligência fiscal, as despesas não comprovadas totalizaram o montante de R\$ 3.502.127,81.

Todavia o presente caso trata de despesas cuja documentação comprobatório não foi apresentada pela recorrente, logo constata-se que não houve a comprovação dos pagamentos, por parta da Autoridade Fiscal, que entende-se como requisito para caracterizar o pagamento sem causa.

Logo devem ser cancelados os lançamento referente ao Imposto de Renda Retido na Fonte por pagamento sem causa.

O contribuinte requer a conversão do julgamento em diligência a fim de comprovar o alegado, inclusive, com a juntada de novos documentos, sob pena de ilegalidade, *in verbis*:

49. Não obstante o direito à dedutibilidade das despesas glosadas nos Ais em questão e, ainda ilegalidade da exigência de IRRF sobre as mesmas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sobretudo diante dos documentos trazidos, há que se destacar a necessidade de ser realizada diligência para sanar as dúvidas levantadas pela D. DRJ/CTA, para a apuração de todo o alegado.

50. Tal providência, prevista no art. 18 do Decreto 70.235/72, coaduna-se com os princípios da eficiência e legalidade que regem a administração pública (art. 37 da CF/88), e deve ser realizada in casu para a averiguação da comprovação das despesas glosadas e, ainda, recomposição do lucro tributável e confirmação dos requisitos que afastam a incidência do IRRF no presente caso, o que está lastreado nos documentos já apresentados, os quais confirmam o incerteza e iliquidez dos AIs.

51. Destarte, com lastro na legislação de regência e nos princípios da verdade material, da eficiência e da legalidade, requer-se a determinação da conversão do julgamento em diligência a fim de comprovar o alegado, inclusive, com a juntada de novos documentos, sob pena de ilegalidade.

Conforme relatório, diante dos novos documentos e esclarecimentos trazidos pela recorrente, o julgamento do recurso foi convertido em diligência, através da Resolução 1402000.695 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, para Autoridade Fiscal verificar a dedutibilidade das despesas das contas objeto da auditoria, com base em todos os documentos apresentados pela Recorrente.

i. Declarar a nulidade pelo cerceamento de defesa e incerteza e iliquidez dos Ais, haja vista que a cobrança foi mantida com base na dúvida em relação aos documentos de prova apresentados pela RECORRENTE os quais foram desconsiderados pela DRJ/CTA;

ii. cancelar integralmente os Ais em discussão, confirmando-se o direito à dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das despesas glosadas, pela comprovação integral das mesmas, sobretudo pela comprovação do efetivo rateio de despesas entre as empresas do GRUPO GE; e, ainda

iii, cancelar a cobrança do IRRF sobre os mesmos valores de suporte à cobrança do IRPJ e CSLL, uma vez que se referem ao rateio de despesas que não configuram pagamento, mas sim reconhecimento de gasto/custo suportado por outra empresa do GRUPO GE; ou

Do Recurso de Ofício

Conforme o entendimento da DRJ, o qual acompanho, a fiscalização não levou em conta os dados das demais contas (as complementares das 19 relativamente ao universo de 106) em seus cálculos, *in verbis*:

17. Pelo “Termo de Intimação Fiscal - Despesas a Comprovar”, às fls. 2696/2759, recebido pela empresa em 19/03/2015, a empresa foi intimada a comprovar as despesas relacionadas nas planilhas anexas ao referido termo, relativas ao ano calendário 2011. Na “Planilha 1” a autoridade fiscal relacionou uma série de contas que compõem as despesas informadas na linha 34 da ficha 5A da DIPJ/2012 (“Outras Despesas Operacionais”), totalizando R\$ 47.873.670,14. Na sequência, constam cópias de contas de despesas no Razão indicando lançamentos a débito, nos seguintes montantes:

[...]

18. Na resposta, às fls. 2791/2794, o contribuinte declara ter justificado os dez maiores lançamentos de cada conta contábil, que totalizam R\$ 23.336.581,84. A autoridade fiscal afirma que foram apresentadas apenas razões das contas e não notas fiscais.

19. Houve novo pedido para apresentação da comprovação das despesas, conforme “Termo de Intimação Fiscal nº 02 Desp. a comprovar” de fls. 2763/2765, recebido em 02/07/2015. Em 31/07/2015 a empresa encaminhou a resposta de fls. 2807/2811. Segundo a fiscalização, a nova documentação apresentada continuou inconsistente, o que motivou as glosas de despesas calculadas conforme planilha abaixo reproduzida:

[...]

21. Diante da dúvida sobre se os montantes de despesas glosadas incluíram lançamentos que não compuseram a rubrica “Outras Despesas Operacionais”, deduzidas na linha 34 da ficha 5A da DIPJ/2012, causada sobretudo pela ausência de juntada ao processo de parte da documentação produzida pela fiscalização e parte das respostas do contribuinte, solicitei diligência (fls. 2684/2686) junto à Defis/SP para que: i) fosse esclarecido se os valores deduzidos como despesas na DIPJ a partir das referidas contas contábeis questionadas correspondem ao alegado pela impugnante; ii) pronunciar-se quanto à eventual discrepância a maior entre o valor glosado e o valor deduzido. Também foi solicitada a juntada de documentação faltante, e outros questionamentos foram feitos. Cumprindo o solicitado, a autoridade fiscal assim se justificou, às fls. 2893/2895:

- A ação fiscal teve início em 22/10/2014 com o recebimento pelo contribuinte do Termo de Início de Procedimento Fiscal, já neste termo solicitamos: Planilha detalhada acompanhada da documentação que deu suporte, aos valores informados na linha 34 da Ficha 05 A da DIPJ. Em 05/01/2015 a empresa apresentou planilha relacionando as contas que compuseram a linha 34 da ficha 05A de sua DIPJ totalizando R\$ 47.618.108,25, e estes foram os valores deduzidos pela empresa em sua DIPJ e não o valor de R\$ 11.133.286,28 como alega a empresa. Cumpre destacar que embora tenha apresentado a planilha com a composição das contas a empresa apresentou pouquíssimos comprovantes destas contas, alegando a época seu representante Sr Rodrigo que os arquivos da empresa ficavam na Cidade do México razão pela qual a empresa não estava conseguindo apresentar a documentação solicitada;
- Utilizamos o critério de amostragem com base nas planilhas fornecidas pela empresa e no cotejo com os comprovantes apresentados pela empresa e com base nestes critérios efetuamos a glosa nos percentuais das despesas não comprovadas;
- Conforme já explanado no item ii, o valor deduzido em DIPJ foi de R\$ 47.618.108,25, e não de R\$ 11.133.286,28 como alega a empresa, e os valores comprovados através de NF acham-se na Planilha constante em nosso Relatório Fiscal.

22. Nas contra-razões da diligência, às fls. 2905/2917, a interessada basicamente repete as mesmas alegações já formuladas na impugnação quanto a esse ponto.

23. O auditor fiscal tem razão, quando afirma que o valor deduzido na DIPJ foi de R\$ 47.618.108,25, e não de R\$ 11.133.286,28. Entretanto, não há como desconsiderar o argumento da impugnante, que alega que a fiscalização requereu a comprovação das despesas especificamente das dezenove contas mencionadas, cujo saldo ao final de 2011 totalizava R\$ 11.133.286,28. Examinemos o já mencionado “Termo de Intimação Fiscal - Despesas a Comprovar”, às fls. 2696/2759. Na “Planilha 1” a autoridade fiscal relacionou uma série de contas (total de 106 contas) que compõem as despesas informadas na linha 34 da ficha 5A da DIPJ/2012 (“Outras Despesas Operacionais”), totalizando R\$ 47.873.670,14. Na sequência, constam cópias das citadas dezenove contas de despesas no Razão indicando lançamentos a débito, que totalizam R\$ 42.522.804,05.

24. Nesse Termo, a fiscalização intimou o contribuinte a apresentar as documentações referentes às planilhas em anexo. Dessa forma, ainda que conste detalhamento das 19 contas, seria possível aceitar que a fiscalização pediu a comprovação das despesas de todas as 106 contas que compuseram as “Outras Despesas Operacionais” informadas na DIPJ. Por outro lado, a forma como a autoridade fiscal apurou a base de cálculo dos lançamentos deixa claro que a auditoria das despesas circunscreveu-se ao rol das 19 contas. De fato, no auto de infração de IRPJ, às fls. 297/301, a base de cálculo para o lançamento foi o valor de R\$ 33.924.502,45, valor este que coincide com o total de glosas de despesas demonstrado na tabela acima copiada. Cada glosa (coluna GLOSAS) foi calculada a partir da aplicação do percentual de comprovação (coluna COMPROVADAS) sobre a amostra (coluna AMOSTRA), e posterior dedução desse montante do total de débitos (coluna TOTAL). E as glosas foram calculadas somente para as 19 contas.

25. Em suma, a fiscalização não levou em conta os dados das demais contas (as complementares das 19 relativamente ao universo de 106) em seus cálculos. Consequentemente, eventuais correções a serem feitas no presente voto devem limitar-se às 19 contas, tendo em vista que as demais não foram objeto da auditoria, ou seja, não fazem parte do litígio.

26. Efetivamente, correções precisam ser feitas. Com esse procedimento adotado, a autoridade fiscal acabou glosando despesas em valores superiores ao que o contribuinte deduziu em sua apuração do lucro real, o que é incabível. Isso ocorreu devido ao fato de a fiscalização ter ignorado que, na maioria das contas de despesas auditadas, o saldo ao final do período era bem inferior à soma dos lançamentos a débito. Entendo que a correção deve ser feita com base nos mesmos critérios utilizados pela fiscalização, por questão de coerência. Como os cálculos foram feitos mediante aplicação de percentuais de comprovação e de amostragem, o mesmo raciocínio prevalecerá, mas partindo do saldo das contas, e não da soma dos lançamentos a débito. Afinal de contas, foram os saldos finais de cada conta que compuseram a rubrica “Outras Despesas Operacionais”, devendo ser estes saldos o ponto de partida. A partir disso, devem ser glosadas as parcelas tidas como não-comprovadas.

27. Prosseguindo, a fiscalização obteve o percentual de comprovação de cada uma das contas (coluna COMPROVADAS), que corresponde à fração das despesas comprovadas, relativamente ao volume de amostras apresentadas pelo contribuinte. Mediante raciocínio indutivo, a autoridade fiscal inferiu que o mesmo percentual de comprovação deveria aplicar-se à base de cálculo utilizada, no caso, a soma dos lançamentos a débito. Essa mesma indução deve ser aplicada sobre a base correta, ou seja, sobre os saldos de cada conta de despesa considerada. Com isso, tem-se o seguinte demonstrativo de correção da base de cálculo:

TABELA 1 – DEMONSTRATIVO DE CORREÇÃO DE BASE DE CÁLCULO

Conta Cont.	SALDO DA CONTA	AMOSTRA	COMPROVADAS	GLOSAS
641000	404.359,40	346.247,95	70,92%	117.587,71
691001	60.602,18		0,00%	60.602,18
842400	1.484.852,51	1.898.257,21	100,00%	0,00
842401	416.918,31	771.972,53	100,00%	0,00
844300	418.576,29	397.225,73	1,51%	412.255,79
847999	540.388,24		0,00%	540.388,24
849010	179.270,72	77.644,00	100,00%	0,00
849080	607.954,70	1.084.058,03	40,22%	363.435,32
849083	289.013,61	126.301,75	93,58%	18.554,67
849085	1.362.913,29		0,00%	1.362.913,29
849086	687.198,06		0,00%	687.198,06
849087	287.612,00		0,00%	287.612,00
849088	448.984,88	105.749,25	7,55%	415.086,52
849089	936.198,33		0,00%	936.198,33
849255	185.126,19	172.164,80	82,57%	32.267,49
849261	217.542,42	253.293,37	33,66%	144.317,64
890049	357.996,33	556.635,78	11,05%	318.437,74
890070	783.477,21		0,00%	783.477,21
890072	1.464.301,61	571.946,45	17,47%	1.208.488,12
TOTAL	11.133.286,28	6.361.496,85		7.688.820,32

Concordando com os argumentos e procedimentos acima expostos, entende-se que não há reparos a serem feitos na exoneração procedida no acórdão de 1ª Instância.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de: i) rejeitar a preliminar de nulidade; ii) no mérito, ii.i) dar provimento parcial ao recurso voluntário para, ii.i.i) excluir das receitas não comprovadas o valor adicional de R\$ 4.186.692,51; ii.i.ii) cancelar os lançamentos referentes ao IRRF, ii.ii) negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias