



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720404/2014-55
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-004.203 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2020
Recorrente NOVASOC COMERCIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

DESPESA. COMPROVAÇÃO. DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS.

As despesas devem ser comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos. As despesas não comprovadas devem ser glosadas.

DESPESA. ENERGIA ELÉTRICA. SUBLOCATÁRIOS.

As despesas de energia elétrica que sejam suportadas por sublocatários na atividade econômica destes devem ser glosadas na apuração da contribuinte.

JUROS DE MORA. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA.

São dedutíveis os juros de mora incidentes sobre créditos tributários pagos em atraso, no período em que forem incorridos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de vinculação dos demais processos administrativos decorrentes do presente feito e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito à despesa de juros de mora sobre os créditos tributários cobrados no processo nº 16306.000178/2009-01, até o montante incorrido no ano-calendário 2009, conforme regime de competência, e para ajustar as despesas de energia elétrica do 1º e 3º trimestres de 2009, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira – Relator

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

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 997/1035) relativos ao ano-calendário 2009.

À partida, é oportuno destacar que o procedimento fiscal abarcou, também, as contribuições COFINS e PIS, entretanto, os lançamentos de ofício desses tributos foram juntados aos processos nº 19515.720446/2014-96 e 19515.720405/2014-08.

Este voto, portanto, será focado nas infrações atinentes às bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Resumidamente, a fiscalização apurou as seguintes infrações relativas a IRPJ e CSLL:

1) Despesa de energia elétrica (conta 333203 *Energia Elétrica*): a autoridade fiscal considerou que parte dos lançamentos de despesa de energia elétrica não estava comprovada pela documentação apresentada pela contribuinte. Do total da despesa reconhecida contabilmente pela contribuinte no ano-calendário 2009 (R\$ 6.713.717,09), a contribuinte teria logrado comprovar apenas R\$ 3.907.857,69.

Ademais, segundo a autoridade fiscal, parte da despesa de energia elétrica registrada na conta contábil não seria da fiscalizada, mas de sublocatários. Assim, a fiscalização adotou um critério de rateio das despesas de energia elétrica e elaborou mensalmente uma proporção entre o total dos lançamentos a débito da conta contábil e o total da despesa lançada pela contribuinte como despesa própria. Estes percentuais foram, então, aplicados aos montantes que teriam sido efetivamente comprovados.

A autoridade administrativa elaborou o seguinte quadro para demonstrar os valores efetivamente comprovados e a aplicação dos percentuais de rateio de despesa com energia elétrica:

JAN	273.379,40	0,82	224.171,10
FEV	369.806,62	0,57	210.789,77
MAR	294.546,09	0,75	220.909,56
ABR	355.803,28	0,86	305.990,82
MAI	318.775,24	0,63	200.828,40
JUN	296.575,36	0,72	213.534,25
JUL	403.270,79	0,49	197.602,68
AGO	220.255,17	0,62	136.558,20
SET	277.832,19	0,56	155.586,02
OUT	351.139,93	0,72	252.820,74
NOV	369.566,94	0,75	277.175,20
DEZ	376.906,68	0,77	290.218,14
TOTAL	3.907.857,69		2.686.184,88

Desta forma, a fiscalização considerou, para fins de apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, a despesa de energia elétrica total de R\$ 2.686.184,88, glosando a diferença de R\$ 4.027.532,21, conforme tabela abaixo:

	Energia Elétrica		
	Declarado	Apurado	Glosado
1 trimestre	R\$1.676.330,86	R\$655.870,43	R\$1.020.460,43
2 trimestre	R\$1.869.555,96	R\$720.353,47	R\$1.149.202,49
3 trimestre	R\$1.426.085,99	R\$489.746,90	R\$936.339,09
4 trimestre	R\$1.741.744,28	R\$820.214,08	R\$921.530,20
Total	R\$6.713.717,09	R\$2.686.184,88	R\$4.027.532,21

2) Despesa com Prevenção de perdas (conta 333497 Prevenção de Perdas): a fiscalização intimou a contribuinte a comprovar os lançamentos da conta contábil 333497 *Prevenção de Perdas*. Em resposta a contribuinte informou:

- Em relação ao item 1 do Termo de Intimação Fiscal – Explicar detalhadamente a forma de cálculo utilizada para determinar a alocação da despesa na conta contábil 333497 – *Prevenção de Perdas*;

Resposta: a intimada esclarece abaixo como é efetuado o Rateio de Prevenção de Perdas: O departamento de Prevenção e Perdas é responsável pelo controle das quebras/perdas nas lojas e centros de distribuição, e é constituído na empresa Cia. Brasileira de Distribuição.

Para atender a estrutura do Grupo Pão de Açúcar foram criados vários centros de custo por região conforme tabela abaixo. Os funcionários deste departamento trabalham diretamente nas lojas/CDs e suas despesas são rateadas para as lojas/CDs onde prestam serviços, inclusive para lojas de outras empresas, tais como a Novasoc Comercial, através de rateio na conta 333497 – *Prevenção e Perdas*.

Os valores são contabilizados na conta 333497 – *Prevenção e Perdas*, creditando os centros de custo origem e debitando os centros de custo destino, ou seja, o saldo do grupo de contas das despesas do Centro de custo Emissor (Operações e CDs Rateio GRPP) é transferido para Centro de Custo Receptor (Lojas/Bandeira/Região).

Utilizamos para cálculo por loja o HeadCount de cada departamento.

Apresentou, também, uma tabela de Centros de Custo de Prevenção de Perdas e detalhou um lançamento a título de exemplo. Entretanto, não apresentou os documentos de suporte para as demonstrações feitas. Diante da ausência de documentação comprobatória, a fiscalização efetuou a glosa das despesas registradas nessa conta:

	Prevenção de Perdas		
	Declarado	Apurado	Glosado
1 trimestre	R\$375.083,39	R\$0,00	R\$375.083,39
2 trimestre	R\$407.005,64	R\$0,00	R\$407.005,64
3 trimestre	R\$432.780,88	R\$0,00	R\$432.780,88
4 trimestre	R\$486.443,24	R\$0,00	R\$486.443,24
Total	R\$1.701.313,15	R\$0,00	R\$1.701.313,15

3) Outras despesas (Linha 60, Ficha 6A da DIPJ): a contribuinte, regularmente intimada, não teria logrado comprovar as despesas. Teria se limitado a apresentar demonstrativos e lançamentos na escrituração fiscal relativos a outra matéria (Outras Exclusões- Linha 69 da Ficha 9A da DIPJ). Diante da ausência de documentação comprobatória, a fiscalização efetuou a glosa das despesas:

	Outras despesas		
	Declarado	Apurado	Glosado
3 trimestre	R\$24.458.278,46	R\$0,00	R\$24.458.278,46

4) Outras Exclusões (Linha 69, Ficha 9A da DIPJ): segundo a fiscalização, trata-se de exclusões de provisões não dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo de IRPJ e CSLL.

Nesta seara, a contribuinte adotaria o seguinte procedimento. No trimestre em que a contribuinte lançava contabilmente a despesa em contrapartida à provisão, ela efetuava a respectiva adição. No trimestre subsequente, haveria a reversão com a respectiva exclusão do mesmo valor. Procedendo dessa forma, não haveria reparo a fazer na apuração da contribuinte. Entretanto, a fiscalização verificou que não teriam sido feitas em 2008 as adições relativas às contas 114150 *Bonificação sobre Estoque* e 114903 *Provisão para perdas no Estoque*. Assim, as exclusões feitas em 2009 seriam indevidas:

	Outras exclusões		
	Declarado	Apurado	Glosado
1 trimestre	R\$11.630.148,09	R\$10.327.585,09	R\$1.302.563,00
4 trimestre	R\$11.235.770,16	R\$11.182.053,16	R\$53.717,00
Total	R\$22.865.918,25	R\$21.509.638,25	R\$1.356.280,00

5) Recolhimento a menor de IRPJ (diferença DIPJ x DCTF): no segundo trimestre de 2009, a contribuinte teria apurado na DIPJ um IRPJ a pagar no montante de R\$ 899.822,61 e teria declarado em DCTF e pago somente R\$ 893.822,60. A diferença apurada de ofício foi de R\$ 6.000,01.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação. Nesta, após requerer o julgamento conjunto dos processos n.º 19515.720404/2014-55, 19515.720446/2014-96 e 19515.720405/2014-08, **lançou, em síntese, as seguintes alegações de mérito:**

1) Despesa de energia elétrica (conta 333203 *Energia Elétrica*): inicialmente, asseverou a contribuinte que teria localizado a quase totalidade dos documentos comprobatórios das despesas de energia elétrica. Neste aspecto, teria instruído a peça impugnatória com (i) contas de energia elétrica não apresentadas anteriormente e (ii) provas inequívocas de que seriam da impugnante as despesas de energia elétrica de contas faturadas em nome da Cia Brasileira de Distribuição.

No que diz respeito ao rateio de despesas de energia elétrica, insurgiu-se contra a metodologia de cálculo da fiscalização, posto que parte dos lançamentos a crédito na conta contábil não corresponderia a despesas dos sublocatários, mas a estornos e segregação do valor de ICMS embutido no preço da energia elétrica. Assim elaborou nova apuração de percentuais de rateio com a seguinte metodologia:

Deveras, o procedimento para a identificação do percentual correspondente ao consumo próprio foi o seguinte:

i) Primeiramente, o Total dos Lançamentos a Débitos foi expurgado dos Lançamentos a crédito que não têm qualquer relação com as sublocações (consumo de terceiros), e o Resultado obtido e o que se denominou "Total Líquido Comparável";

ii) Em segundo lugar, o Total Líquido Comparável foi diminuído com os Lançamentos a Crédito realizados em virtude das sublocações, de modo que assim se obteve o número que efetivamente correspondia ao Consumo Próprio de Energia Elétrica.

O percentual que a ora Impugnante entende que corresponde ao seu consumo próprio é obtido pela divisão do Item ii (numerador, Consumo Próprio de Energia) acima pelo Item i (denominador, Total Líquido Comparável). (grifos do original)

Os valores seriam os seguintes:

	Total líquido comparável	Energia Elétrica	
		Total do crédito Aproveitável	Terceiros
Janeiro	R\$640.701,50	R\$544.955,57	R\$95.745,93
Fevereiro	R\$706.790,21	R\$610.589,84	R\$96.200,37
Março	R\$670.704,61	R\$584.832,27	R\$85.872,34
Abril	R\$849.633,33	R\$765.354,10	R\$84.279,23
Mai	R\$707.467,03	R\$619.264,73	R\$88.202,30
Junho	R\$612.999,33	R\$533.166,61	R\$79.832,72
Julho	R\$600.085,25	R\$472.064,01	R\$128.021,24
Agosto	R\$628.955,93	R\$535.627,94	R\$93.327,99
Setembro	R\$581.005,32	R\$483.889,91	R\$97.115,41
Outubro	R\$668.817,22	R\$561.315,27	R\$107.501,95
Novembro	R\$722.007,41	R\$609.297,20	R\$112.710,21
Dezembro	R\$807.622,66	R\$648.272,43	R\$159.350,23

2) Despesa com Prevenção de perdas (conta 333497 *Prevenção de Perdas*): em relação a essa matéria, a contribuinte reiterou as alegações já apresentadas à fiscalização (e citadas acima). Tratar-se-ia, portanto, de rateio de despesas de centros de custos que, embora estejam registrados inicialmente em uma das empresas do grupo econômico, gerariam receitas em outras empresas. Reproduzo as palavras da contribuinte:

Em se tratando de empresas componentes de um único grupo econômico, é muito natural que haja despesas e custos próprios de cada uma das sociedades, assim como despesas que se referem a mais de uma sociedade.

Em outros termos: tendo em vista que as despesas podem ser conceituadas como gastos necessários à obtenção de receitas, é certo que há gastos que apenas têm o condão de proporcionar receitas a uma específica sociedade, ao passo que existem aqueles gastos que, por mais que formalmente se liguem a uma única sociedade integrante do grupo, têm o condão de gerar receitas em mais de uma sociedade do conglomerado.

Nessa última hipótese, é absolutamente natural que a referida despesa — que tem aptidão de gerar receitas para mais de uma empresa do grupo — seja rateada entre as pessoas jurídicas que se beneficiaram do discutido dispêndio.

Essa e a exata situação discutida no vertente tópico das autuações.

Deveras, o citado Departamento de Prevenção de Perdas é composto por funcionários que prestam serviços a cada uma das empresas do grupo econômico, no seu mister de contenção das malsinadas perdas.

Contudo, tais funcionários estão registrados como sendo exclusivamente da Cia. Brasileira de Distribuição, tendo em vista que esse Departamento foi constituído nessa sociedade.

Nesse quadro, apesar de o Departamento estar constituído na Cia. Brasileira de Distribuição, os salários dos respectivos funcionários é dividido e suportado por cada uma das sociedades do grupo que lançam mão dos serviços desses obreiros, assim como todas as demais despesas associadas a esse Departamento: ora, se todos se beneficiam desse Departamento, nada mais natural que todos o custeiem!

E exatamente assim que são feitos os Lançamentos a Débito na discutida Conta n. 333497: tais registros têm lugar à medida em que as despesas inicialmente apropriadas pelo Centro de Custos vão sendo rateadas (ou seja, reduzidas, minoradas no Centro de Custos) entre as empresas integrantes do grupo, expediente esse que permite que o resultado de cada uma dessas sociedades seja corretamente aferido.

Às alegações, juntou demonstrativo por amostragem das despesas apropriadas neste item.

3) Outras despesas (Linha 60, Ficha 6A da DIPJ): segundo a contribuinte, o valor lançado na DIPJ seria composto pelo saldo das seguintes contas contábeis:

DIPJ – Ficha 6A – Linha 60 – Despesas Não Relacionadas nas Linhas Anteriores

Código Contábil	Nome Conta Contábil	3º Trimestre
361201	Valor venda Imob	(118.083,64)
361202	Valor baixa Imob	29.649,92
361401	REC. EXCEPCIONAIS	(9.608.000,00)
361403	GANHOS PARC TRIBUTOS	(1.892.923,46)
361498	PIS S/ OUTRAS REC	13.200,00
361499	COFINS S/ OUTRAS REC	60.800,00
361502	CONTING. TRIBUTÁRIAS	5.267.728,10
361505	IMPOSTOS E TAXAS	30.521.674,20
361506	BAIXA ATIVOS N REAL	184.233,34
Total trimestral		24.458.278,46

Neste tópico, a defesa concentrou-se nas contas mais relevantes: *Contingências Tributárias* (Código n. 361502, valor de R\$ 5.267.728,10) e *Impostos e Taxas* (Código 361505, valor de R\$ 30.521.674,20).

Quanto à conta contábil *Impostos e Taxas*, a contribuinte asseverou tratar-se de ICMS sobre aquisição de mercadorias sujeitas a substituição tributária. A contribuinte teria registrado indevidamente o valor de ICMS a Recuperar no ativo e, quando verificou a irre recuperabilidade desse ICMS, teria lançado em despesa. Em suas palavras:

Ocorre que, por um inafastável equívoco, a ora Impugnante acabou escriturando créditos em entradas de bens sujeitos à substituição tributária, o que acabou fazendo com que indevidamente mantivesse em seu ativo esse ICMS a Recuperar.

Todavia, a partir do momento em que se constatou tal equívoco — e dizer, que esse ICMS era absolutamente IRRECUPERÁVEL, já que ditos valores ligavam-se a operações de entrada de bens insertos na substituição tributária do ICMS —, outra alternativa não havia senão a baixa desse ativo, o que contabilmente se faz com uma contrapartida em despesa.

Esse e o contexto que determinou o reconhecimento da despesa de que aqui se cuida.

Frise-se, por essencial, que as operações de saída desses mesmos bens geraram receitas que foram devidamente oferecidas à tributação, circunstancia essa sobre a qual não se controverte, não tendo o Fisco jamais levantado qualquer óbice a essa cogente conclusão.

Apesar de entender que esses esclarecimentos são por demais satisfatórios para excluir a glosa em tela por completo, a ora Impugnante traz aos autos demonstrativos dessas assertivas, como, *verbi gratia*, **o Livro Razão que dá conta de que a contrapartida desses Lançamentos a Débito na Conta n. 361505 sempre ocorreu com Lançamentos a Crédito justamente na Contas de Ativo ICMS a Recuperar** (n. 113303).

No que tange à conta *Contingências Tributárias*, a contribuinte alegou que se trata do valor que está sendo cobrado por meio do processo n.º 16306.000178/2009-01. Reproduzo trecho que trata da matéria:

Tendo em vista que tais valores foram objeto de prévia compensação que não restou homologada, a não homologação e a consequente formalização do crédito tributário exigido no citado Processo Administrativo n. 16306.000178/2009-01 fez com que a Impugnante reconhecesse tal passivo e a correlata despesa, sendo importantíssimo asseverar que a contribuinte procedeu ao pagamento à vista dos valores na esteira da Lei n. 11.941/09, o **que pode ser constatado a partir da Consolidação do Débito na modalidade de Pagamento à Vista que segue anexa** .

A Impugnante reconhecesse que existe um ligeiro e indevido acréscimo em relação à despesa que foi glosada, tendo em vista que o montante que lhe estava sendo exigido e que foi objeto do pagamento à vista e da ordem de **R\$ 5.254.461,07**, ao passo que o valor aqui glosado e de **R\$ 5.267.728,10**.

Nada obstante, ante a demonstração inequívoca aqui empreendida, e certo que a glosa em apreço e indevida, quando menos até o limite de R\$ 5.254.461,07, cifra essa quitada pela Impugnante. (grifos do original)

4) Outras Exclusões (Linha 69, Ficha 9A da DIPJ): inicialmente, a contribuinte esclareceu que tratam-se das seguintes contas contábeis:

- i) **Conta n. 114150**, correspondente à exclusão de R\$ 1.220.178,00 no 1º trimestre de 2009;
- ii) **Conta n. 114903**, correspondente à exclusão de R\$ 82.385,00 no 1º trimestre de 2009;
- iii) **Conta n. 361203**, relativa à exclusão de R\$ 53.517,00 no 4º trimestre de 2009. (grifos do original)

Em relação às duas primeiras contas, a contribuinte trouxe elementos probatórios que comprovariam a correta adição dos valores no 4º trimestre de 2008:

Com efeito, em relação às Contas n. 114150 e n. 114903 — que determinaram exclusões no 1º trimestre de 2009 nos montantes de R\$ 1.220.178,00 e R\$ 82.385,00, respectivamente —, é inequívoco que a r. autoridade autuante equivocou-se, eis que tais valores hialinamente foram adicionados ao lucro real e à base da CSLL atinentes ao 4º trimestre de 2008.

Deveras, os documentos anexos demonstram de forma clarividente tais adições no 4º trimestre de 2008, de modo que as autuações, neste ponto, tiveram lugar unicamente em virtude de erro material: *data maxima venia*, a r. autoridade fiscal simplesmente não vislumbrou adições que constam dos registros fiscais da ora Impugnante atinentes ao 4º trimestre de 2008, no montante de R\$ 1.302.563,00 — somatório de R\$ 1.220.178,00 (Conta n. 114150) e R\$ 82.385,00 (Conta n. 114903).

Em relação à conta 361203, a contribuinte argumentou que se tratava da reversão de provisão que, na época da sua formação, havia sido adicionada no LALUR:

De fato, trata-se simplesmente da reversão de uma Provisão anteriormente constituída para a Recuperabilidade de Ativos (*impairment*), provisão essa que, na esteira dos Razões anexos, agora resta completamente demonstrada.

Com efeito, por ocasião da constituição dessa Provisão — que e uma conta redutora de Ativo —, a correlata contrapartida em despesa foi adicionada aos resultados do período; já no 4º trimestre de 2009, período aqui controvertido, referida Provisão foi revertida, com a respectiva contrapartida em conta de Receita, de modo que obviamente referida receita deveria ser excluída dos **resultados, ante a prévia adição da despesa gerada quando da sua constituição.** (grifos do original)

5) Recolhimento a menor de IRPJ (diferença DIPJ x DCTF): em relação a esta matéria, houve concordância expressa da contribuinte, que informou já haver feito o recolhimento do tributo com multa e juros.

Antes de proceder ao julgamento de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto, por meio da Resolução n.º 14-3.443, converteu o julgamento em diligência para que a fiscalização pudesse se manifestar sobre os documentos juntados à impugnação, bem como sobre as alegações acerca do critério de rateio das despesas com energia elétrica.

A autoridade administrativa, em síntese, fez as seguintes considerações.

No que tange à **comprovação da despesa de energia elétrica**, asseverou que todos os elementos probatórios juntados à impugnação já haviam sido apreciados durante o procedimento fiscal. Quanto à metodologia de cálculo dos percentuais de rateio das despesas proposta pela fiscalizada, a autoridade a contestou nos seguintes termos:

11. Basta observar no demonstrativo apresentado que os valores do consumo próprio de energia elétrica supostamente determinados mensalmente são sempre superiores aos valores contabilizados, reconhecidos e declarados como despesas de energia elétrica pela própria impugnante.

Quanto à **conta Prevenção de Perdas**, a fiscalização constatou que a contribuinte apresentou apenas demonstrativos (planilhas) desacompanhadas de quaisquer documentos comprobatórios.

Da mesma forma, entendeu que as alegações relativas à **conta 361505 Impostos e Taxas** não estava devidamente suportada por elementos probatórios.

Sobre a alegação de despesas de tributos cujas compensações não foram homologadas, lançadas na **conta 361502 Contingências Tributárias**, a fiscalização argumentou que trata-se de fato de exercícios anteriores e, dessa forma, não deveria compor o resultado de 2009.

Por outro lado, a autoridade fiscal considerou devidamente comprovadas as **Outras Exclusões (Linha 69 da Ficha 9A da DIPJ)**.

Regularmente intimada a se manifestar sobre o relatório da diligência, a contribuinte, em essência, reiterou as alegações da impugnação. É de se destacar, entretanto, a formulação de pedido subsidiário relativo à glosa de despesas da conta **361502 Contingências Tributárias**, para que se reconheça, ao menos, as despesas de juros e multa.

A impugnação foi julgada parcialmente procedente pela DRJ, cujo acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

IMPUGNAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA.

As justificativas da defesa são passíveis de serem acolhidas se forem acompanhadas de documentos hábeis e capazes de fundamentá-las.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em apertada síntese, a autoridade julgadora de primeira instância acatou o resultado da diligência e considerou comprovadas as exclusões atinentes à linha 69 da Ficha 9A da DIPJ (contas contábeis 114150, 114903 e 391203). Desta forma, alterou-se a apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL do 1º e do 4º trimestres de 2009 conforme o quadro abaixo:

Tributo	IRPJ		CSLL	
	1º trimestre	4º trimestre	1º trimestre	4º trimestre
Valor tributável	1.395.543,82	1.407.973,44	1.395.543,82	1.407.973,44
Prejuízo/ BC negativa compensada (o)	1.251.263,54	0,00	1.251.263,54	0,00
Prejuízo/ BC períodos anteriores	434.052,98	438.507,13	434.052,98	438.507,13
Valor tributável após compensação	0,00	969.466,31	0,00	969.466,31
Imposto/Contribuição	0,00	145.419,95	0,00	87.251,97
Imposto/Contribuição adicional	0,00	96.946,63	-	-
Imposto/Contribuição Total resultantes	0,00	242.366,57	0,00	87.251,97

Não houve alteração no 2º e 3º trimestres.

Irresignada com a decisão de piso, a contribuinte manejou o recurso voluntário ora sob análise.

Na peça recursal, a contribuinte reiterou o requerimento para que sejam vinculados os processos nº 19515.720404/2014-55, 19515.720446/2014-96 e 19515.720405/2014-08 e, em essência, reeditou as alegações da impugnação e da manifestação acerca do relatório de diligência.

Em sede de recurso voluntário, não houve apresentação de novos elementos probatórios.

Era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Preambularmente, é preciso apreciar o pedido de vinculação dos processos n.º 19515.720404/2014-55, 19515.720446/2014-96 e 19515.720405/2014-08. Conforme relatado anteriormente, a fiscalização abarcou os tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. No presente processo, foram acostados os lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL. Os lançamentos de PIS e COFINS foram juntados aos processos n.º 19515.720446/2014-96 e 19515.720405/2014-08.

Entretanto, embora os processos tenham decorrido do mesmo procedimento fiscal, a vinculação nesta etapa de julgamento em segunda instância administrativa não é possível.

Consultando o Comprot, verifico que o processo n.º 19515.720446/2014-96 já foi arquivado. Por sua vez, o processo n.º 19515.720405/2014-08 foi pautado para julgamento pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento em 12/2019, impossibilitando a vinculação pretendida.

Como os demais processos não se encontram na mesma etapa de julgamento em segunda instância administrativa, não há como reuni-los para julgamento.

Assim, é de se indeferir o pleito de vinculação dos processos para julgamento em conjunto.

Mérito.

Vale destacar que apenas três matérias atinentes às bases de cálculo de IRPJ e CSLL foram devolvidas para apreciação desta segunda instância administrativa por força do recurso voluntário: **Despesa de energia elétrica** (conta 333203 *Energia Elétrica*); **Despesa com Prevenção de perdas** (conta 333497 *Prevenção de Perdas*); e **Outras despesas** (Linha 60, Ficha 6ª da DIPJ).

Trata-se de matérias essencialmente probatórias.

1) Despesa de energia elétrica (conta 333203 *Energia Elétrica*)

Em relação a esta matéria, há dois aspectos distintos e complementares a apreciar. Primeiro, a efetiva comprovação das despesas. Em seguida, a segregação das despesas próprias da recorrente daquelas suportadas pelos sublocatários.

Em relação à questão da efetiva comprovação das despesas de energia elétrica, considerando que não houve a apresentação de nenhum elemento probatório em sede de recurso voluntário, tenho que não merecem reparos o lançamento de ofício e a decisão de piso.

É oportuno realçar que, na diligência realizada na primeira instância, a autoridade fiscal voltou a examinar os elementos probatórios juntados pela recorrente na impugnação e

concluiu que são exatamente os mesmos elementos que já haviam sido apreciados durante o procedimento fiscal.

Em síntese, consideram-se não comprovadas as despesas para as quais não tenham sido apresentados documentos hábeis e idôneos ou em relação às quais os documentos tenham sido emitidos em nome de pessoa diversa, sem qualquer outro elemento probatório que vincule efetivamente a despesa à recorrente.

Noutro giro, tenho que a recorrente tem parcial razão em relação à questão do rateio das despesas de energia elétrica.

Vale destacar que a contribuinte reconheceu que parte da despesa com energia elétrica não é própria, mas de sublocatários. Em verdade, insurgiu-se tão somente contra a metodologia de determinação do critério de rateio adotado pela fiscalização.

Creio que a recorrente tem razão quando alega que não se pode adotar um critério de rateio que dê o mesmo tratamento para os lançamentos contábeis a crédito decorrentes de estornos e de despesas de terceiros.

Por outro lado, não se pode utilizar inteiramente o cálculo da contribuinte pois os percentuais são baseados no cotejamento dos totais de lançamentos a débito, que não foram comprovados documentalmente, com os valores efetivos de terceiros. Vale lembrar que esses valores de terceiros foram apurados pela própria contribuinte e não foram questionados pela fiscalização.

Na espécie, vejo que não é necessário arbitrar um percentual (estimativa) para determinar o consumo próprio, uma vez que a própria contribuinte detalhou quais são os montantes pagos por terceiros.

Explico.

Inicialmente, reproduzo a tabela que consta do relatório acima, que foi elaborada a partir da demonstração da própria contribuinte:

	Total líquido comparável	Energia Elétrica	
		Total do crédito Aproveitável	Terceiros
Janeiro	R\$640.701,50	R\$544.955,57	R\$95.745,93
Fevereiro	R\$706.790,21	R\$610.589,84	R\$96.200,37
Março	R\$670.704,61	R\$584.832,27	R\$85.872,34
Abril	R\$849.633,33	R\$765.354,10	R\$84.279,23
Mai	R\$707.467,03	R\$619.264,73	R\$88.202,30
Junho	R\$612.999,33	R\$533.166,61	R\$79.832,72
Julho	R\$600.085,25	R\$472.064,01	R\$128.021,24
Agosto	R\$628.955,93	R\$535.627,94	R\$93.327,99
Setembro	R\$581.005,32	R\$483.889,91	R\$97.115,41
Outubro	R\$668.817,22	R\$561.315,27	R\$107.501,95
Novembro	R\$722.007,41	R\$609.297,20	R\$112.710,21
Dezembro	R\$807.622,66	R\$648.272,43	R\$159.350,23

Como dito, a fiscalização, na diligência, não questionou especificamente os valores atribuídos a terceiros, limitando-se a fazer uma crítica genérica à fórmula utilizada pela contribuinte para apurar os percentuais de consumo próprio.

Uma vez que são incontroversos os montantes atribuídos a terceiros (intragrupo e sublocatários), para que se apure o valor efetivo de consumo de energia elétrica da recorrente, basta subtrair dos valores efetivamente comprovados pela fiscalização os montantes de terceiros registrados na contabilidade da recorrente.

A apuração ficaria conforme a tabela abaixo:

Energia Elétrica apuração de acordo com os elementos probatórios			
	Montante comprovado (fiscalização)	Parcela de terceiros (contabilidade)	Valor da despesa aceita
Janeiro	R\$273.379,40	R\$95.745,93	R\$177.633,47
Fevereiro	R\$369.806,62	R\$96.200,37	R\$273.606,25
Março	R\$294.546,09	R\$85.872,34	R\$208.673,75
Abril	R\$355.803,28	R\$84.279,23	R\$271.524,05
Mai	R\$318.775,24	R\$88.202,30	R\$230.572,94
Junho	R\$296.575,36	R\$79.832,72	R\$216.742,64
Julho	R\$403.270,79	R\$128.021,24	R\$275.249,55
Agosto	R\$220.255,17	R\$93.327,99	R\$126.927,18
Setembro	R\$277.832,19	R\$97.115,41	R\$180.716,78
Outubro	R\$351.139,93	R\$107.501,95	R\$243.637,98
Novembro	R\$369.566,94	R\$112.710,21	R\$256.856,73
Dezembro	R\$376.906,68	R\$159.350,23	R\$217.556,45
Total	R\$3.907.857,69	R\$1.228.159,92	R\$2.679.697,77

Merece destaque que o valor apurado desta forma é bastante próximo do montante apurado conforme a metodologia da fiscalização (R\$ 2.686.184,88).

Todavia, a apuração da contribuinte é baseada no lucro real trimestral e não no lucro real anual. Assim, é preciso verificar a despesa em cada trimestre. Considerando que é vedada a reforma da decisão de piso em prejuízo da recorrente, tomo como despesa a ser reconhecida na apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL o maior valor entre aquele reconhecido pela fiscalização (e mantido pela DRJ) e o valor determinado neste voto:

	Energia Elétrica		
	Apuração do relator	Fiscalização	Valor a ser considerado
1 trimestre	R\$659.913,47	R\$655.870,43	R\$659.913,47
2 trimestre	R\$718.839,63	R\$720.353,47	R\$720.353,47
3 trimestre	R\$582.893,51	R\$489.746,90	R\$582.893,51
4 trimestre	R\$718.051,16	R\$820.214,08	R\$820.214,08
Total	R\$2.679.697,77	R\$2.686.184,88	R\$2.783.374,53

A partir da tabela acima, deve-se corrigir o montante de despesas de energia elétrica do 1º e do 3º trimestres.

Nestes termos, dou provimento parcial ao recurso voluntário no tópico da despesa de energia elétrica para reconhecer o montante de despesas do 1º trimestre em R\$ 659.913,47 e do 3º trimestre em 582.893,51.

2) Prevenção de perdas (*conta 333497 Prevenção de Perdas*)

Neste ponto, a contribuinte não logrou juntar elementos de prova que desse suporte às suas alegações, limitando-se a apresentar planilhas com demonstrativos dos lançamentos. Tais planilhas, embora possam ser úteis para a compreensão dos lançamentos contábeis, não se prestam a comprová-los.

É cediço que os lançamentos contábeis, para fazerem prova em favor da contribuinte, devem estar devidamente apoiados em documentos hábeis e idôneos, conforme se pode observar nos seguintes dispositivos legais:

Código Civil:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, **em correspondência com a documentação respectiva**, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

[...]

Art. 1.184. No Diário serão lançadas, com individualização, clareza e **caracterização do documento respectivo**, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

[...]

Decreto-Lei nº 1.598/1977:

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

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração. (grifei)

Assim, as despesas não comprovadas devem ser glosadas.

3) Outras despesas (Linha 60, Ficha 6A da DIPJ)

Neste tópico, conforme relatado anteriormente, a recorrente concentrou suas alegações nas despesas lançadas nas contas *Contingências Tributárias* (Código n. 361502, valor de R\$ 5.267.728,10) e *Impostos e Taxas* (Código 361505, valor de R\$ 30.521.674,20).

3.1) *Contingências Tributárias*

Segundo a recorrente, este tópico trata da baixa de créditos de ICMS que estariam registrados em contas do ativo na contabilidade.

Inicialmente, é de se ressaltar a dubiedade da alegação da recorrente. Na impugnação, conforme relatado, a contribuinte asseverou que se trata de créditos indevidos, pois decorrentes da aquisição de mercadorias sujeitas à substituição tributária. É neste sentido, também, a Nota Explicativa transcrita no recurso voluntário:

“Impostos sobre vendas – o Estado de São Paulo tem submetido novos segmentos ao regime de tributação do ICMS por substituição tributária (retenção antecipada do imposto com desoneração dos demais elos da cadeia). A partir de então, vários segmentos foram abrangidos gradativamente por essa sistemática, tais como, medicamentos, bebidas, higiene pessoal, perfumaria, papéis, produtos de limpeza, bicicletas, ferramentas, colchoaria, aparelhos elétricos, eletrodomésticos e brinquedos. Em função disso, atualmente cerca de 80% da gama de produtos comercializados pela Companhia estão abrangidos por essa sistemática.

A substituição tributária torna custo o que anteriormente era creditado pela Companhia na compra de seus produtos, reduzindo, conseqüentemente, a geração de débitos de ICMS nas suas vendas.

Considerando que a Companhia não possui perspectiva de aproveitamento dos créditos de ICMS, a Administração decidiu conservadoramente efetuar a baixa do montante de R\$ 152.207 na controladora e R\$ 255.146 no consolidado.”

Mas, na peça recursal, a contribuinte trouxe outros dois argumentos:

A imprestabilidade dos créditos que a ora Recorrente mantinha em seu Ativo decorreu de duas circunstâncias distintas, quais sejam:

- i) Prescrição de parte dos créditos de ICMS, de modo que o transcurso do tempo acabou por fulminar a possibilidade do seu aproveitamento; e
- ii) Natureza dos insumos que, quando adquiridos, determinaram a (errônea) contabilização de créditos de ICMS: bens adquiridos para uso e consumo, que não geram créditos de ICMS para seus adquirentes

Ora, se as mercadorias são sujeitas à substituição tributária do ICMS e o crédito foi indevidamente lançado no ativo, não há que se falar de “prescrição” deste crédito. Ele é indevido e deve ser estornado. Quanto à segunda alegação, além de não produzir efeitos práticos, pois, de qualquer forma, o crédito de ICMS seria indevido, a recorrente não trouxe qualquer elemento de prova que lhe desse suporte.

Quanto à dedutibilidade da baixa dos créditos de ICMS, o primeiro ponto a destacar é que a alegação de que a origem dos créditos seria a aquisição de mercadorias com substituição tributária carece de comprovação. Seria necessário a contribuinte juntar documentos fiscais que demonstrassem inequivocamente a origem dos créditos baixados em 2009 e dessem suporte à argumentação.

A fiscalização, no Relatório Fiscal elaborado ao final do procedimento de diligência, conforme determinação da DRJ, chegou à mesma conclusão:

13. Quanto às despesas glosadas relativas à linha 60 da Ficha 6A da DIPJ, temos que, o valor de R\$ 30.521.674,20, referente à conta 361505 – Impostos e Taxas, a alegação de que tratavam-se de créditos indevidos de ICMS sobre produtos sujeitos a substituição tributária, acompanhados dos documentos apresentados, não tem qualquer valor probante e o protesto pelo direito de apresentação de provas posteriormente, também não foi exercido pela defesa da impugnante, consistindo, novamente, em mera retórica jurídica.

Ademais, o lançamento contábil no ativo de ICMS a recuperar em operações sujeitas a substituição tributária das operações subsequentes (“substituição para frente”) é inteiramente indevido. Afinal, a substituição é justamente da operação de saída da mercadoria no ato de revenda feito pelo substituído.

Para que não parem dúvidas, vale citar a lição de Deonísio Koch:

O contribuinte substituído, quando receber a mercadoria do substituto com o ICMS devidamente destacado em documentos fiscais idôneos, não está mais obrigado a recolher o imposto por ocasião da efetivação de sua venda ao consumidor final, exceto se essa venda ocorrer para outro Estado, hipótese em que deverá fazer nova retenção do imposto, a favor do Estado de destino da mercadoria, devendo ser-lhe permitido o ressarcimento do imposto retido anteriormente, para evitar a dupla exigência.

[...]

Ao contribuinte substituído é vedado o uso do crédito relativo à entrada de mercadorias cujo imposto tenha sido retido anteriormente por substituição tributária. Isso porque este crédito já lhe foi concedido quando do cálculo do imposto retido na fonte [...] (KOCH, Deonísio. *Manual do ICMS: teoria e prática*. Curitiba: Juruá, 2012. P. 227 – 228)

Portanto, contrariamente ao que foi alegado na peça recursal, não se trata de uma perda, que poderia ser sujeita à dedução, mas de lançamentos contábeis absolutamente indevidos feitos em períodos anteriores. Portanto, o estorno de tais lançamentos indevidos não pode afetar o resultado no período fiscalizado.

É de se afastar, portanto, as alegações da contribuinte neste tópico.

3.2) *Impostos e Taxas*

Aqui trata-se da possibilidade de deduzir os juros decorrentes dos tributos exigidos por meio do processo nº 16306.000178/2009-01.

Inicialmente, a contribuinte havia pleiteado a dedutibilidade do tributo, mais multa e juros. Contudo, na peça recursal, restringiu seu pedido ao montante dos juros, conforme excerto abaixo:

Quanto à esta rubrica, a decisão recorrida afirma que a referida despesa teria sido reconhecida nos respectivos períodos de apuração dos débitos exigidos no processo n.º 16306.000178/2009-01.

Ademais, alegou que os débitos teriam sido pagos à vista no âmbito da Lei n.º 11.941/2009, que reduziu integralmente o valor da multa em 45% o valor dos juros exigidos.

Também alegou que o montante exigido seria de R\$ 368.929,05, valor inferior ao contabilizado.

Inicialmente, importante esclarecer em relação à esta última alegação, que o valor de R\$ 368.929,05 se refere à um dos débitos do processo n.º 16306.000178/2009-01, o qual somado ao de R\$ 2.095.499,04 perfaz o total de principal de R\$ 2.464.428,09. Este valor, acrescido de multa e juros até o momento da liquidação, perfazia o total de R\$ 5.254.461,07 (fls. 1.507).

Em relação aos demais argumentos da decisão, convém ressaltar que, por mais que os valores de principal tenham sido reconhecidos no período do referido débito (2003 e 2004) e os de multa tenham sofrido redução integral, foi liquidado o valor de R\$ 1.263.431,05 (já com a redução de 45%) relativo aos juros do processo.

Neste sentido, deve-se ao menos ser reconhecida à despesa relativa aos juros recolhidos em 2009. Isso por que, devido à incidência mensal dos juros e o fato de que seu efetivo reconhecimento e liquidez só se deu no momento do pagamento (em 2009), não era possível reconhecer tal valor no momento de apuração dos débitos lançados em 2003 e 2004.

Assim, nada mais correto do que o reconhecimento da referida despesa (juros) apenas em 2009 quando da sua liquidação. (grifei)

Quanto a essa parte, deve-se acolher parcialmente as alegações da contribuinte, visto que são dedutíveis os juros incorridos no período fiscalizado.

Neste sentido é a lição de Hiromi Higuchi:

Os juros incidentes sobre tributos não recolhidos no prazo legal são dedutíveis no período em que foram incorridos e não no período de seu efetivo pagamento, porquanto prevalece o regime de competência. (HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática*. 40ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2015.)

Assim, é de se reconhecer a despesa de juros de mora incorrida no ano-calendário 2009, conforme o regime de competência.

Conclusão.

Fundado nas razões expostas, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito à despesa de juros de mora sobre os créditos tributários cobrados no processo n.º 16306.000178/2009-01, até o montante incorrido no ano-calendário 2009 conforme regime de competência, e para ajustar as despesas de energia elétrica do 1º e 3º trimestres, conforme tabela abaixo:

	Voto	Energia Elétrica Fiscalização	Valor a ser considerado
1 trimestre	R\$659.913,47	R\$655.870,43	R\$659.913,47
2 trimestre	R\$718.839,63	R\$720.353,47	R\$720.353,47
3 trimestre	R\$582.893,51	R\$489.746,90	R\$582.893,51
4 trimestre	R\$718.051,16	R\$820.214,08	R\$820.214,08
Total	R\$2.679.697,77	R\$2.686.184,88	R\$2.783.374,53

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira