



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10120.721604/2015-75
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-002.782 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2017
Matéria CUSTOS E DESPESAS INDEDUTÍVEIS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
RIO CLARO AGROINDUSTRIAL S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

CUSTOS E DESPESAS. DEDUÇÃO. REQUISITOS.

Os custos e despesas são dedutíveis na apuração do resultado do período desde que acobertados por documentação hábil e idônea e que seja necessários e usuais às atividades da pessoa jurídica.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL. DETALHAMENTO. NULIDADE.

Não procede a arguição de nulidade do procedimento por ausência de detalhamento do Termo de Verificação Fiscal, eis que esse documento deixa claras as razões pelas quais os custos /despesas foram glosados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e rejeitar a preliminar de nulidade. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução das despesas no montante de R\$ 12.651.414,46 (R\$ 5.658.892,85 + R\$ 4.325.156,91 + R\$ 558.198,89 + R\$ 2.109.165,81). Vencido o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, que votou por converter o julgamento do recurso em diligência.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Ailton Neves da Silva Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto. Ausente o Conselheiro Marco Rogério Borges.

Relatório

Trata o presente de autos de infração para cobrança do IRPJ e da CSLL como decorrência da glosa de despesas não comprovadas registradas nas contas Energia Elétrica (conta de resultado); 4.02.02.01.04.34 – Outras Despesas Administrativas (TAC); 4.02.02.01.06.36 – Outras Despesas Administrativas; 6.01.02.01.01.07 – Juros FINEM; 6.01.02.01.01.02 – Juros FINAME; 6.01.02.01.01.10 – Garantias e Avais; e 6.01.02.01.01.04 – Juros Sobre Capital de Giro.

De acordo com o Fisco, os documentos apresentados seriam insuficientes para comprovar as despesas e, além disso, não teria sido demonstrada a liquidação financeira.

O sujeito passivo apresentou impugnação em que alega que ao tomar ciência dos autos de infração de IRPJ e CSLL via e-Cac em 16/03/2015 verificou que a Fiscalização não havia anexado ao Processo Administrativo o Termo de Verificação Fiscal, requerendo a reabertura do prazo de impugnação, que foi concedido. Posteriormente, apresentou impugnação complementar.

Suscita a nulidade do feito pelo fato de a autoridade fiscal não ter disponibilizado o TVF na data da lavratura do auto de infração. Ainda como nulidade, aduz que o TVF conteria vício de motivação, vez que não foi detalhado o suficiente para explicitar as razões que fundamentaram o entendimento da fiscalização quanto à indedutibilidade das despesas glosadas.

No mérito, apresenta os seguintes questionamentos em relação a cada item:

Despesas com energia elétrica:

Alega que inexistente previsão legal estabelecendo a liquidação financeira de operações como condição para que a respectiva despesa seja contabilizada e dedutível para fins da apuração de IRPJ e CSLL.

Cita a Norma e Procedimento de Contabilidade (NPC) nº 14 do IBRACON pelo qual o reconhecimento de uma despesa estaria relacionada com a existência de uma obrigação (e com a sua liquidação), por esse pronunciamento o registro contábil da despesa não irá depender da respectiva liquidação financeira, pois o reconhecimento contábil da despesa deve ser o regime de competência e não o regime de caixa. Cita nesse mesmo sentido o CPC 30. Por fim, conclui, sobre esse tema, que de acordo com as regras contábeis, a dedutibilidade de uma despesa não tem como requisito a sua liquidação financeira, para os contribuintes aderentes ao regime de competência.

Em relação à despesa com energia elétrica, explica que a impugnante adquire energia elétrica por meio de contratações globalizadas, em grandes volumes e valores expressivos, junto à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), na qual a liquidação das operações é realizada de modo multilateral, não individualizado. Para comprovar o alegado, junta documento comprobatório de que é participante da CCEE e traz

planilhas anexas disponibilizadas pela CCEE de acordo com o art. 16, incisos II e V da Resolução Normativa ANEEL nº 109 de 2004. Traz também as respectivas notas fiscais e livro razão da referida conta detalhando os lançamentos.

Na impugnação complementar apresentada em 15/05/2015 anexa contrato de venda de energia elétrica celebrado com a CCEE para comprovar a relação jurídica que ensejou o registro contábil das referidas despesas de energia elétrica.

Despesas com juros FINAME :

Para comprovar os valores lançados na conta Despesa com Juros Finame, junta ao processo os documentos que comprovariam a sua dedutibilidade, sendo: Livro Razão, relativamente à conta contábil 6.1.2.1.01.02 que demonstrariam a contabilização das despesas questionadas; escritura pública de contrato celebrado entre o impugnante e o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) em 16.04.2010, com abertura de crédito no valor de R\$ 288.548.000,00; instrumentos aditivos ao contrato mencionado anteriormente; e planilha de cálculo detalhando a composição dos valores registrados no livro razão.

Em relação à necessidade de liquidação financeira, remete aos argumentos utilizados na argumentação sobre a dedutibilidade das despesas com energia elétrica.

Despesas com juros FINEM:

Para comprovar os valores lançados na conta Despesa com Juros Finem junta ao processo os documentos que comprovariam a sua dedutibilidade, sendo: Livro Razão, relativamente à conta contábil 6.1.2.1.01.07 que demonstrariam a contabilização das despesas questionadas; escritura pública de contrato celebrado entre o impugnante e o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) em 17.12.2008, com abertura de crédito no valor de R\$ 418.791.000,00; instrumentos aditivos ao contrato mencionado anteriormente; e planilha de cálculo detalhando a composição dos valores registrados nos lançamentos indicados.

Em relação à necessidade de liquidação financeira, remete aos argumentos utilizados na argumentação sobre a dedutibilidade das despesas com energia elétrica.

Despesas com Garantias e Avais:

Para comprovar os valores lançados na conta Despesa com Garantias e Avais, junta ao processo os documentos que comprovariam a sua dedutibilidade, sendo: Livro Razão, relativamente à conta contábil 6.1.2.1.01.10 que demonstram a contabilização das despesas questionadas; contrato de remuneração de garantia, celebrado entre a Odebrecht S.A e a Odebrecht Agroindustrial Participações S.A, formalizando, em 10/10/2007 as operações de garantias de seguros e avais dentro do grupo Odebrecht e 2ª aditivo a esse contrato celebrado em agosto de 2010 incluindo os sócios das referidas empresas contratantes, demonstrando que o impugnante integra o grupo Odebrecht; instrumentos aditivos ao contrato acima mencionado; planilhas de cálculo detalhando os valores registrados nos lançamentos contábeis acima indicados; e notas de débitos mencionadas no Livro Razão, por meio das quais foram formalizadas as cobranças das retribuições pecuniárias relativas às garantias e avais.

Em relação aos valores de R\$ 158.904,75 de 07/06/2010 e R\$ 1.692,94 de 10/06/2010, esclarece que são repasses de despesas decorrentes do Acordo de Rateio de Custos e Despesas, portanto, reembolso de pagamento de funcionários e apólice de risco de engenharia e obras civis em construção. Em relação à necessidade de liquidação financeira, remete aos

argumentos utilizados na argumentação sobre a dedutibilidade das despesas com energia elétrica.

Despesas Administrativas:

A impugnante alega que celebra com empresas do mesmo grupo econômico contratos de rateio de despesas comuns com o objetivo de administrar o interesse das empresas contratantes e a redução de custos. Tal rateio estaria amparado pela Solução de Divergência da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) nº 23/2013 e jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Dessa forma, seria possível a dedução de valores pagos a título de rateio de despesas administrativas e de infraestrutura entre empresas do mesmo grupo econômico.

Para corroborar o alegado, apresenta Contrato de Rateio Firmado entre as empresas do Grupo Odebrecht.

Faz ressalva de que a Fiscalização não questionou em nenhum momento os critérios utilizados pela Impugnante para o rateio das despesas compartilhadas, portanto, não se discute se seriam válidos ou não. O auto de infração foi baseado na não comprovação das despesas, e em consonância com o lançamento, traz provas para comprová-las a sua dedutibilidade.

Junta ao processo os documentos que comprovariam a dedutibilidade dos valores pagos a título de Despesas Administrativas, sendo: Livro Razão, relativamente à conta contábil 4.01.02.01.06.36 que demonstram a contabilização das despesas questionadas; contrato de Rateio, celebrado entre as empresas do Grupo Odebrecht; planilhas de cálculo com o detalhamento da composição dos valores registrados nos lançamentos contábeis acima indicados; e notas de débitos mencionadas no Livro Razão, por meio das quais foram formalizadas as cobranças objeto do contrato de rateio de despesas do Grupo Odebrecht.

Em relação à necessidade de liquidação financeira, remete aos argumentos utilizados na argumentação sobre a dedutibilidade das despesas com energia elétrica.

Despesas com Juros de Capital de Giro:

Para comprovar as Despesas com Juros de Capital de Giro junta ao processo os documentos que comprovariam a sua dedutibilidade, sendo: Livro Razão, relativamente à conta contábil 6.1.2.1.01.04 que demonstrariam a contabilização das despesas questionadas; contrato e aditivos celebrados com as instituições financeiras Banco do Brasil, Banco Bradesco e Banco Pine S.A a respeito dos empréstimos relativos a capital de giro; planilhas de cálculo com apuração dos valores registrados nos lançamentos indicados na conta contábil acima no ano-calendário 2010; e extratos bancários expedidos pelo Banco do Brasil, Banco Bradesco e Banco Pine S.A demonstrando os pagamentos referentes aos juros de capital de giro. Em relação à necessidade de liquidação financeira, remete aos argumentos utilizados na argumentação sobre a dedutibilidade das despesas com energia elétrica.

Ainda alega a impugnante que os juros glosados pela fiscalização são incorridos com o transcurso do prazo do respectivo contrato, portanto, a exigência de prova da sua liquidação financeira seria um mero elemento de reforço.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - SP prolatou o Acórdão 16-73.828 pelo qual deu provimento parcial à impugnação e restabeleceu a dedução de parte dos valores contabilizados a título de juros sobre capital de giro.

Devidamente cientificada, a interessada apresentou recurso voluntário contra a exigência mantida, ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória.

Quanto à exigência cancelada, foi objeto de recurso de ofício, tendo em vista as implicações na utilização do saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto - Relator

Tendo em vista que a autuação envolve glosa de despesas por ausência de comprovação, o julgamento consiste fundamentalmente num juízo de valoração frente aos elementos de prova trazidos pela autuada.

Na apreciação das provas o julgador deve atuar nos autos sob o princípio do livre convencimento motivado ou da persuasão racional, com liberdade para valorizá-las, desde que exponha as razões de seu convencimento. Ainda que respeitando opiniões doutrinárias em sentido contrário, filio-me àqueles para os quais a aplicação de tal princípio não foi mitigada na nova ordem processual pátria.

Sob essa ótica, presto minhas homenagens à decisão recorrida que agiu sob o aspecto processual exatamente da forma como deveria fazê-lo, acatando ou não os elementos de prova apresentados pela defesa e, nesse última hipótese, justificando a não aceitação.

Em relação ao **recurso de ofício**, o acórdão recorrido restabeleceu parte da dedução referente aos encargos sobre empréstimos para capital de giro tendo como base as operações em relação as quais foram apresentados os contratos.

A análise meticulosa do voto condutor não merece qualquer crítica, motivo pelo qual voto por negar provimento ao recurso de ofício.

O **recurso voluntário** foi tempestivo e interposto por signatário devidamente legitimado, motivo pelo qual dele conheço.

A questão da nulidade pela ausência de entrega do TVF foi suprida pela concessão de novo prazo para impugnação.

Quanto ao vício de fundamentação do TVF, a defesa não merece melhor sorte. Em relação aos valores glosados que, foram objeto de mais de um Termo de Intimação, o TVF assim se manifestou:

.....No dia 02/02/2015, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 7, o contribuinte respondeu as informações a que fora intimado, porém, não apresentando todos os documentos solicitados. A fiscalização recebeu com ressalvas os documentos. Foram apresentadas apenas as notas fiscais nºs 2630, 4713, 5363, 5110, 6569, 6998 e 9473 (258/264). Não foram apresentadas as notas fiscais nºs 2629, 295, 351 e 7374. Não foram apresentados nenhum comprovante de liquidação das notas fiscais citadas. Além disso, todas as notas fiscais apresentadas foram emitidas pela própria contribuinte, sem identificação do vendedor. Já em relação ao item 2, foi apresentado apenas cópia do Termo de Acordo de Rateio de Custos e Despesas. Em relação aos itens 3, 4, 5 e 7, foram apresentados somente a composição e memória de cálculo dos valores registrados na contabilidade....

Veja-se que a autoridade lançadora manifesta-se pela insuficiência dos documentos seja pela ausência de notas fiscais (ou contratos, conforme o caso), seja pela

ausência do comprovante de liquidação. Tal fato foi devidamente compreendido pela interessada que preocupou-se na peça impugnatória a trazer contratos e sustentar a desnecessidade de comprovação da liquidação dos valores.

Antes de adentrar no mérito de cada dos itens objeto da glosa, cabe ressaltar duas questões que se aplicam a todos os itens que serão tratados em seguida:

- O registro contábil só tem valor como prova se apoiado em documentação hábil e idônea. Em outras palavras, o registro na escrituração da pessoa jurídica não pode *de per si* ser apresentado como elemento de prova da realização da operação a que se refere; e:

- Planilhas não são elementos de prova. Na maior parte das vezes representam instrumentos auxiliares para resumo e visualização de informações extraídas de documentos ou outra fonte de dados. De qualquer forma, não são hábeis e idôneas para atestar a veracidade do conteúdo sem o suporte do documento que lhes deu origem.

No mérito, seguindo a ordem da peça recursal tem-se:

1) Despesas com energia elétrica:

A questão da nulidade do TVF já foi dirimida em momento anterior deste voto.

Quanto às razões da Fiscalização, parece-me ter ficado claro que a razão para a glosa foi a não aceitação das notas fiscais. A decisão recorrida por sua vez entendeu pela regularidade desses documentos mas manteve a autuação por entendê-los insuficientes.

Nesse caso, penso que assiste razão à recorrente. Reconhecido que as notas fiscais foram emitidas de acordo com as formalidades inerentes às operações a que se referem e na ausência de qualquer outro questionamento quanto à idoneidade desses documentos, tais notas fiscais fazem prova a favor da interessada.

As restrições colocadas pela decisão recorrida, em tese absolutamente pertinentes, não podem ser suscitadas no presente caso quando o Fisco limitou-s a questionar a legitimidade da nota fiscal.

Sendo assim, dou provimento ao recurso voluntário nesse item para restabelecer a dedução no valor de **R\$ 5.658.892,85**.

2) Juros Finame e Juros Finam:

A questão da nulidade do TVF já foi dirimida em momento anterior deste voto.

Conforme salientado na introdução às questões de mérito deste voto, lançamentos contábeis e planilhas só podem ser tido como elementos de prova insofismável se acompanhados de documentos hábeis e idôneos que os amparem.

No presente caso, conforme ressaltado pela decisão recorrida, sequer existe uma correspondência plena entre o Livro Razão e os valores indicados nas planilhas, inclusive na indicação dos códigos das operações a que se referem.

Tal ressalva no acórdão recorrido mereceria uma explicação da defesa em sede de recurso voluntário. Entretanto, não houve qualquer tentativa de justificar o fato.

Em relação aos contratos, o valor do crédito estipulado (dividido em sub-créditos) também não guarda consonância com aqueles indicados na planilha e suas cláusulas não contém informações suficientes que permitam vinculá-lo aos valores dos encargos lançados na contabilidade.

A insistência da interessada em simplesmente afirmar que o Livro Razão, a planilha e os contratos deveriam ser aceitos como prova irrefutável sem ao menos tentar justificar o porquê das discrepâncias entre as informações neles contidas, leva-me a concordar com o entendimento da decisão recorrida.

Ainda que a defesa conteste com veemência a necessidade da comprovação da liquidação financeira para efeito de acatar a dedução das despesas sob exame, penso que no presente caso seria essa a melhor forma de atestar a veracidade dos dados contabilizados.

Mesmo que se pudesse aventar a possibilidade de alguma(s) parcela(s) do financiamento não ter(em) sido paga(s), seria de esperar que a recorrente pudesse conseguir junto ao agente financeiro um demonstrativo dos encargos incorridos. É inconcebível que o credor não tenha uma sistemática de controle dos financiamentos concedidos com lançamento do crédito disponibilizado bem como dos encargos.

Do exposto, nego provimento ao recurso nesse item.

3) Garantias e avais:

Diversamente do item anterior, nesse item há uma perfeita consonância entre os lançamentos no Livro Razão e as informações constantes da planilha que indicam a apuração do valor deduzido. O contrato de remuneração de garantia firmado entre a ETH e a Odebrecht, em conjunto com os aditivos, estabelece o percentual de remuneração e a sistemática de apuração e prevê a inclusão de subsidiárias da ETH o que incluiria a interessada.

Não partilho do rigor da decisão recorrida nessa questão no sentido de desqualificar as cláusulas de aditamento por não ter localizado o termo de adesão. A existência de contratos de financiamento ou equivalentes firmados pela interessada nos quais a Odebrecht fosse garantidora, em conjunto com as circunstâncias mencionadas no parágrafo anterior, forneceria presunção de veracidade aos argumentos da defesa.

Foi exatamente o que ocorreu no presente caso, eis que apresentados os tais contratos. Aqui, parece-me que a decisão recorrida não atentou para a existência de cédulas de crédito bancário Finame formalizadas com o Itaú-Unibanco e contrato Finam com o BNDES nos quais a Odebrecht foi garantidora.

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste item e restabelecer a dedução no valor de **R\$ 4.325.156,91**.

4) Despesas administrativas:

Nesse item, importa deixar claro que a possibilidade de rateio de despesas administrativas por empresas do mesmo grupo econômico bem como o critério de rateio não está em discussão. O cerne da querela é a comprovação da efetiva ocorrência das despesas.

Nesse ponto, importa ressaltar que a Fiscalização foi clara ao estabelecer quais documentos seriam aptos a demonstrar o valor deduzido, conforme Termo de Intimação que, inclusive, foi transcrito na peça de defesa:

2 – Apresentar cópia do Termo de Acordo de Rateio de Custos e Despesas distribuídos ao grupo, com demonstrativo da origem do percentual a ser utilizado. O demonstrativo também deverá constar o CNPJ, nome do fornecedor/prestador do serviço, número da nota fiscal, data de emissão da nota fiscal, valor total da nota fiscal e descrição da mercadoria/serviço. O Termo de Acordo de Rateio de Custos e Despesas distribuídos ao grupo consta do histórico das notas de crédito apresentados por V.Sa., em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 3, relativos aos registros nas contas 4.02.02.01.04.34 – Outras Despesas Adm. TAC, 4.01.02.01.06.36 – Outras Despesas Administrativas.

A intimação é clara em solicitar os documentos fiscais que envolvem as mercadorias ou serviços rateados. O sujeito passivo, por sua vez, insiste em apresentar como prova apenas o Livro Razão e os documentos que tratam do rateio, conforme por ele mesmo enumerados:

(i) Livro Razão, relativamente às contas contábeis 4.01.02.01.06.36 e 4.02.02.01.04.34, que demonstram a contabilização das despesas questionadas (DOC. 26 da Impugnação);

ii) Contato de rateio de despesas entre as empresas do grupo Odebrecht (DOC. 24 da Impugnação);

(iv) Planilhas de cálculo, com a apuração dos valores registrados nos lançamentos contábeis acima indicados (DOC. 25 da Impugnação);

(v) Notas de débitos mencionadas no Livro Razão, por meio das quais foram formalizadas as cobranças objeto contrato de rateio de despesas do Grupo Odebrecht (DOC. 27 da Impugnação).

Como já afirmado em momento anterior deste voto, o registro contábil só tem valor como prova se apoiado em documentação hábil e idônea. Em outras palavras, o registro na escrituração da pessoa jurídica não pode *de per se* ser apresentado como elemento de prova da realização da operação a que se refere.

Ressalte-se ainda que não se trata, como alega a recorrente, de questionamento específico quanto à necessidade e usualidade da despesa para efeito de dedução. De fato tal análise não ocorreu. Mas isso, simplesmente pelo fato de inexistirem documentos que identifiquem perfeitamente a que se refere a despesa deduzida, inexistindo destarte subsídios para se avaliá-la quanto à necessidade e usualidade.

Do exposto, nego provimento ao recurso neste item.

5) Despesas com juros de capital de giro:

Na comprovação das despesas de que trata esse item a interessada foi um pouco além dos documentos trazidos para demonstrar os juros Finame e Finam abordados no item 2 deste voto.

Isso porque, para boa parte dos valores deduzidos, foram trazidos os extratos bancários indicando a liquidação financeira. Com isso, a decisão recorrida pôde estabelecer o

Processo nº 10120.721604/2015-75
Acórdão n.º **1402-002.782**

S1-C4T2
Fl. 3.747

critério de acatar os valores que tivessem albergados por contrato de financiamento e respectivos aditivos.

No recurso voluntário, a interessada traz os aditivos ao contratos 3.562.377 e 36477033 firmados com o Bradesco. Pelo exame dos documentos, entendo que cabe acatar os valores remanescentes relativos a esses contratos.

Do exposto dou provimento parcial ao recurso nesse item para restabelecer a dedução no valor de **R\$ 558.198,89** (contrato 3.562.377) e **R\$ 2.109.165,81** (contrato 36477033).

6) Resumo:

Em resumo do meu posicionamento, conduzo o voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução das despesas no montante de **R\$ 12.651.414,46** (R\$ 5.658.892,85 + R\$ 4.325.156,91 + R\$ 558.198,89 + R\$ 2.109.165,81).

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto