



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

Processo nº 10314.722600/2016-18
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1201-002.685 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de dezembro de 2018
Matéria GLOSA DE DESPESAS
Recorrentes VOTORANTIM CIMENTOS S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

ARBITRAMENTO DE LUCRO. NÃO CABIMENTO. POSTULAÇÃO COMO MATÉRIA DE DEFESA.

A glosa de parte dos custos e despesas registrados contabilmente pelo contribuinte, considerados pela fiscalização como não comprovados, enseja a tributação com base na sistemática adotada pelo contribuinte (lucro real), não constituindo hipótese para o arbitramento do lucro.

O método do arbitramento, na verdade, constitui sistemática excepcional de tributação e não pode ser utilizado como instrumento de defesa do sujeito passivo para elidir ou reduzir os tributos apurados em face de glosa de dispêndios que foram considerados dedutíveis.

COMPROVAÇÃO DOS DISPÊNDIOS. REQUISITO PARA DEDUTIBILIDADE.

A comprovação da despesa é requisito para sua dedutibilidade, sob pena de glosa. Assim, dispêndios não comprovados pelo contribuinte devem ser adicionados para fins fiscais, ao passo que dispêndios passíveis de comprovação com documentos hábeis e idôneos são dedutíveis.

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS OU (PPR OU PRL). TRATAMENTO COMO DESPESA OPERACIONAL. OBSERVÂNCIA AOS CRITÉRIOS DA LEI 10.101/2000.

Não atendidos os requisitos da Lei 10.101/2000, não são passíveis de serem aproveitadas como despesas operacionais as parcelas pagas a empregados a

título de participações nos lucros ou resultados (PPR/PLR). Inteligência do §1º do art 3º do referido diploma normativo.

MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA DE EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A aplicação do agravamento da multa de ofício, nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96, deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilitar, total ou parcialmente, o trabalho fiscal, o que não restou configurado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE DOLO OU FRAUDE. AFASTAMENTO.

A falta de caracterização de dolo ou fraude enseja o cancelamento da qualificação da multa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS OU (PPR OU PRL). INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis da apuração do resultado ajustado as parcelas pagas a empregados a título de participações nos lucros ou resultados.

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no que for cabível, as mesmas aplicadas ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) em caso de lançamento reflexo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, e, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para: (i) afastar a glosa remanescente, de R\$ 211.895.021,59, da conta de custos nº 33101226 -Fretes MI entre filiais/unidades; (ii) afastar a glosa de R\$ 9.401.612,85 relativa à conta nº 33112045 - Contribuições a Associações - ND; (iii) afastar a glosa remanescente, de R\$ 9.104.034,38, da conta nº 33107010 - Serviços - Assistência e Consultoria Empresarial; (iv) afastar a glosa de R\$2.739.966,45 referente à conta nº 33116070 - Despesas Legais e Judiciais, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Eva Maria Los, Edgar Bragança Bazhuni e Ester Marques Lins de Sousa que davam parcial provimento ao recurso, em menor extensão porque mantinham as glosas relativas aos itens (i) e (ii). E, por voto de qualidade, considerar indedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor de R\$ 54.648.883,05 (relativo ao PPR) constante do item (v) do voto do relator. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa e Leonam Rocha de Medeiros que reconheciam a dedutibilidade. Designado o conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

(assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Rafael Gasparello Lima, Edgar Bragança Bazhuni (Suplente convocado), Gisele Barra Bossa, Leonam Rocha de Medeiros (Suplente convocado) e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, por atestado médico.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 1.320/1.335) que exigem IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2011, em razão da glosa de determinados custos e despesas que, segundo a fiscalização, não teriam sido comprovados ou devidamente justificados.

Na DIPJ do ano base 2011 constatou-se que foi declarado como custo dos bens e serviços revendidos o montante de **R\$ 3.331.684.762,32** (fl. 13). Já na linha 35 da ficha05D (fl. 14) foi declarado, como “*total das despesas operacionais das atividades em geral*”, o valor de **R\$ 810.651.187,66**, tendo a empresa apresentado a respectiva composição contábil, bem como o LALUR.

Durante a ação fiscal foram selecionadas amostragens de lançamentos das contas de despesas e de custos com a finalidade de comprovar sua dedutibilidade, não tendo concordado o fisco com todos os esclarecimentos prestados e documentação apresentada.

Nesse contexto, foram apuradas as seguintes infrações:

(i) DESPESAS NÃO COMPROVADAS - Valor apurado de **R\$ 249.445.759,01** e multa de 112,50%;

(ii) CUSTOS NÃO COMPROVADOS - Valor apurado de **R\$ 212.651.350,93** e multa de 112,50%; e

(iii) ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL (a título de *Programa de Participação nos Lucros*) - Valor apurado de **R\$ 54.648.883,05** e multa de 150%.

Mais precisamente, o fisco questiona 17 (dezessete) itens, que foram objeto de glosa. Segundo conclui o Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 1.154/1.280):

13. [...] após diversas solicitações e diante das análises das respostas apresentadas, temos que os elementos essenciais para a convicção da existência e direito a dedutibilidade não foram apresentados.

14. Estas despesas e custos não comprovados foram glosados através da lavratura deste Auto de Infração, sendo então constituído o respectivo crédito tributário, como será a seguir relatado.

15. Os valores totalizados objeto de lançamento de crédito tributário e decorridos neste Termo de Verificação são os seguintes:

Despesa	Valor	Item
33111014 Outros Fretes	1.869.222,27	1
33111078 Fretes MI - Empr/Cliente (NAC)	101.953.710,80	2
33401010 Ajuste Físico/Fiscal	26.336.966,05	3
33116130 Despesas Eventuais	20.614.572,88	4
36101070 Despesas Eventuais	3.699.587,26	5
34103030 Comissões s/Operações Financeiras – ME	17.024.053,65	6
34103040 Comissões S/Oper. Financeiras - Moeda Nacional	3.295.591,10	7
33116050 Despesas de Viagens	12.931.076,69	8
33116030 Comunicações	9.421.973,29	9
33112045 Contribuições a Associações – ND	9.401.612,85	10
33116183 Gastos com Projetos não Ativáveis	5.900.098,30	11
33107010 Serviços - Assistência E Consultoria Empresarial	14.926.098,37	12
33107030 Serviços - Honorários Advocatícios	16.727.903,27	13
33116070 Despesas Legais e Judiciais	2.739.966,45	14
33105100 Materiais P/Eventos E Comemorações	2.603.325,78	15
Total - Despesa	249.445.759,01	
Custo	Valor	Item
0033101226 - Fretes MI entre filiais/unidades	212.651.350,93	16
Falta de Adição ao Lucro Real	Valor	Item
21402020 - PPR - Participação Nos Lucros	54.648.883,05	17

O contribuinte apresentou impugnação (fls. 1.343/1.403), seguida de petição complementar (fls. 1.782/1.785) e diversos documentos (fls. 1.404/1.773 e 1.786/2.528). Alega, em resumo, que a glosa resta indevida, apresentando comentários e documentação por amostragem a fim de comprovar a necessidade e vinculação dos dispêndios questionados com as suas atividades empresariais, bem como aduz que a multa agravada e qualificada não têm o menor cabimento.

Houve, então, pedido de diligência pela autoridade julgadora (fls. 2.529/2.532), nos seguintes termos:

[...] entendemos que é prudente que a Delegacia de origem verifique a procedência das assertivas da interessada (e dos documentos apresentados) quanto às glosas de despesas e custos lançadas nos AI em questão, em especial aquelas que discriminamos no quadro acima, procedendo, se necessário, ao recálculo dos tributos exigidos.

No caso de os esclarecimentos e documentos apresentados pela Votorantim não forem hábeis para comprovar algum dos fatos a que se referem e, conseqüentemente, não reverterem integralmente os lançamentos de glosas de despesas e custos, dar ciência à interessada das verificações efetuadas, com reabertura do prazo de trinta dias para manifestação.

Em atendimento, e após análise dos argumentos do contribuinte, a autoridade responsável pela diligência promoveu alguns ajustes no lançamento, em conformidade com o quadro constante do Relatório de Diligência Fiscal (fls. 2.540/2.571).

O contribuinte apresentou manifestação (fls. 2.579/2.588). Discorda da conclusão fiscal; reitera as alegações de defesa e sustenta que o fisco se apegou aquilo que se denomina de *formalismo exacerbado*.

Em Sessão de 15 de dezembro de 2017, a 1ª Turma da DRJ/JFA julgou a impugnação parcialmente procedente por meio de decisão (fls. 2.591/2.713) que restou assim ementada:

DESPESAS E CUSTOS NÃO NECESSÁRIOS OU INDEDUTÍVEIS. LUCRO REAL. GLOSA. Para que sejam dedutíveis na apuração do lucro real, as despesas e os custos administrativos devem ser necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, cabendo à contribuinte comprovar, com elementos convincentes e incontestáveis, a efetividade da operação, especialmente no caso da prestação de serviços. Caso não atendidos os requisitos legais, as despesas e os custos serão glosados e acrescentados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. INDEDUTIBILIDADE. As parcelas pagas aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados (PLR/PPR) em desacordo com os requisitos fixados pela legislação pertinente, são indedutíveis na apuração do lucro real.

MULTA QUALIFICADA. NÃO COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SONEGAÇÃO.

AFASTAMENTO. Não deve prevalecer a multa qualificada, quando o fisco deixa de demonstrar que o sujeito passivo incorreu em fraude, dolo ou sonegação.

MULTA AGRAVADA. DESCABIMENTO. A falta de apresentação de documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou a glosa de despesas e custos não dedutíveis.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE MOTIVOS E PROVAS. Aplicam-se as regras processuais previstas no Decreto nº 70.235, de 1972, à impugnação, a qual deve mencionar os pontos de discordância e os motivos de fato e de direito em que se fundamentam esses pontos, além das razões e provas que possuir.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PROVA DOCUMENTAL. A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a ocorrência de alguma das hipóteses excepcionadas pela legislação.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR. Falece competência à autoridade julgadora para apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade ou ilegalidade de normas tributárias, devendo, no julgamento de primeira instância, serem observadas as normas legais e regulamentares, assim como o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO. Indefere-se o pedido de diligência quando desnecessário ou prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada, ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

O ajuste promovido pela DRJ ao lançamento originário foi sintetizado conforme o quadro abaixo.

CÁLCULO DAS EXIGÊNCIAS DE IRPJ E CSLL REMANESCENTES

Apresenta-se, abaixo, uma síntese dos valores justificados e não justificados das glosas de despesas e de custos:

Item	Conta	Diligência		Acórdão DRJ	
		Justificado	Não justificado	Justificado	Não justificado
1	33111014	1.869.222,27		1.869.222,27	
2	33111078	840.275,06	101.113.435,74	840.275,06	101.113.435,74
3	33401010		26.336.966,05		26.336.966,05
4	33116130		20.614.572,88		20.614.572,88
5	36101070		3.699.587,26		3.699.587,26
6	34103030		17.024.053,65	17.024.053,65	
7	34103040		3.295.591,10	3.295.591,10	
8	33116050	36.635,00	12.894.441,69	36.635,00	12.894.441,69
9	33116030	9.421.973,29		9.421.973,29	
10	33112045		9.401.612,85		9.401.612,85
11	33116183		5.900.098,30		5.900.098,30
12	33107010	5.822.063,99	9.104.034,38	5.822.063,99	9.104.034,38
13	33107030		16.727.903,27		16.727.903,27
14	33116070		2.739.966,45		2.739.966,45
15	33105100		2.603.325,78		2.603.325,78
Total Despesa		17.990.169,61	231.455.589,40	38.309.814,36	211.135.944,65
Custo		Justificado	Não justificado	Justificado	Não justificado
16	33101226	756.329,34	211.895.021,59	756.329,34	211.895.021,59
TOTAL		18.746.498,95	443.350.610,99	39.066.143,70	423.030.966,24

Cientificado da decisão de piso em 08/01/2018 (fls. 2.721), decisão esta objeto de **recurso de ofício** em razão do valor exonerado, a contribuinte interpôs, em 05/02/2018 (fls. 2.723), **recurso voluntário** (fls. 2.724/2.812), por meio do qual reitera novamente as alegações de defesa e rebate determinados pontos da decisão de primeiro grau.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

A controvérsia diz respeito à dedutibilidade ou não de determinados custos e despesas operacionais informados na DIPJ, sendo (i) R\$ 249.445.759,01 pela não comprovação de 15 (quinze) tipos de despesas; (ii) R\$ 212.651.350,93 pela falta de comprovação de custos

de fretes internos; e (iii) R\$ 54.648.883,05 pela glosa da dedução dos pagamentos de PLR em desconformidade com a lei regulamentar.

Após a realização de diligência e da análise da documentação trazida aos autos pelo contribuinte, do total da glosa efetuada, a DRJ considerou comprovado o total de despesas de R\$ 38.309.814,36 e do custo de R\$756.329,34, bem como afastou a qualificação e agravamento da multa, o que ensejou a interposição de recurso de ofício em relação à exoneração do IRPJ e CSLL apurados sobre tais montantes.

Quanto às glosas mantidas, o contribuinte interpôs recurso voluntário.

Por questões de objetividade e clareza, o presente voto será desenvolvido em tópicos.

1. Da dedutibilidade de despesas

Como se sabe, os requisitos para a dedutibilidade de despesas estão previstos no artigo 299 do RIR/99, vigente à época dos fatos, *in verbis*:

“Artigo 299 – São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”.

§ 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º - O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Esse dispositivo legal veicula norma geral que confere o direito à dedutibilidade de despesas operacionais, não incluídas no custo, com base em quatro regras básicas, de cunho substancial e formal. São elas:

(i) não serem custos - do texto legal, nota-se, de plano, que são operacionais as despesas não computadas no custo.

Conforme leciona Ricardo Mariz de Oliveira¹:

¹ Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quarter Latin. 2008. P. 671.

A distinção entre custo e despesas é estabelecida a partir do emprego dos recursos despendidos ou a serem despendidos pela pessoa jurídica, estejam esses recursos no ativo da pessoa jurídica ou decorram de dívidas que ela contraia para poder fazer emprego.

Assim, quando ela emprega recursos do seu ativo, ou incorre em dívidas, para aquisição de um bem ou direito, na verdade não está tendo despesa (nem prejuízo, nem perda), pois está investindo para ter a propriedade do referido bem ou a titularidade do referido direito, ou, em outras palavras, está trocando um bem ou direito já existente no seu ativo, ou os recursos de uma dívida, para fazer a aquisição. Neste caso, ela tem um custo, correspondente ao montante que empregou, ou à dívida que contraiu, para a obtenção do bem.

Ao contrário, quando ela emprega recursos ou incorre em dívida para pagar um encargo que não representa algo que ainda remanesça no seu ativo, portanto, algo que já tenha sido usado ou consumido, ela tem uma perda. Neste caso, ela tem uma despesa, correspondente àquele valor empregado ou contraído como dívida.

(ii) necessidade - a despesa é necessária quando contribui, direta ou indiretamente, para o desenvolvimento das atividades empresariais e formação do lucro.

Nos termos do Parecer Normativo CST nº 32/1981, *o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.*

(iii) usualidade ou normalidade - a despesa é usual e normal quando os atos praticados que lhe dão causa são corriqueiros na execução das atividades econômicas da empresa.

Como esclarecido no PN citado (32/1981), *despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de "usualidade" deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.*

Nesse ponto, vale destacar que a necessidade, usualidade e normalidade não estão restritas, ou melhor, não se caracterizam apenas em função do desenvolvimento do objeto social *strictu sensu* da pessoa jurídica, isto é, da *atividade-fim* da fonte pagadora, mas podem se fazer presentes também a partir da pertinência do gasto com operações ou negócio subjacentes, cuja causa pode variar de acordo com o contexto em que esteja inserida.

(iv) comprovação - para serem admitidas para fins fiscais, as despesas devem ser registradas na contabilidade, a débito da conta de resultado e suportadas com base

em prova que possa identificar a natureza da operação, sua efetiva liquidação e a individualização clara das partes envolvidas.

Embora não seja o único meio probatório, a prova documental é o principal meio de comprovação, desde que sejam documentos idôneos e emitidos por terceiros, ou do qual terceiros façam parte juntamente com o próprio contribuinte (como é o caso dos contratos, por exemplo).

Pois bem. Uma vez definida a regra geral de dedutibilidade, segundo a qual a despesa é dedutível desde que não corresponda a custo e seja necessária, usual e comprovada, é importante observar que existem, na legislação, regras próprias de dedução fiscal para determinados dispêndios (gratificação a administradores, *royalties*, importação e exportação com empresas vinculadas etc.), regras estas que, em face do princípio da especificidade da norma, sobrepõe à regra geral.

Nesse contexto, passaremos a analisar os recursos interpostos no presente processo administrativo (recurso de ofício e recurso voluntário), mas desde já registramos que, como as despesas glosadas não possuem regras próprias aplicáveis somente ao IRPJ, nossas conclusões também devem ser aplicadas à CSLL.

Em outras palavras, partindo da premissa de que a regra geral de dedutibilidade também é dirigida à Contribuição Social sobre o Lucro, e por se tratar este tributo exigência reflexa, realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento de IRPJ aplica-se à CSLL.

2. Recurso de ofício

A DRJ afastou a glosa de cerca de 15% (R\$ 38.309.814,36) do total de despesas consideradas não comprovadas (249.445.759,01) e de 0,36% (R\$ 756.329,34) da parcela de custo que também foi considerado não comprovado (212.651.350,93).

Em seguida os valores cuja glosa foi afastada serão analisados individualmente.

Item 1 - Conta 33111014 - Outros Fretes - glosa de R\$1.869.222,27

De acordo com o relatório de diligência (fls. 2.542), o contribuinte comprovou os gastos registrados na conta contábil em questão por meio de contratos de prestação de serviços, conhecimentos de transporte, valores pagos conciliados com os valores dos fretes contratados e planilha analítica, documentos estes que foram considerados hábeis para afastar integralmente a glosa.

A DRJ acatou o resultado da diligência, não havendo razões para reforma desse entendimento.

Item 2 - Conta 33111078 - Fretes MI - Empr/Cliente (NAC) - glosa de R\$101.953.710,80

Do total glosado, de R\$ 101.953.710,80, a DRJ, na linha do que concluiu a diligência, afastou apenas o montante de R\$ 840.275,06, por entender que somente em relação a este valor é que teria havido confirmação da efetividade dos serviços, tendo em vista a apresentação das notas fiscais e conciliação dos pagamentos com os lançamentos contábeis.

Não há, portanto, razões para reforma da glosa ora afastada.

Itens 6 - Conta 34103030 - Comissões s/ Operações Financeiras - ME - glosa de R\$17.024.053,65

Conforme consta no Termo de Intimação Fiscal de 28/06/2016 (TIF2), foi selecionada amostra de 4 lançamentos da conta em questão, com valores relevantes, para que a Recorrente apresentasse documentação capaz de comprovar a existência e a natureza das despesas.

Em resposta datada de 10/11/2016 (R16), a contribuinte, além de detalhar aspectos das operações, anexou os correspondentes contratos de câmbio que suportaram os lançamentos contábeis na conta analisada.

Nesse contexto, a DRJ entendeu que:

A partir dos contratos de câmbio apresentados (fls. 1620/1652, nos anexos à Impugnação) pode-se identificar uma série de informações, tais como: partes contratantes, valores em moeda estrangeira e moeda nacional, natureza da operação, corretor, forma de pagamento (normalmente, débito em conta corrente bancária), taxas envolvidas. Já os Registros de Operações Financeiras - ROF, constantes do Siscomex, revelam operações de importação, empréstimos e títulos (fls. 1606 e ss).

[...].

*Entendemos, portanto, que com os contratos de câmbio e demais informações trazidas na resposta de 10/11/2016 e na Impugnação, ficam comprovados os pagamentos selecionados na amostra inicial e estão delineadas as suas características principais, incluindo a natureza das operações e as pessoas envolvidas. Registre-se que na autuação não foi cogitada a realização de operações com pessoas ligadas e os valores confirmados representam uma **amostra de 97%** dos valores lançados nesta conta contábil.*

*Pelo exposto, fica revertido integralmente o lançamento de glosa nesta conta, no valor de **R\$ 17.024.053,65**.*

Concordo com esse racional, considerando correto o afastamento da glosa.

Item 7 - Conta 34103040 - Comissões s/ Operações Financeiras - Moeda Nacional - glosa de R\$3.295.591,10

A fiscalização selecionou o lançamento mais relevante da conta contábil em questão, para que a empresa intimada apresentasse documentação capaz de comprovar a existência e a natureza da despesa, o que foi feito por meio de contrato de câmbio e demais registros.

Para a DRJ:

A partir do contrato de câmbio apresentado (fls. 1649/1651, nos anexos à Impugnação) pode-se identificar uma série de informações, tais como: partes contratantes, valores em moeda estrangeira e moeda nacional, natureza da operação, corretor, forma de pagamento (normalmente, débito em conta corrente bancária), taxas envolvidas.

Entendemos, portanto, que com o contrato de câmbio, o Registro de Operações Financeiras - ROF e demais informações trazidas na resposta de 10/11/2016 e na Impugnação, fica comprovado o pagamento e estão delineadas as suas características principais, incluindo a natureza das operações e as pessoas envolvidas.

Pelo exposto, fica revertido o lançamento de glosa nesta conta, no valor de R\$ 3.295.591,10.

De fato, uma vez comprovada a efetividade do serviço que deu suporte a comissão, e uma vez demonstrado o respectivo pagamento, a despesa realmente é dedutível.

Item 8 - Conta 33116050 - Despesas de viagens - glosa de R\$ 12.931.076,69

Na conta de "despesas de viagens" a autoridade diligenciante, seguida pela DRJ, afastou apenas o montante de R\$ 36.635,00 do total glosado.

Isso porque foi considerado que apenas as viagens de mudança residencial de determinado funcionário, de R\$ 19.700,00, e para a participação de Workshop de Comunicação, no montante de R\$ 16.935,00, que guardavam pertinência direta com as notas fiscais dos serviços, foram de fato comprovadas.

Nenhum reparo cabe à decisão recorrida, que corretamente entendeu que esses dois lançamentos correspondem à despesas necessárias comprovadas.

Item 9 - Conta 33116030 - Comunicações - glosa de R\$9.421.973,29

A DRJ acatou o resultado da diligência, que foi favorável ao cancelamento integral da glosa referente ao presente item, uma vez que somente após a defesa a Recorrente teria demonstrado que as faturas relativas aos pagamentos pelos serviços que são registrados na conta contábil em destaque teriam sido emitidos para empresa por ela sucedida.

Nesses termos, concluiu a autoridade fiscal que *"a impugnante trouxe novos esclarecimentos e documentos, que por amostragem, indicam que são hábeis para comprovar a dedutibilidade da conta de despesa aqui analisada"*.

Em linhas gerais, são pagamentos para a Embratel, por serviços de comunicação, que realmente são despesas operacionais devidamente comprovadas.

Item 12 - Conta 33107010 - Serviços - Assistência e Consultoria Empresarial - glosa de R\$ 14.926.098,37

A DRJ, em conformidade com o resultado da diligência, afastou parcialmente a glosa, mais precisamente no montante de R\$ 5.822.063,99, montante este composto dos seguintes "itens aceitos":

12.1. - comprovação do pagamento por serviços de construção de determinada linha de transmissão, no valor de R\$ 881.395,29, conforme nota fiscal que foi apresentada;

12.2. - comprovação de estornos (3 lançamentos contábeis), nos valores de R\$ 1.580.708,44, R\$ 878.063,00 e de R\$ 536.200,00, que não impactaram o resultado;

12.3. - comprovação do pagamento por serviços de engenharia (montagem mecânica) executado pela empresa Tecnomont Montagens, no valor de R\$ 878.063,00, conforme atestam a nota fiscal e pedido de compra que detalha a operação;

12.4. - pagamento de R\$ 536.150,00, para a empresa Escavasul Construções, a título de aterro, topografia e escavação, conforme nota fiscal, pedidos de compra e propostas; e

12.5. - contratação de serviços de terraplanagem, pelo valor de R\$ 531.484,26, pagos a empresa De Amorim Construtora, conforme descritos em pedidos de compra e nota fiscal.

Como se percebe, os serviços realmente correspondem a gastos necessários às atividades da Recorrente, razão pela qual a glosa de fato deve ser cancelada.

Parcelas de custos - conta 33101226 - Fretes MI entre filiais/unidades - glosa de R\$ 212.651.350,93

A DRJ e a diligência, adotando postura extremamente rigorosa, afastaram a glosa de R\$ 756.329,34 em face da comprovação dos dispêndios, na linha do item 2 acima, não merecendo esta conclusão nenhum reparo.

Multa agravada

A multa agravada (de 75% para 112,5%) aplicada em relação à infração das glosas de custos e despesas não comprovados foi afastada pela DRJ com base na seguinte motivação:

De fato, confirma-se em diversos pontos das intimações e reintimações, bem como do TVF, que a Votorantim ultrapassou os prazos concedidos e apresentou respostas parciais ou incompletas às requisições da autoridade fiscal, o que poderia ensejar o agravamento da multa de ofício.

Por outro lado, verifica-se que o atendimento incompleto ou parcial para muitas das intimações foi repetidamente registrado pela intimada em suas respostas, sob a justificativa, entre outras, de representarem grande volume documental. Tal alegação, a princípio, é compreensível dado o porte da empresa e a sua dispersão territorial. Houve também várias solicitações para ampliação do prazo de atendimento.

Deve-se levar em conta também que a fiscalizada entregou ao todo 18 respostas às 11 intimações feitas ao longo da ação fiscal, contendo esclarecimentos e acompanhadas de centenas de folhas com planilhas e documentos.

Considerando-se o período em que se concentraram as 10 intimações específicas - de maio a dezembro de 2016 -, foram 16 respostas, sendo a primeira em junho e a última em novembro do mesmo ano. Pode-se dizer aproximadamente que esses atendimentos se deram em média a cada 10 dias.

Nesse cenário, não me parece justa a majoração da multa para 112,5% simplesmente por não ter o contribuinte apresentado toda a documentação comprobatória das despesas e custos declarados objeto das intimações.

A fiscalização, quando agrava a multa de 75% para 112,5%, deve provar o embaraço à fiscalização, o que não se vislumbra nos autos, [...]

Com efeito, "não atender" não é sinônimo de "mal atender".

O campo de aplicação do agravamento da penalidade, pois, não contempla a hipótese de prestação deficitária ou insuficiente de documentos e esclarecimentos por parte dos contribuintes, o que, a meu ver, foi o que ocorreu na presente situação.

A falta de apresentação de determinado livro e/ou documentos da escrituração, o descumprimento de dada formalidade de registro/arquivo ou a não prestação de um determinado esclarecimento pontual, em um universo onde foram apresentados vários documentos solicitados e dezenas de respostas, por si só, não enseja o agravamento da multa de ofício.

A fiscalização, a bem da verdade, se valeu de várias respostas fornecidas ao longo do procedimento fiscal para reforçar sua tese e, mais ainda, efetuou a glosa e adição a partir dos dados colhidos diretamente do contribuinte, que nunca embarçou a fiscalização.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, a propósito, vem afastando o agravamento da multa quando não há prejuízos ao trabalho fiscal, conforme atesta a decisão abaixo.

MULTA AGRAVADA - ARTIGO 44, § 2º, LEI 9.430/96 - EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO - LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO. A aplicação do agravamento da multa nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal. Na hipótese em que a fiscalização se vale de regra que admite o lançamento por presunção, a atitude do sujeito passivo torna-se irrelevante para o deslinde do trabalho fiscal, de modo a tornar-se inaplicável o agravamento da multa. (Acórdão n. 9202-004.290. Data de publicação: 17/08/2016)

Nesse sentido, considero, assim como a DRJ fez, que o agravamento da multa de ofício é incabível, devendo ela ser reduzida de 112,5% para 75%.

Multa qualificada

Relativamente à multa qualificada (de 150%) aplicada sobre a parcela do IRPJ e CSLL relativa à adição dos pagamentos de PLR, a DRJ julgou por afastá-la em razão da ausência de caracterização de conduta dolosa por parte da Recorrente, adotando como razões de decidir o entendimento proferido na decisão de piso referente ao Auto de Infração de contribuições previdenciárias (processo 10314.722768/2016-23), que ora transcrevo:

Em consonância com votos exarados em outros processos já manifestei minha posição de que a aplicação de penalidade mais grave, mediante a majoração da multa de ofício, somente tem cabimento em situações específicas, onde fique evidenciado o comportamento anormal do sujeito passivo, seja no

tocante ao dolo, conluio ou fraude, situações que, por sua gravidade, devem ensejar reprimenda punitiva de maior monta, com o fito de punir o infrator que assim age, extrapolando a

conduta do mero inadimplente, e desestimular novos procedimentos desta natureza.

Conforme se depreende da legislação, para que a multa seja qualificada, é necessária a conduta dolosa por parte do agente. Ensina a Doutrina que “dolo ocorre quando o indivíduo age de má-fé, sabendo das consequências que possam vir a ocorrer, e o pratica para de alguma forma beneficiar-se de algo”. Assim, para que haja dolo deve haver a intenção de “burlar a lei”, enganando o próximo em proveito próprio ou alheio, o que, no meu sentir, não ocorre no caso concreto.

A Lei 4.502/1964, nos artigos 71 a 73, tratou das situações caracterizadoras da ocorrência de sonegação, fraude e conluio. Dentre essas questões, há a exigência de ação ou omissão dolosa com finalidade de deixar de recolher o tributo ou fazê-lo a menor, in verbis:

[...]

No presente caso não observo as hipóteses da legislação supratranscrita, que justifiquem a qualificação da multa aplicada. O fato de o contribuinte omitir informações na GFIP de pagamento efetuados a contribuintes individuais, pagar verbas que entende estarem inseridas no §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, portanto, excluídas de incidência, deixar de cumprir requisitos formais na execução dos Programas de PLR, sem a comprovação de subterfúgios com vistas a camuflar, dificultar o conhecimento destas condutas, não se traduz em dolo, mas, sim, conforme alegado, em entendimento jurídico diverso e em consequência em inadimplemento no pagamento.

À situação, por analogia, entendo aplicável as mesmas regras de omissão de rendimentos ou receitas, os quais, por si só, não autorizam a qualificação da multa de ofício, pois se faz necessária a comprovação da intenção do sujeito passivo, ou seja, provas que configurem o dolo, como se verifica nas Súmulas CARF n.º 14 e 25, ora colacionados:

“Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”.

“Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.”

[...]

Assim, por todo o exposto, encaminho o voto no sentido de se julgar procedente em parte a impugnação, em face da exclusão da qualificação da multa de ofício, retificando-a para o percentual de 75% [...] conforme indicados no presente voto.

Nesse mesmo sentido, entendo incabível a qualificação da multa de ofício.

3. Recurso voluntário

Da alegação de vícios no procedimento fiscal

A Recorrente inicia seu recurso arguindo vícios do procedimento de fiscalização, notadamente em face do dever do fisco de se valer do arbitramento dos custos e despesas, nos termos do artigo 148 do CTN e dos artigos 529 e 530, I e II, do RIR/99, bem como em face do descumprimento do dever de busca da verdade material.

Razão, porém, não lhe assiste.

Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, dispõem os artigos 10º e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, que:

“Artigo 10 - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula”.

“Artigo 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

Não verifico, nesse caso concreto, qualquer nulidade formal nos lançamentos ocasionada pela inobservância do disposto no art. 10º acima, bem como não se faz presente nenhuma das nulidades previstas no art. 59.

Os Autos de Infração foram emitidos com observância de seus requisitos essenciais, como prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional abaixo transcrito.

Artigo 142 - *Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Parágrafo único. *A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.*

Tal como determinado nesse dispositivo legal, os lançamentos têm como motivação a caracterização de ausência de comprovação de parte dos custos e despesas operacionais, bem como o não cumprimento das regras regulamentares do PLR.

Nesses termos, a fiscalização entendeu que a Recorrente, mesmo possuindo contabilidade regular, não teria comprovado a totalidade dos custos e despesas que foram deduzidos fiscalmente, bem como que teria pago parcelas de PLR em desconformidade com seus requisitos, o que, no seu entender, teria o efeito de perder o direito de dedutibilidade.

No exercício, então, de sua atividade plenamente vinculada, a fiscalização cumpriu seu dever de, após identificar esses fatos, efetuar a glosa de dispêndios e adição dos valores de PLR e daí constituiu o crédito tributário correlato.

A descrição dos motivos de fato e de direito caracterizadores das infrações, ademais, está clara, explícita e congruente no TVF, permitindo o pleno conhecimento da lide e o julgamento do recurso voluntário, sem qualquer prejuízo a ampla defesa ou a busca pela verdade material.

Não procede, assim, a alegação de que a autoridade autuante deveria ter se valido do arbitramento do lucro, sob pena de macular o lançamento.

Isso porque o arbitramento constitui método de tributação facultativo e aplicável em face de impossibilidade de apuração direta do lucro, o que não se fez presente nessa situação.

Não custa repetir, aqui, que a origem dos tributos lançados de ofício tem por fundamento a glosa de custos e despesas escriturados pelo contribuinte.

Nesse contexto, chama atenção o fato que restou consolidado na jurisprudência administrativa que não cabe ao contribuinte postular o arbitramento como matéria de defesa, visto que esse recurso é posto apenas a serviço da Fazenda Pública como instrumento de salvaguarda do crédito tributário. Veja-se alguns julgados nesse sentido:

PROCEDIMENTO FISCAL. DESCLASSIFICAÇÃO DE ESCRITA E ARBITRAMENTO DE LUCROS - Sendo a aplicação desses instrumentos prerrogativa da Fazenda Pública como salvaguarda do crédito tributário, não pode o contribuinte reclamar a aplicação para furtar-se ao pagamento do justo valor do imposto. As diferenças existente entre as receitas registradas nos Livros Registros de Apuração do ICMS e as receitas informados na DIPJ, constitui omissão de receita passível de tributação. (Acórdão n. 1103-000.823. Data da decisão: 06/03/2013).

PROCEDIMENTO FISCAL. DESCLASSIFICAÇÃO DE ESCRITA E ARBITRAMENTO DE LUCROS Sendo a aplicação desses instrumentos prerrogativa da Fazenda Pública como salvaguarda do crédito tributário, não pode o contribuinte reclamar a aplicação para furtar-se ao pagamento do justo valor do imposto. (Acórdão n. 1401-001.410. Data da decisão: 05/03/2015).

Correta, portanto, a decisão de piso quando assim se manifesta:

É notório que a Votorantim é uma empresa de grande porte, que possui estrutura complexa e que está presente em diversas localidades. Tudo isso torna sua administração, incluindo o controle contábil e documental, tarefa de grande monta. Por outro lado, espera-se que tal empresa possua controles e logística compatíveis com seu porte, além de quadro funcional condizente com suas necessidades de gestão.

Deve-se considerar ainda que, nos trabalhos de auditoria fiscal, os documentos devem ser buscados conforme seleção feita pela autoridade fiscal, principalmente quando a base de pesquisa são os lançamentos contábeis elaborados pela fiscalizada, pois os documentos requisitados se constituem no fundamento dos seus próprios registros contábeis.

[...]

Ademais, a contrario sensu do disposto nos arts. 923 e 924 do RIR/992, o ônus da prova recai sobre o contribuinte quando sua escrituração está em desacordo com as normas legais ou desamparada de documentação hábil segundo o tipo de transação. Ao ensejo:

[...]

Nesse contexto, quanto à alegada dificuldade em atender às intimações e reintimações, observa-se que os documentos requisitados na presente auditoria fiscal pertencem principalmente ao ano-calendário 2011, e que a maior parte das

intimações ocorreram ao longo do ano de 2016, ou seja, 5 (cinco) anos após os fatos contábeis e fiscais a que se referem.

Além disso, os prazos concedidos pela fiscalização atenderam ao disposto no art. 19 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, com a redação dada pelo art. 71 da MP nº 2.158-35/2001, que assim dispõe:

[...]

Em suma, a interessada teve, nesta ação fiscal, aproximadamente 7 (sete) meses para prestar esclarecimentos específicos quanto às intimações até a lavratura das autuações (de maio/2016 a dezembro/2016), pôde juntar documentos durante 1 (um) ano (de maio/2016 a maio/2017) e exerceu seu direito de defesa por 16 (dezesesseis) meses (de maio/2016 a setembro/2017).

[...]

Dessa forma, para que as despesas e custos sejam dedutíveis na apuração do lucro tributável, devem ser apresentados elementos convincentes da efetividade das operações a que se referem, constantes da escrituração contábil e fiscal da empresa. São os livros fiscais e contábeis (e os documentos que lhes dão suporte), mantidos pela contribuinte, os elementos capazes de fornecer à Fazenda Nacional conteúdo substancial válido para a busca da verdade material.

É essencial informar a natureza dessas despesas e custos, especialmente no caso da prestação de serviços, e a sua relação com as operações exigidas pelas atividades da empresa, com elementos incontestáveis de que o serviço foi realmente prestado.

Especificamente quanto ao critério de amostragem adotado pelo auditor fiscal responsável pelo lançamento - que considerou os maiores lançamentos da conta contábil objeto de auditoria e que foi tido por falacioso e violador da verdade material pelo contribuinte - entendo que revela-se razoável, segue a praxe de auditoria de empresas de grande porte e não enseja nenhuma nulidade da autuação propriamente dita.

A legitimidade do critério empregado, na verdade, será aferido no contexto de cada uma das glosas efetuadas, devendo levar em conta o número de lançamentos abrangidos, a complexidade das operações e a valoração entre a prova exigida e aquela apresentada, o que será feito em seguida para cada uma das glosas mantidas.

Feitas essas considerações, afasto os vícios apontados pelo contribuinte e passo a analisar a procedência ou não das glosas remanescentes.

Fretes

Esse é o tópico que provocou maior ajuste e diz respeito à conta da despesa (item 2) nº 33111078 - *Fretes MI - Empr/Cliente (NAC)*, que ensejou a glosa de R\$101.953.710,80, dos quais apenas o montante de R\$ 840.275,06 foi considerado comprovado, bem como aos custos registrados na conta 33101226 - *Fretes MI entre filiais/unidades*, que ensejou a glosa de R\$ 212.651.350,93, dos quais apenas R\$ 756.329,34 foram considerados comprovados.

Durante a fiscalização, foram selecionados determinados lançamentos de cada uma das contas em questão e, em nova intimação, os 50 maiores lançamentos também de cada conta, tendo sido exigido do contribuinte a comprovação dos dispêndios ali contabilizados por meio de apresentação dos documentos fiscais (fatura e conhecimento de transporte) conciliados com os registros contábeis e respectivos pagamentos.

Em relação à conta de despesa, o TVF conclui que:

53. Dos lançamentos inicialmente selecionados não foram apresentados diversos comprovantes de pagamentos e qualquer documento fiscal (Notas fiscais/Conhecimentos de Transporte/Faturas/Contratos de prestação de serviços, etc.).

54. Não foi apresentada a documentação para os 50 maiores lançamentos.

55. Não foi apresentada a listagem contendo o valor, data, nome e CNPJ dos prestadores dos serviços contendo o número da nota fiscal/fatura/conhecimento com os totais dos valores pagos durante todo o ano-calendário 2011 nas contas em análise, totalizados por fornecedor, ou seja, uma listagem anual de pagamento por transportador.

56. Não foi informado o motivo pelo qual não poderia fornecer a listagem contendo os prestadores e montantes que compuseram suas despesas.

57. Conforme comunicado ao sujeito passivo que o aqui solicitado era uma amostragem, e diante de uma nova e possível solicitação de novos elementos, foi solicitado que o sujeito passivo deixasse, e informasse a esta fiscalização, a disponibilidade dos demais documentos que materializem a origem das despesas dos demais lançamentos. Tal solicitação não foi atendida.

58. Assim, conforme o aqui discorrido, constatado e comprovado, temos que o sujeito passivo não atendeu ao solicitado, deixando assim de comprovar a existência e a dedutibilidade da despesa.

[...]

61. Desta forma, por tudo aqui exposto, a despesa utilizada no valor de R\$ 101.953.710,80, oriunda da conta: 33111078 - Fretes MI - Empr/Cliente (NAC), está sendo glosada por não

apresentação de documentação que comprovasse sua existência e dedutibilidade.

Já para a conta de custos com fretes, alega o fisco no TVF que:

428. *Dos lançamentos inicialmente selecionados não foram apresentados diversos comprovantes de pagamentos e qualquer documento fiscal (Notas fiscais/Conhecimentos de Transporte/Faturas/Contratos de prestação de serviços, etc.).*

429. *Não foi apresentada a documentação para os 50 maiores lançamentos.*

430. *Não foi apresentada a listagem contendo o valor, data, nome e CNPJ dos prestadores dos serviços contendo o número da nota fiscal/fatura/conhecimento com os totais dos valores pagos durante todo o ano-calendário 2011 nas contas em análise, totalizados por fornecedor, ou seja, uma listagem anual de pagamento por transportador.*

[...]

436. Desta forma, por tudo aqui exposto, o custo apropriado no valor de R\$ 212.651.350,93, oriundo da conta: 0033101226 - Fretes MI entre filiais/unidades, está sendo glosado por não apresentação de documentação que comprovasse sua existência e dedutibilidade.

Após apresentação de defesa, petição complementar pelo contribuinte, planilhas analíticas e documentos relacionados aos fretes, a glosa foi afastada após a realização de diligência determinada pela DRJ apenas nos valores acima indicados, tendo em vista que somente aqueles montantes foram rigorosamente comprovados por meio de todos os documentos fiscais pertinentes conciliados com os pagamentos e contabilidade.

A DRJ acolheu esse entendimento, tecendo os seguintes comentários para a conta de despesas com fretes objeto de glosa:

Passa-se agora à análise do conjunto de informações e documentos juntados aos autos e relacionados com a presente conta, sobre os quais teceremos comentários de maneira geral:

- *Na documentação anexada à resposta de 10/08/2016, os comprovantes de pagamento são de datas e valores diferentes do contabilizado e não se apresentou nenhum documento fiscal e nenhuma conciliação. Intimada e reintimada a esclarecer os fatos, nada foi apresentado ou informado.*

- *Quanto à planilha referente aos 50 maiores lançamentos, anexada à resposta datada de 03/11/2016, verifica-se que, além de dados básicos tais como nomes, CNPJ dos prestadores de serviço e número dos conhecimentos de transporte, nada mais foi trazido. Tampouco houve conciliação contábil.*
- *Não foi apresentada a listagem contendo valor, data, nome e CNPJ dos prestadores dos serviços, apesar de intimada e reintimada para tanto.*
- *Para a documentação que atendeu aos requisitos básicos - em síntese, aquela que permitiu conciliação contábil e confirmação da efetividade da prestação do serviço - houve sua aceitação como dedutível.*

Importante aqui repetir as afirmações da interessada na Manifestação sobre o Relatório de Diligência Fiscal:

6. [...] se o AFRFB aceitou que a documentação anexada por amostragem justificava a dedutibilidade das despesas – **cancelou integralmente o Item 1 - 33111014 – Outros Fretes – R\$1.869.222,27, e parte dos Itens 2-33111078 – Fretes MI – Empr/Cliente (NAC) – R\$101.953.710,80 e 16 - 33101226 – Fretes MI entre filiais/unidades – R\$212.651.350,93** -, deveria ter cancelado a integralidade dessas absurdas exigências [sic].

*A respeito das afirmações acima, deve-se levar em conta, por primeiro, que a fiscalizada apresentou documentos que representam uma **amostra de 67%** do saldo total da conta 33111014 - Outros Fretes, e, em segundo, que neste caso houve conciliação contábil e foi possível a confirmação da efetividade dos fatos. Estas foram, em síntese, as razões para comprovar a dedutibilidade do total dos valores escriturados na conta 33111014.*

*Por outro lado, além de tudo o que já se disse sobre as lacunas documentais e a insuficiência das informações, a documentação apresentada para a presente conta que pôde ser aceita como dedutível equivale a uma **amostra de 0,8%**, isto é, menos de 1% do saldo total desta conta. **Estas são, em síntese, as razões para não se aceitar a dedutibilidade da quase totalidade dos valores lançados na conta em questão.***

Vale repisar que, nos trabalhos de auditoria fiscal, os documentos devem ser buscados conforme seleção feita pela autoridade fiscal, principalmente quando a base de pesquisa são os lançamentos contábeis elaborados pela fiscalizada, pois os documentos requisitados se constituem no fundamento dos seus próprios registros contábeis.

Como já se demonstrou neste voto, não houve excessos nem prazos exíguos nas intimações; ao contrário, os lançamentos foram selecionados por amostragem e houve sucessivas prorrogações de prazo. A interessada teve, nesta ação fiscal, aproximadamente 7 meses para prestar esclarecimentos

específicos quanto às intimações até a lavratura das autuações (de maio/2016 a dezembro/2016), pôde juntar documentos durante 1 ano (de maio/2016 a maio/2017) e exerceu seu direito de defesa por 16 meses (de maio/2016 a setembro/2017).

Dessa forma, não justificam o não atendimento às intimações as alegações da impugnante quanto à dificuldade de se localizar a documentação.

Vê-se, portanto, que o atendimento por parte da Votorantim foi parcial e insuficiente para comprovar a dedutibilidade das despesas na quase totalidade dos lançamentos e valores envolvidos.

Mesmo após a análise da Impugnação de 13/01/2017, do Requerimento Complementar de 22/05/2017 e também da Manifestação sobre o Relatório de Diligência em 06/09/2017, não se identificou documento ou esclarecimento que permitisse embasar, dentre os valores lançados, sua aceitação enquanto despesa ou custo dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Registre-se ainda que a amostragem de lançamentos inclui valores relevantes, o que, por consequência, leva à necessidade de se manter documentação de suporte compatível com a sua importância (é dever de toda empresa observar as leis comerciais e fiscais, e conservar em boa ordem os livros, documentos e papéis relativos à sua atividade e que serviram de base para a escrituração, como preceituam os artigos 251 e 264 do RIR/99).

Como já se consignou neste voto, para que a despesa e o custo sejam dedutíveis para fins tributários ou na apuração do lucro tributável, é necessário que haja elementos convincentes da efetividade da operação, especialmente no caso da prestação de serviços. É essencial informar a natureza dos mesmos e a sua relação com as operações exigidas pelas atividades da empresa, com elementos incontestáveis de que o serviço foi realmente prestado.

*A dedutibilidade de uma despesa deve ser aferida principalmente à luz do art. 299 do RIR/99, de modo que **não são dedutíveis do lucro tributável quaisquer despesas**, pois é imprescindível para dedução que a despesa preencha os requisitos da necessidade, normalidade e usualidade, os quais estão relacionados com a atividade da pessoa jurídica.*

*Mantém-se, portanto, a glosa dos valores contabilizados nesta conta, no valor de **R\$ 101.113.435,74**.*

Para a glosa dos custos com fretes, a DRJ se vale da mesma motivação, apresentando como diferença apenas o percentual da parcela que foi considerada comprovada em relação ao total lançado, nos seguintes termos:

*[...]além de tudo o que já se disse sobre as lacunas documentais e a insuficiência das informações, a documentação apresentada para a presente conta que pôde ser aceita como dedutível equivale a uma **amostra de 0,4%**, isto é, menos de 1% do saldo total desta conta. **Estas são, em síntese, as razões para não se aceitar a dedutibilidade da quase totalidade dos valores lançados na conta em questão.***

No recurso voluntário, a Recorrente sustenta que "*merece reforma a decisão, tendo em vista que a avaliação da prova produzida nos autos é falha por três razões principais: (i) porque ignora que os custos e despesas são de existência necessária da atividade desenvolvida; (ii) porque adota amostragem enviesada e insuficiente; (iii) porque deixa de buscar meios alternativos e adicionais de prova, ante a documentação parcialmente apresentada pela Recorrente*".

Com relação ao item (i) a Recorrente anexa laudo contábil (fls. 2.866/2.919) que evidencia, em resumo, a necessidade dos dispêndios com fretes em sua atividade fim (venda de cimentos), considerando os valores que teriam sido por ela gastos a esse título compatíveis com o setor de pessoal de logística e até menores daqueles praticados no mercado. Além disso, o laudo ainda atesta a existência de uma relação linear dos montantes registrados sob esta rubrica com a receita líquida, o que demonstraria que o total lançado na contabilidade e deduzido fiscalmente seria no mínimo razoável.

No que concerne ao item (ii) a Recorrente reitera que a amostragem que se valeu o fisco não é representativa, sendo a conclusão pela glosa infundada e não suportada pelas próprias premissas. Aduz, assim, que "*se a Recorrente tivesse apresentado um único documento que comprovasse 51% do valor das suas despesas ou custos com frete, a autoridade fiscal teria, por amostragem, aceito toda a escrituração desta conta. No entanto, como a Recorrente apresentou milhares de documentos, os quais, em conjunto, permitiram comprovar, respectivamente, apenas 0,8% e 0,4% do montante total dos lançamentos registrados em cada uma dessas contas, a autoridade fiscal não permitiu a dedução da integralidade dos valores nelas registrados*".

No item (iii), relata a Recorrente que caberia ao fisco ter buscado informações adicionais ou complementares para a determinação da efetiva ocorrência de tais operações, afinal considerou que os documentos apresentados não seriam suficientes para a comprovação da efetiva prestação dos serviços de frete. Nas suas palavras:

2.2.3.18 A autoridade fiscal solicitou a apresentação de planilha contendo indicação de valores, datas, nomes, números de CNPJ, notas fiscais, conciliadas com alguns conhecimentos de transporte e valores pagos no exercício de 2011, discriminados por prestador de serviços. Quanto à esta solicitação, a Recorrente apresentou duas planilhas contendo o nome e o número de CNPJ dos prestadores de serviço e o número do conhecimento de transporte, relativamente aos cinquenta maiores lançamentos de cada conta contábil (fls. 997/1002 dos

autos), conforme consta, por exemplo, na planilha da Conta nº 33101226:

[...]

2.2.3.19 Além da planilha, a Recorrente também apresentou diversos comprovantes dos pagamentos efetuados e juntou inúmeros documentos contendo (i) o número das notas fiscais da prestação do serviço de frete; (ii) o nome e CNPJ/CPF do contratado; (iii) o valor do frete; (iv) o plano de viagem; e (v) o número do documento de transporte (fls. 1519-1605; 1786-1856; 1786-1914 dos autos). Ainda assim, apesar de todos os documentos e esclarecimentos prestados, a autoridade fiscal entendeu que os custos e despesas com frete não seriam dedutíveis pela empresa e, apesar de ter informações suficientes para dar prosseguimento ao processo fiscalizatório, procedeu à glosa dos referidos valores.

Finalmente, e especificamente em relação à falta de apresentação da maioria dos documentos fiscais relativos aos fretes incluídos na amostragem e, mais ainda, da imperfeição de conciliação dos pagamentos com a contabilidade, a Recorrente esclarece que atendeu a intimação, fornecendo a documentação que estava na sua posse à época, afinal ela possuiria estabelecimentos "espalhados" no Brasil, reconhecendo, porém, que não foi fornecido a totalidade dos documentos solicitados, mas amostragem considerável que não poderia ter sido desprezada.

É dentro desse contexto, que passo a analisar a legitimidade da glosa de cada uma das contas relativas aos fretes.

Despesas de fretes para clientes (conta 33111078)

De acordo com os elementos constantes dos autos, parece não haver dúvidas de que despesas com fretes realmente são necessárias para a Recorrente. O que se discute neste tópico, porém, não é a necessidade da despesa, mas sim se elas foram comprovadas nos termos do artigo 299 do RIR/99, artigo este que, conforme visto anteriormente, está direcionado justamente às despesas necessárias não computadas nos custos.

E a resposta, de acordo com o que restou demonstrado no TVF, Relatório de Diligência e decisão da DRJ, é negativa. A empresa, no que diz respeito ao controle documental da conta de despesa com fretes para clientes, apresentou apenas informações genéricas, notadamente através de uma planilha interna global de cunho gerencial, mas não disponibilizou a documentação fiscal pertinente que permita confrontar os respectivos pagamentos com a contabilidade.

Nota-se, aqui, que não estamos diante de uma exigência de prova para milhares de operações, mas a fiscalização se concentrou nos 50 maiores lançamentos e, em face de não ter sido atendida de forma eficiente, atestou que não há um controle documental rigoroso sobre eles e daí concluiu pela indedutibilidade.

Com efeito, a comprovação do que suporta o registro contábil, ainda mais nesse contexto, no qual a fiscalização atestou existir divergência de valores dos pagamentos com a conta contábil de despesa, registros zerados e exemplos de lançamentos que não dizem respeito a presente conta, constitui elemento essencial para a dedução enquanto despesa operacional.

A lei não permite, como parece fazer crer o Recorrente, que a dedução de despesas do Lucro Real seja feita apenas com base na lógica da necessidade do gasto ou em face de uma proporcionalidade razoável do dispêndio frente à receita da atividade. Isso porque, conforme visto acima, o artigo 299 impõe um requisito legal adicional para a dedutibilidade de despesas tidas por operacionais, qual seja, a sua efetiva comprovação, devendo esta ser feita pelo contribuinte com base em documentos de suporte hábeis e idôneos.

Considerando que as despesas operacionais têm o condão de reduzir o lucro líquido e, por consequência, o IRPJ e CSLL devidos, cabe ao contribuinte comprová-las de forma irrefutável. E se assim não o fizer, o direito de dedução milita em seu desfavor.

Ainda que se reconheça que os gastos com fretes aos clientes são necessários às atividades da Recorrente e, mais ainda que os valores por elas contabilizados sob esta rubrica sejam factíveis no contexto operacional, o fato é que o presente Julgador está vinculado ao critério de comprovação de despesas previsto em lei.

Para fazer jus a dedução das despesas de fretes, mister que a Recorrente comprovasse, mediante documentos fiscais (faturas e/ou conhecimentos de transporte) conciliados com os pagamentos e registros contábeis, ao menos os "principais" valores lançados na conta contábil utilizadas para esse fim.

O ônus dessa prova, repita-se, é do próprio contribuinte, e não de terceiro.

Essa exigência não implica em um *formalismo exacerbado* ou de uma prevalência da forma sobre a essência econômica do negócio praticado, mas é proveniente de um comando legal objetivo que não pode ser ignorado.

Acerca do critério de amostragem eleito - de exigir os comprovantes analíticos dos 50 maiores lançamentos da conta - a meu ver ele é razoável e até mesmo natural, afinal estamos diante de milhares de lançamentos.

Reporto-me, nesse ponto, ao que prescrevem os itens 3 e 4 do Parecer Normativo CST nº 10, de 28/01/1976, que assim dispõem sobre a forma de comprovação de despesas operacionais:

[...]

3. *A comprovação dessas despesas, qualquer que seja sua natureza, há de ser feita com os documentos de praxe, isto é, recibos, notas fiscais, canhotos de passagens, etc., desde que a lei não impõe forma especial. O importante é serem de idoneidade indiscutível.*

4. *Pode ocorrer, todavia, o fato de a despesa ser de pequeno valor e, ocasionalmente, de difícil comprovação. Nesse caso, essa despesa poderá ser tida como acessória, admissível ante a*

razoabilidade e comprovação das principais, a juízo da autoridade fiscal

Feitas essas considerações, entendo que a falta de apresentação de grande parte das informações solicitadas acerca das despesas com fretes, da não apresentação das notas fiscais para os 50 maiores lançamentos e da ausência de conciliação da contabilidade com os pagamentos fazem concluir que não houve comprovação do direito de deduzir os valores ali registrados.

Custo de fretes internos (conta 33101226)

Em primeiro lugar, cumpre reiterar que o artigo 299 do RIR/99 - base legal da autuação - não está dirigido aos custos, conforme visto acima. A norma de dedutibilidade ali prevista é clara ao se dirigir às despesas não computadas no custo.

Nesse caso concreto, a contabilidade de custos da Recorrente nunca foi colocada em xeque, o que leva a tomá-la como verdadeira e capaz de produzir efeitos, na linha do que prescrevem os artigos 923 e 924 do RIR/99, *in verbis*:

Art. 923. 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..

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior.

Valendo-se, aliás, de julgado do CARF reproduzido pela própria decisão recorrida:

*A ciência contábil é formada por uma estrutura única composta de postulados e orientada por princípios. Sua produção deve ser a correta apresentação do patrimônio, com apuração de suas mutações e análise das causas de suas variações. A apuração contábil observará as três dimensões na qual está inserida e as quais deve servir: comercial - a Lei 6404/1976; contábil - Resolução 750/1992 e fiscal, que implica em chegar ao cálculo da renda, obedecendo a critérios constitucionais com fins tributários. A regência da norma jurídica originária de registro contábil tem a sua natureza dupla: descrever um fato econômico em linguagem contábil sob forma legal e um fato jurídico imposto legal e prescritivamente. **Feito o registro contábil, como determina a lei, torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive a administração, fazendo prova***

a favor do sujeito passivo. Caso contrário, faz prova contra.
[Ac. CC 108-07.616, de 03/12/2003. Grifei]

A essencialidade de custos com fretes na atividade produtiva da Recorrente - produção e venda de cimentos -, aliás, é natural, lógica e restou caracterizada.

Conforme se extrai do laudo contábil já referido, esses fretes registrados como custos dizem respeito "*a transferência de um produto final para outra unidade ou filial, como por exemplo, de uma fábrica para um centro de distribuição*", sendo os valores praticados a este título no ano de 2011 até mesmo menores do que os praticados no mercado.

Ademais, por ocasião da defesa e seu complemento, foram sim apresentadas planilhas destacando, também por amostragem, determinadas operações de fretes realizadas no período, documentos internos demonstrando a existência e realização de diversas operações (inclusive contendo o itinerário dos caminhões e a identificação dos respectivos prestadores de serviços), além de vários comprovantes de pagamentos aos transportadores (por exemplo: fls. 997/1002, 1.564/1.605, 1.857/1.914) que integraram o custo.

Dos quadros reproduzidos no Relatório de Diligência, a propósito, nota-se que o contribuinte teria apresentado documentação (amostragem) para 16 (dezesesseis) operações, dos quais 11 (onze) acabaram sendo aceitas e consideradas comprovadas. Tal fato revela, quando menos, que a amostragem do contribuinte infirma a amostragem da fiscalização, evidenciando um vício material na quantificação da glosa desse item.

Posto isso, no que diz respeito aos fretes: **(i)** mantenho a glosa da despesa relativa ao item 2 (conta nº 33111078 - *Fretes MI - Empr/Cliente (NAC)*), no montante de R\$ 101.113.435,74; e **(ii)** afasto a glosa de R\$ 211.895.021,59 mantida pela DRJ em relação à conta de custo nº 33101226 - *Fretes MI entre filiais/unidades*.

Item 3 - Conta 33401010 - Ajuste Físico/Fiscal - glosa de R\$26.336.966,05

A justificativa apresentada pela Recorrente em relação aos valores registrados na conta em questão é singela e carente de comprovação, razão pela qual concordo com as razões da DRJ para manutenção da glosa, vazadas nos seguintes termos:

Pelo exposto, mesmo após a análise dos esclarecimentos apresentados junto à Impugnação, não se identificou documento ou justificativa que permitisse embasar a aceitação dos valores em questão enquanto despesas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

As informações apresentadas não são suficientes, por si só, para comprovar a origem, a natureza e a materialidade desses valores. Não houve anexação de nenhum documento ou informação de terceiro que pudesse permitir alguma forma de confirmação independente ou de circularização. Vale repetir

ainda que esta conta não foi localizada no plano de contas nem no balancete extraído do SPED-Contábil.

Registre-se ainda que é dever de toda empresa observar as leis comerciais e fiscais, e conservar em boa ordem os livros, documentos e papéis relativos à sua atividade e que serviram de base para a escrituração, como preceituam os artigos 251 e 264 do RIR/99.

Itens 4 - Conta 33116130 - Despesas Eventuais - glosa de R\$20.614.572,88 e 5 - Conta 36101070 - Despesas Eventuais - glosa de R\$3.699.587,26

Como bem observou a decisão recorrida:

[...] não se identificou documento ou justificativa que permitisse embasar a aceitação dos lançamentos em questão enquanto despesas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

As planilhas, telas de sistema e informações apresentadas não são suficientes, por si sós, para comprovar a origem, a natureza e a materialidade desses lançamentos. Não houve anexação de nenhum documento ou informação de terceiro que pudesse permitir alguma forma de confirmação independente ou de circularização.

Nesse sentido, as glosas desses itens devem ser mantidas.

Item 8 - Conta 33116050 - Despesas de viagens - glosa de R\$ 12.931.076,69

Conforme visto no tópico do "recurso de ofício", restou comprovada parcela de R\$ 36.635,00, sendo os demais valores registrados nessa conta contábil considerados indedutíveis em face da não comprovação dos dispêndios.

Mais precisamente, assim decidiu a autoridade julgadora de primeira instância:

- Na documentação anexada à resposta de 10/08/2016 (fl. 775), alguns dos TEDs possuem valor diferente do escriturado e nenhuma conciliação foi apresentada. Intimada e reintimada a esclarecer os fatos, nada foi apresentado ou informado.

- Quanto à planilha referente aos 50 maiores lançamentos, anexada à resposta datada de 13/10/2016 (Doc. 01 - fl. 909), observa-se que para a maior parte dos dados não veio

acompanhada de nenhum comprovante de desembolso nem de documentos que atestem que as despesas foram realizadas e efetuadas a serviço, e para as necessidades da empresa.

- Nos documentos que acompanharam a planilha citada acima - Doc. 02 a 12 (fls. 910/920), constata-se que não houve comprovação do vínculo das pessoas descritas nem demonstração do motivo ou finalidade dos desembolsos. Em alguns, falta o CNPJ da empresa tomadora ou a discriminação do serviço está ilegível, ou ainda não há comprovante de pagamento.

- As planilhas da Walhalatur e papéis relacionados (Doc. 03 a 05 - fls. 911/914), trazem apenas o nome da pessoa física e o valor.

- A Impugnação trouxe mais informações e documentos (Doc. 08 a 11 - fls. 1739/1752) que, excetuando-se aqueles que foram capazes de atender aos critérios de dedutibilidade (Doc. 10 e 11), não acrescentaram nenhum novo elemento nem houve demonstração da finalidade do gasto.

- Por fim, quanto ao fato de alguns dos documentos apresentados se reportarem à Votorantim Cimentos Brasil S.A., CNPJ nº 96.824.594/0001-24, sabe-se que esta empresa foi incorporada pela fiscalizada - Votorantim Cimentos S.A., CNPJ nº 01.637.895/0001-32, mas, mesmo que passíveis de aceitação como despesas da incorporadora, não possuem os requisitos de dedutibilidade do lucro tributável, pois as faturas não discriminam quais foram os serviços prestados, nenhuma documentação auxiliar foi apresentada e os memoriais contém apenas a conta e o nome das pessoas físicas.

Vê-se, portanto, que o atendimento por parte da Votorantim foi parcial e insuficiente para comprovar a dedutibilidade das despesas na quase totalidade dos lançamentos e valores envolvidos (excetuam-se apenas os documentos relacionados com os valores de 19.700,00 e 16.935,00).

Mesmo após a análise da Impugnação de 13/01/2017, do Requerimento Complementar de 22/05/2017 e também da Manifestação sobre o Relatório de Diligência em 06/09/2017, não se identificou documento ou esclarecimento que permitisse embasar, dentre os valores lançados, sua aceitação enquanto despesa ou custo dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Registre-se ainda que a amostragem de lançamentos inclui valores relevantes, o que, por consequência, leva à necessidade de se manter documentação de suporte compatível com a sua importância (é dever de toda empresa observar as leis comerciais e fiscais, e conservar em boa ordem os livros, documentos e papéis relativos à sua atividade e que serviram de base para a escrituração, como preceituam os artigos 251 e 264 do RIR/99).

Como já se consignou neste voto, para que a despesa e o custo sejam dedutíveis para fins tributários ou na apuração do lucro tributável, é necessário que haja elementos convincentes da efetividade da operação, especialmente no caso da prestação de serviços. É essencial informar a natureza dos mesmos e a sua relação com as operações exigidas pelas atividades da empresa, com elementos incontestáveis de que o serviço foi realmente prestado.

*A dedutibilidade de uma despesa deve ser aferida principalmente à luz do art. 299 do RIR/99, de modo que **não são dedutíveis do lucro tributável quaisquer despesas**, pois é imprescindível para dedução que a despesa preencha os requisitos da necessidade, normalidade e usualidade, os quais estão relacionados com a atividade da pessoa jurídica.*

*Mantém-se, portanto, a glosa dos valores contabilizados nesta conta, no valor de **R\$ 12.894.441,69***

De fato, tendo em vista a ausência de comprovação da natureza da viagem e, mais ainda, de sua vinculação às atividades empresariais, entendo correta a glosa.

Item 10 - Conta 33112045 - Contribuições a Associações - ND - glosa de R\$9.401.612,85

A decisão de primeiro grau não aceitou a dedutibilidade dos valores registrados nessa conta contábil, sob a premissa de que os pagamentos ao Sindicato Nacional da Indústria do Cimento (SNIC) e para a Associação Brasileira de Cimento Portland (ABCP) não seriam necessários e, inclusive, vedados pela legislação (cf. art. 13, V, da Lei nº 9.249/95).

Não concordo, porém, com esse entendimento.

A meu ver tratam-se de despesas necessárias no contexto dos negócios desenvolvidos pela empresa. Há, ao contrário do que decidiu a DRJ, um propósito econômico específico, qual seja, o aprimoramento e aferição de vantagens obtidos através da atuação de tais entidades de classe, que devem ser concebidas como representantes dos interesses do contribuinte.

Afasto, contudo, a glosa proveniente desse item, até mesmo porque o critério de amostragem empregado sequer diferenciou as entidades beneficiárias e praticamente ignorou a atuação operacional dos beneficiários dos pagamentos.

Item 11 - Conta 33116183 - Gastos com Projetos não Ativáveis - glosa de R\$5.900.098,30

Os gastos registrados nessa conta contábil não foram comprovados, razão pela qual não merece reforma a decisão de piso, que assim concluiu:

- As duas planilhas anexadas à resposta de 20/07/2016 (fl. 769) vieram desacompanhadas de documentação e suas informações não possibilitam a compreensão dos fatos no sentido de comprovar a dedutibilidade dos valores.

- Na resposta de 13/10/2016, os documentos juntados - apenas do "Projeto Dynamite" (fls. 923/927) - contemplam, em síntese, formulários internos de solicitação de pagamento e correspondentes documentos bancários de arrecadação, e faturas com descrição genérica dos serviços tais como "honorários por serviços profissionais prestados" e "serviços de consultoria".

- Nada foi informado ou apresentado quanto ao lançamento correspondente à "Baixa de projetos de estudos e pesquisas", no valor de R\$ 3.317.210,36".

Quanto ao fato de alguns dos documentos apresentados se reportarem à Votorantim Cimentos Brasil S.A., CNPJ nº 96.824.594/0001-24, sabe-se que esta empresa foi incorporada pela fiscalizada - Votorantim Cimentos S.A., CNPJ nº 01.637.895/0001-32, mas, mesmo que passíveis de aceitação como despesas da incorporadora, não possuem os requisitos de dedutibilidade do lucro tributável, pois as faturas contém descrição genérica dos serviços prestados e estão desacompanhadas de documentação auxiliar que permita comprovar a efetividade da prestação dos serviços, bem como a sua relação com as operações exigidas pelas atividades da empresa.

Já detalhamos neste voto, no tópico "Da dedutibilidade das Despesas de Prestação de Serviços", quais são os requisitos para que essas despesas possam ser deduzidas na apuração do lucro tributável.

Como vimos, no caso dos serviços de consultoria ou assessoria, é fundamental que a contratante apresente provas claras de sua realização, isto é, demonstre que efetivamente se beneficiou desses trabalhos através de documentos tais como laudos ou estudos, cronogramas de implementação, análises de resultados alcançados etc., papéis esses que devem estar assinados pelos representantes da contratada.

As exigências acima possuem a dupla importância de, por um lado, possibilitar a aferição documental dos resultados advindos da consultoria ou assessoria, e, de outro, permitir a atribuição de responsabilidades.

[...]

Mesmo após a análise da Impugnação de 13/01/2017, do Requerimento Complementar de 22/05/2017 e também da Manifestação sobre o Relatório de Diligência em 06/09/2017, não se identificou documento ou esclarecimento que permitisse

embasar, dentre os valores lançados, sua aceitação enquanto despesa ou custo dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Item 12 - Conta 33107010 - Serviços - Assistência e Consultoria Empresarial - glosa de R\$ 14.926.098,37

Nesse item houve afastamento parcial de aproximadamente 39% da glosa efetuada. Na visão da DRJ:

Através do Termo de Intimação datado de 31/08/2016 (TIF5), foram selecionados 14 lançamentos e solicitados documentos que comprovassem as despesas da conta em tela. [...]

Em 28/09/2016 a Votorantim atendeu parcialmente ao TIF5 (R8) entregando documentação referente a 10 dos 14 lançamentos intimados, basicamente comprovantes de pagamento e notas fiscais.

[...]

A respeito das afirmações acima, deve-se levar em conta, além de tudo o que já se disse sobre as lacunas documentais e a insuficiência das informações, que todos os lançamentos selecionados são relevantes, ou seja, não basta atender aos critérios de dedutibilidade para uma parte das despesas contabilizadas (no caso, R\$ 5.822.063,99), para justificar a parte restante cuja intimação não foi atendida a contento (a diferença de R\$9.104.034,38).

As características desta conta contábil, em especial o número de lançamentos e a relevância dos valores, não indica a auditoria fiscal por inferência amostral, que, se fosse aqui aplicável, permitiria que se confirmados parte dos lançamentos tal conclusão se estenderia aos demais. Não é o caso.

*Aproveitando ainda a citação acima, que remete ao item 122 da Impugnação, temos que se refere aos dois lançamentos no valor de R\$ 514.083,88 objeto de intimação no TIF7 - itens 14 e 15 - e abordados no **subitem 12.6** do Termo de Verificação Fiscal e do Relatório de Diligência Fiscal. Façamos uma análise do conjunto de informações e documentos a esse respeito:*

☐ *A primeira constatação se refere ao valor dos dois lançamentos, que é de **R\$ 514.083,88 cada** e não de R\$ 506.372,62 como está na peça de defesa (item 122).*

☐ *Na resposta de 07/11/2016 (R15), a Votorantim faz constar que "A INTIMADA informa que, apesar de seus esforços, até o presente momento não conseguiu reunir maiores informações a respeito do lançamento".*

☐ Em seu último atendimento durante a ação fiscal (R18), a fiscalizada anexa o Doc. 07 (fl. 1111). Identificamos, neste anexo, apenas um comprovante de transferência (TED) para a Redecam, no valor de R\$ 964.935,43.

☐ Na Impugnação, além das informações nenhum documento foi apresentado.

☐ O Requerimento Complementar trouxe os Doc. 7 e 8 contendo os seguintes papéis:

- Contrato com a Redecam em língua inglesa (fls. 2195/2228 e 2229/2314);

- Correspondência em língua inglesa do "Banca Popolare di Novara" (fl. 2315); e

- Pedido de Compra nº 4504030536 tendo como fornecedor a Redecam, no valor bruto de R\$ 1.686.790,78 e preço total com impostos de R\$ 1.713.612,93.

☐ Não localizamos nos autos documento fiscal ou outro papel que pudesse se relacionar com os lançamentos em tela, além dos citados.

Pelo acima exposto, constata-se que os documentos apresentados em vernáculo (Pedido de Compra e TED) não permitem conciliação contábil, e que o contrato, por estar em inglês, não atende aos requisitos legais. Apesar dos relevantes valores lançados, não há documentos fiscais nem explicações ou papéis de suporte que possibilitem a identificação precisa do serviço.

É cediço que qualquer documento redigido em língua estrangeira deve ser traduzido para o português, para produzir efeitos legais no País e para valer contra terceiros e em repartições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ou em qualquer instância, juízo ou tribunal. Além disso, deve ser legalizado em seu país de origem, ou seja, notariado e consularizado e, ainda, registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 10.406, de 2002, art. 224; Lei nº 13.105, de 2015, art. 192; Lei nº 6.015, de 1973, art. 148; e Decreto nº 13.609, de 1943, art. 18).

Já detalhamos neste voto, no tópico "Da dedutibilidade das Despesas de Prestação de Serviços", quais são os requisitos para que essas despesas possam ser deduzidas na apuração do lucro tributável.

Como vimos, é fundamental que a contratante apresente provas claras da realização dos serviços, isto é, demonstre que efetivamente se beneficiou desses trabalhos através de documentos tais como laudos ou estudos, cronogramas de implementação, análises de resultados alcançados etc., papéis esses que devem estar assinados pelos representantes da contratada.

As exigências acima possuem a dupla importância de, por um lado, possibilitar a aferição documental dos resultados advindos da consultoria ou assessoria, e, de outro, permitir a atribuição de responsabilidades.

[...]

*Vê-se, portanto, que o atendimento por parte da Votorantim foi parcial e insuficiente para comprovar a dedutibilidade das despesas na maior parte dos lançamentos inicialmente glosados (da glosa inicial no valor de **R\$ 14.926.098,37**, foram justificados lançamentos que somam **R\$ 5.822.063,99**).*

Nesse caso específico, ao contrário do que decidiu a DRJ, entendo que os documentos juntados aos autos pela Recorrente, e em face do próprio critério de amostragem que norteou o trabalho fiscal, fazem prova da dedutibilidade dos gastos registrados na conta contábil ora em análise.

Com efeito, a própria autoridade julgadora atesta que a Recorrente juntou os comprovantes de pagamentos e as notas fiscais de 10 (dez) dos 14 (quatorze) lançamentos selecionados na amostragem eleita pela fiscalização, além de vários documentos de suporte, tais como propostas, pedidos de compras, trocas de *emails* e contratos.

Os quadros constantes do recurso voluntário (fls. 2.791/2.792), aliás, resumem bem esses fatos e o respectivo histórico de atendimentos, não podendo ser desprezados.

Ademais, cumpre reiterar que no requerimento de complementação da impugnação, a Recorrente prestou mais esclarecimentos e anexou mais documentos de suporte, por amostragem, tendo sido a maioria deles aceitado como prova em seu favor.

No que tange aos serviços prestados pela FL Smidth – Divisão Cimentos, por exemplo, apesar das Notas Fiscais e comprovantes de pagamento terem sido apresentados, o fisco passa a exigir o lançamento contábil, o que ora foi feito pela Recorrente.

Para a empresa Redecam, o presente julgador não pode simplesmente desconhecer a prestação de serviços em face dos contratos estarem em língua inglesa. E, mais ainda, também não pode ignorar o equívoco cometido pela autoridade fiscal responsável, ao afirmar que tais lançamentos totalizam R\$ 514.083,88, e não R\$ 506.372,62.

Isso porque, conforme esclarece o contribuinte, o valor indicado e comprovado pela ora Recorrente (R\$506.372,62) já havia abatido o valor equivalente ao pagamento do IRRF (1,5%). Ou seja, R\$514.083,88 – R\$7.711,26 (1,5%) = R\$506.372,62. É deste valor – e não outro – que devem ser descontados os demais tributos retidos (PIS/COFINS/CSLL), no valor de R\$ 23.904,91. Assim, verifica-se a correção do valor líquido indicado, no total individual de R\$ 482.467,71. E como a Recorrente efetuou dois pagamentos a este título, nota-se a comprovação do valor escriturado de R\$964.935,43.

Enfim, diante desses elementos, notadamente o critério jurídico que foi adotado (amostragem), considero que a conta contábil em testilha registra valores pagos por

serviços contratados que guardam relação com as atividades desenvolvidas da Recorrente, razão pela qual afasto a glosa desse item.

Item 13 - Conta 33107030 - Honorários Advocatícios - glosa de R\$16.727.903,27

Em sentido oposto ao do item anterior, entendo que não houve comprovação mínima, isto é, nem por amostragem, da natureza e origem exata dos serviços que teriam gerado os pagamentos registrados na conta contábil em questão.

Adoto, aqui, as razões de decidir da DRJ, a qual a meu ver deve prevalecer.
Veja:

[...]

No TVF, a autoridade fiscal apresenta o resultado da análise das informações e dados trazidos até então pela fiscalizada, dividindo os lançamentos glosados em nove subitens ("a" a "i") e tratando-os um a um. Esta mesma análise é refeita no Relatório de Diligência com base em novos documentos e esclarecimentos da parte da Votorantim (ver relato mais à frente), razão pela qual reproduzimos aqui apenas alguns trechos deste Relatório Fiscal:

[...]

Cientificada do Relatório de Diligência Fiscal, a Votorantim protocolou Manifestação na qual não menciona a presente conta.

Passa-se agora à análise do conjunto de informações e documentos juntados aos autos, sobre os quais teceremos comentários de maneira geral:

- Desde o TIF5, datado de 31/08/2016, a autoridade fiscal indicou os requisitos básicos da documentação intimada, orientando no sentido de que "comprove a existência e natureza das despesas utilizadas. [...] Também devem ser apresentados os contratos firmados com as empresas envolvidas que discriminem o serviço prestado, o valor, e elementos que comprovem a mensuração do valor pago".

- Novamente no TIF7, de 13/10/2016, forma detalhados os requisitos dos documentos comprobatórios: "...documentação de suporte para identificar a natureza da despesa, tais como laudos, pareceres, estudos técnicos, etc. [...] se faz necessário os documentos contábeis e fiscais emitidos a favor do contratante através da nota fiscal, fatura recibo, desde que demonstre claramente a natureza da despesa, a identidade do beneficiário, a quantidade, o valor da operação".

- O Termo de Verificação Fiscal e o Relatório de Diligência detalham, lançamento a lançamento, as razões para aceitação

(ou não) dos esclarecimentos e documentos apresentados pela Votorantim. As principais razões para a não dedutibilidade das despesas são, em síntese, falta de documentação comprobatória, documentação que não possibilita conciliação contábil, discriminação genérica do serviço (por exemplo: "serviços profissionais prestados"), não apresentação de contratos, falta de papéis de suporte para compreensão dos fatos (laudos, resultados etc.), divergências de valores e outros.

[...] apesar de informada sobre os requisitos da documentação comprobatória para o lançamento em questão, tanto no TIF5 quanto no TIF7, não foram apresentados documentos que permitissem considerar o gasto como despesa dedutível, tais como:

- contrato firmado entre as partes discriminando a natureza do serviço;*
- explicações do que se trata o "Projeto Trilogy"; e*
- documentação auxiliar, estudos técnicos, laudos, pareceres etc. que permitam confirmar a efetiva realização do serviço, mensurar o que foi executado e calcular os valores pagos.*

Pelo acima exposto, constata-se que, a despeito do relevante valor em questão, não há documentos fiscais nem explicações ou papéis de suporte que possibilitem a identificação precisa do serviço.

Não se trata de questionar a idoneidade ou o renome do escritório beneficiário do contrato de câmbio, mas sim de verificar a adequação (ou não) dos fatos aos requisitos essenciais de dedutibilidade da despesa.

Item 14 - Conta 33116070 - Despesas Legais e Judiciais - glosa de R\$2.739.966,45

De acordo com a própria decisão de primeira instância "apesar de intimada a esclarecer e a apresentar, entre outras coisas, os documentos que demonstrem e detalhem os acordos firmados entre as partes e a aquisição de ações, a fiscalizada juntou aos autos apenas os comprovantes de pagamento de 4 dos 6 lançamentos da amostra inicial".

Ressalte-se, por oportuno, que esses 4 (quatro) comprovantes de pagamentos foram juntados de um total de 6 (seis) lançamentos inicialmente selecionados por amostragem.

Isso significa dizer que os valores oriundos de acordos trabalhistas comprovados - que realmente não raramente são feitos diretamente aos patronos da causa e que são registrados nessa conta - correspondem a parcela significativa do que foi tomado como parâmetro na auditoria, o que a meu ver tem o condão de afastar a glosa.

Item 15 - Conta 33105100 - Materiais P/Eventos E Comemorações - glosa de R\$2.603.325,78

Nesse item entendo que a glosa também deve ser mantida pelos próprios fundamentos da decisão de piso, *in verbis*:

- Apesar de intimada a esclarecer e a apresentar, entre outras coisas, os documentos que demonstrem e detalhem a natureza dos serviços prestados, incluindo contratos e prestações de contas, a fiscalizada juntou aos autos apenas dois comprovantes de pagamento nos valores de R\$ 94.694,84 e R\$ 89.000,00.

- Diante das alegações da interessada de que anexou documentos correspondentes aos lançamentos nos valores de R\$ 573.924,82, R\$ 120.686,00 e R\$ 109.473,07, pesquisamos os autos e nada localizamos, nem nas respostas ao TIF 10 nem tampouco nos anexos à Impugnação.

- Não ficou confirmada a finalidade dos gastos de forma a demonstrar a sua necessidade para a empresa.

Vê-se, portanto, que o atendimento por parte da Votorantim foi parcial e insuficiente para comprovar a dedutibilidade das despesas na conta em questão.

PPR - Participação nos Lucros (adição de R\$ 54.648.883,05)

A decisão recorrida considerou indedutíveis os valores pagos sob a rubrica de PPR. Alegou, para tanto, que:

Com base nos trechos acima transcritos, pode-se chegar às seguintes conclusões principais:

(i) O acordo data de 20/12/2011, ou seja, não é capaz de ser cumprido pelo evidente desconhecimento de seus requisitos e critérios ao longo de quase todo o período a que se refere - o ano de 2011;

(ii) O acordo não atendeu a vários requisitos previstos na legislação de participação nos resultados, tais como: assinaturas, representação sindical, registro etc.; e

(iii) O acordo não possui regras claras e objetivas, e seus anexos não demonstram como deve ser calculado o valor para cada empregado ou como cada conceito dado se converte em valor.

Repetimos o entendimento da interessada no sentido de que "...quer a título de PPR, quer a título de salário, poderá a Impugnante deduzir as correspondentes importâncias na apuração do lucro real". Não é o caso.

Como exaustivamente demonstrado no TVF-Previdenciário, os critérios de avaliação dos funcionários e sua conexão com os valores pagos de PPR não foram elucidados, fato agravado pelas várias irregularidades observadas na formalização do acordo. Assim, não se encontra demonstrado o pacto entre as partes (empregador e empregado) que desse causa à obrigação da empresa de efetuar pagamentos, ainda que fosse a título de salário ou gratificação.

Se, ao contrário, estivesse evidenciada a negociação entre empresa e empregados, contendo metas claras e definidas e demonstrados os valores e a razão de pagamento aos empregados, a dedução da despesa estaria assegurada, em virtude de ser necessária à manutenção da fonte produtora, guardando o PPR característica de gratificação previamente ajustada entre as partes.

Entretanto, no caso em exame, a falta de atendimento à legislação de regência (Lei nº 10.101, de 2000), que resultou na absoluta falta de esclarecimentos quanto à quantificação dos valores pagos a título de PPR a seus empregados, e ainda a falta de nexo entre o programa e os correspondentes pagamentos, impedem de aplicar o entendimento preconizado pela contribuinte.

[...]

Dessa forma, não tendo sido demonstrada a razão e a composição dos valores pagos a título de PPR, não há que se reputar tais despesas como necessárias e usuais à manutenção da fonte produtora, sendo sua dedução para fins de apuração do lucro tributável incompatível com o artigo 299 do RIR/99.

Como se nota, a DRJ manteve o entendimento segundo o qual os valores pagos pela Recorrente a título de PPR deveriam ter sido adicionados ao lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo, tendo em vista o descumprimento de alguns dos requisitos da Lei nº 10.101/00.

O silogismo, então, empregado pelas autoridades fiscais foi o seguinte: uma vez verificado, em outro processo administrativo, que os pagamentos realizados não atenderiam aos requisitos previstos na lei que regulamenta a PLR, estes pagamentos não seriam passíveis de dedução fiscal.

Não concordo, porém, com esse racional.

Ainda que o pagamento feito a título de PLR não tenha cumprido com a totalidade dos requisitos legais - o que se admite aqui por suposição -, o único efeito seria a perda da isenção dos encargos previdenciários e trabalhistas.

Isso porque resta incontroverso que os valores em questão foram pagos aos funcionários empregados da Recorrente no contexto de uma relação de trabalho. Tais valores

transitaram em folha de pagamento e, do ponto de vista fiscal, estão sujeitos à tributação pelo imposto de renda na pessoa física mediante aplicação da tabela progressiva.

Trata-se, do ponto de vista técnico, de montantes integrantes daquilo que a doutrina denomina de "verbas remuneratórias", cuja dedutibilidade para a fonte pagadora é inerente a natureza do dispêndio.

Tanto é assim que há disposição expressa de que as gratificações pagas aos empregados (e uma vez desqualificada a natureza de PLR, é inconteste seu enquadramento como gratificação) constituem despesas operacionais dedutíveis.

Em outras palavras, independentemente do reconhecimento dos valores deduzidos a título de PLR nos moldes da referida lei, as verbas pagas aos empregados continuam dedutíveis como despesa de natureza salarial.

É, portanto, equivocada a assertiva de que a PLR geraria dois benefícios: um de caráter previdenciário e outro fiscal, de dedutibilidade. Pelo contrário, o que a Lei 10.101/00 trouxe, na verdade, é um único "benefício", qual seja, a isenção das contribuições previdenciárias a este tipo de pagamento, mas sem prejuízo da dedutibilidade.

O reconhecimento, portanto, de que referidos pagamentos não respeitaram rigorosamente as regras das participações nos lucros ou resultados tem como única consequência a não aplicação da isenção dos encargos sociais, mas daí a afirmar que tais pagamentos passam a ser de cunho liberal entendo existir uma enorme distância.

Ora, tratando-se de valores contratualmente ajustados, pagos em benefício de funcionários e cuja origem é a própria relação de trabalho - o que, diga-se, a fiscalização nunca questionou -, não há como negar-lhes o seu caráter remuneratório e, dessa forma, assegurar sua dedutibilidade.

Nesse sentido já se posicionou o CARF, conforme atestam os seguintes julgados:

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS. DEDUTIBILIDADE COM FULCRO NOS ART. 299 E 462 DO RIR/99. As parcelas pagas aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados, decorrentes de acordos coletivos de trabalho, que atendem ao disposto no art. 462 do RIR/99, podem ser deduzidas na apuração do IRPJ e CSSL, pois, enquadram-se como despesas necessárias à luz do art. 299 do RIR/99, à medida que são relevantes para formação do resultado da empresa. Irrelevante, portanto, o atendimento aos requisitos específicos da Lei 10.101/2000. (Acórdão 1402-001.135. Sessão de 08 de agosto de 2012).

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DEDUTIBILIDADE. Para serem dedutíveis as despesas da pessoas jurídicas a título de pagamento de participação nos lucros ou resultados é despendendo saber se houve ou não o

cumprimento de normas técnicas relacionadas ao processo de instituição do PLR, pois o § 3º art. 299 do RIR/99 acolhe como dedutível as gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem. (Acórdão 1401-000.944. Sessão de 06 de março de 2013).

A propósito, em sessão de 13 de setembro de 2017, a Câmara Superior de Recursos Fiscais caminhou nesse mesma trilha ao afastar a indedutibilidade do PLR em situação semelhante a presente, merecendo destaque o seguinte trecho do voto condutor (Acórdão 9101-003.082):

A realidade é que, além da regra do citado artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda, a legislação fiscal traz diversas outras normas impedindo a dedutibilidade de algumas despesas, limitando o seu valor, condicionando-as a certos requisitos ou atribuindo-lhe tratamento específico. De todo modo, quer parecer que o limite principal, que submete essas previsões a um juízo de razoabilidade e proporcionalidade, seria o próprio conceito de renda tributável.

Nesse sentido, seja como gratificações – como colocado subsidiariamente pela recorrida –, seja como participação nos lucros e resultados, entendo que as despesas incorridas pela contribuinte assumem as características necessárias à sua dedutibilidade, não as perdendo simplesmente em função de uma participação de um representante do sindicato ou discussão quanto à forma de eleição do representante dos empregados no comitê executivo do PLR/2002.

Com essa mesma orientação, veja-se trechos do acórdão n. 1102000.847, de relatoria da Ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa:

[...]

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS. DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS. AUSÊNCIA DA REPRESENTAÇÃO SINDICAL NA NEGOCIAÇÃO. CONSEQUÊNCIAS.

Existindo acordo formal entre empregador e empregados fixando as regras para pagamento da remuneração, a ausência da representação sindical na negociação não é suficiente para impedir a dedutibilidade da despesa, para efeitos de apuração do lucro real.

(...)

Ao final, diz a autoridade lançadora, que os critérios de cálculo e pagamento da PLR competência 2004 teriam sido definidos em Acordo firmado, em 02/12/2004, entre a instituição financeira e comissão de empregados, sem a participação da entidade sindical que representa os interesses dos funcionários. Ou seja, nenhum outro vício foi afirmado no pagamento das participações glosadas.

Assim, tratando-se de valores contratualmente ajustados entre empregador e empregados, sem qualquer evidência de liberalidade, não há como negar-lhes o caráter de remuneração e, dessa forma, assegurar sua dedução na apuração do lucro real, ainda que não atendidos todos os requisitos para sua caracterização como participação nos lucros ou resultados.” (grifou-se)

Por essas razões, acorda-se com a decisão recorrida, votando-se no sentido de sua manutenção, que teve relatoria do então ilustre Conselheiro Antonio Bezerra Neto e vale a transcrição por refletir toda a divergência em julgamento e o posicionamento que também se adota:

[...]

O PLR passa a ser considerado uma remuneração e com toda as consequências do âmbito trabalhista disso, pois ele não é incorporado aos salários, não incidindo assim em direitos trabalhistas como 13º, férias e aposentadoria.

Portanto, pelas premissas postas no parágrafo anterior, despicando averiguar se houve ou não descumprimento das normas técnicas em questão, ou seja, desnecessário aferir se houve efetivamente a participação de um representante sindical nas negociações, como forma de legitimar o acordo, se houve anuência dos trabalhadores etc.

Claro está que a consequência jurídica do descumprimento dessas normas técnicas se exaure no âmbito trabalhista. E não poderia ser diferente, justamente porque a norma do art. 299 do RIR/99 acolheria perfeitamente o resultado encontrado pela aplicação da Lei nº 10.101/00, que seria dotá-la de outra natureza, ou seja como um remuneração normal.

Ora, a regra geral do art. 299 do RIR/99, especificamente o seu parágrafo 3º está em perfeita sintonia com essa conclusão: “§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.”.

Daí porque afirmei alhures que não divisava qualquer tipo de antinomia na aplicação das normas jurídicas em relevo no caso concreto. A uma perfeita compatibilidade entre as norma.

Feitas essas considerações, e na linha desses precedentes jurisprudenciais, afasto a adição fiscal dos valores pagos na rubrica de PLR, considerando tais montantes dedutíveis para fins de apuração do Lucro Real e base de cálculo da CSLL.

Conclusão

Pelo exposto, NEGOU PROVIMENTO ao RECURSO DE OFÍCIO e DOU PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para:

(i) afastar a glosa remanescente, de R\$ 211.895.021,59, da conta de custos nº33101226 - *Fretes MI entre filiais/unidades*;

Processo nº 10314.722600/2016-18
Acórdão n.º **1201-002.685**

S1-C2T1
Fl. 45

(ii) afastar a glosa de R\$ 9.401.612,85 relativa à conta nº 33112045 - *Contribuições a Associações - ND*;

(iii) afastar a glosa remanescente, de R\$ 9.104.034,38, da conta nº 33107010 - *Serviços - Assistência e Consultoria Empresarial*;

(iv) afastar a glosa de R\$2.739.966,45 referente à conta nº 33116070 - *Despesas Legais e Judiciais*; e

(v) afastar a adição (R\$ 54.648.883,05) dos valores de PPR, considerando os montantes pagos a este título dedutíveis.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira, redator designado.

A mim coube redigir o voto que representa a divergência parcial vencedora no julgamento deste processo.

Trata a divergência de dedutibilidade de parcelas pagas a empregados a título de PPR ou PRL (programa de participação nos lucros resultados) das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL quando não atendidos os critérios da Lei 10.101/2000, instituidora deste benefício fiscal.

Discute-se se o não cumprimento dos requisitos da Lei 10.101/2000 produz como efeito apenas a perda de isenção de encargos previdenciários e trabalhistas ou se também importa em adição do PPR/PRL na apuração do IRPJ e da CSLL.

Entendo que, no ano-calendário em análise, os gastos com PPR/PRL que não atendessem os critérios da Lei 10.101/2000 estavam sujeitos a serem readicionados às bases de cálculo do IRPJ. Quanto à CSLL, não eram aproveitáveis por não estarem amparados por este dispositivo legal.

Em primeiro lugar, porque a Lei 10.101/2000 ressalva muito claramente que os PPR/PRL pagos só poderiam ser aproveitados para reduzir o Lucro Real e, mesmo assim, se cumpridos os requisitos nela previstos, como se observa a seguir:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

(...)

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

*§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, **nos termos da presente Lei**, dentro do próprio exercício de sua constituição.*

Conclui-se, a partir da leitura do dispositivo acima, que (i) os valores pagos a título de PPR/PLR não podem ser deduzidos da base de cálculo da CSLL, por não estar amparados pelo texto da norma, e, no caso dos autos, (ii) não podem igualmente ser aproveitados para o IRPJ, por terem sido descumpridos os requisitos legais de concessão do benefício.

Deve-se ressaltar ainda que participações nos lucros pagas a empregados não eram reputadas formalmente despesas, ao menos em vista do Decreto-lei 1.598/77. Em vez disso, eram excluídas do lucro líquido, isto é, depois de apurado o resultado, desde que atendidos ainda os critérios estabelecidos em lei².

Com a Lei 10.101/2000, surgiu a faculdade de se deduzir da base do IRPJ uma nova modalidade de participação nos lucros de empregados, a PPR/PLR, sendo esta a aplicada à Recorrente. No Decreto 3.000/99 (RIR/99), tal modalidade apareceu como inciso III do art. 462³, reproduzindo texto da MP 1.769-55/1999, depois convertida na Lei 10.101/2000.

Há, portanto, uma diferença fundamental em se discutir se um gasto é ou não uma despesa necessária ou se, não sendo tecnicamente uma despesa, existe para ele uma previsão legal específica autorizando a sua exclusão do lucro líquido. Se o gasto não é uma despesa, segundo a visão fiscal da contabilidade, e não existe previsão legal específica para a sua dedutibilidade extracontábil via LALUR ou FACS, não cabe aplicar-lhe interpretação extensiva de modo a admitir a sua exclusão do lucro líquido.

Finalmente, a natureza jurídica da dedução do PPR/PLR, segundo se depreende por uma interpretação sistemática dos dispositivos legais no caso em análise, é de benefício fiscal, e não de parcela redutora necessária no cálculo do acréscimo patrimonial. Do contrário a lei o teria classificado como despesa. E, sendo um benefício fiscal, a sua aplicação depende ainda de interpretação literal conforme exegese do art. 111 do CTN.

Não tendo sido atendidos os termos da lei 10.101/2000 e não havendo previsão de extensão de tal benefício fiscal para a apuração da CSLL, não há como admitir o aproveitamento de tais parcelas no cálculo dos tributos em análise, não merecendo reparos, portanto, a interpretação aplicada pela autoridade autuante.

Assim sendo, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário na forma do proposto pelo i. relator com a ressalva de manter, contudo, a tributação do IRPJ e da CSLL sobre as parcelas pagas a título de PRL/PPR, pelas razões aqui expostas.

² Art 58 - Podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica:

I - atribuídas a seus empregados segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembléia de acionistas ou sócios quotistas;

II - asseguradas a debêntures de sua emissão.

³ Art. 462. Podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58):

I - asseguradas a debêntures de sua emissão;

II - atribuídas a seus empregados segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembléia de acionistas ou sócios quotistas;

III - atribuídas aos trabalhadores da empresa, nos termos da Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999 (art. 359).

Processo nº 10314.722600/2016-18
Acórdão n.º **1201-002.685**

S1-C2T1
Fl. 48

É como voto.

(assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira