



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

Processo nº 19515.720929/2015-71
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-003.419 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2019
Matéria IRPJ
Recorrentes INTERCEMENT BRASIL S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

IRPJ E CSLL. DESPESAS DEDUTÍVEIS. REQUISITOS. ÔNUS DA PROVA. GLOSA.

Para as despesas incorridas pelo contribuinte serem dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL há que se comprovar o pagamento ou, na ausência deste, a despesa deve ser ao menos incorrida/reconhecida (regime de competência) e os gastos devem ser úteis ou necessários para a manutenção da empresa e relacionados ao seu objeto social.

O dever de comprovar que a despesa é inexistente, indedutível ou a falsidade do documento que suportou o lançamento contábil é da fiscalização.

Contudo, uma vez comprovada a indedutibilidade, o ônus para desconstruir a acusação fiscal passa a ser do contribuinte, que deve carrear aos autos documentos comprobatórios das suas alegações. Não o fazendo, impõe-se a manutenção do lançamento fiscal.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da autuação suscitada de ofício pelo conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, que restou vencido. Não votou quanto a este ponto o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, tendo em vista que a matéria foi apreciada na sessão de 19 de fevereiro de 2019, tendo votado o conselheiro Ailton Neves da Silva (suplente convocado), nos termos do art. 58, §§ 4º e 5º do Anexo II do Ricarf. E, no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário e em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do

relatório e voto do relator. O conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo votou pelas conclusões do relator quanto à glosa das despesas com Juros sobre Impostos (Recurso de Ofício) e com Juros sobre Mora (recurso voluntário) e solicitou a apresentação de declaração de voto.

(assinado digitalmente)

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Presidente.

(assinado digitalmente)

FLÁVIO MACHADO VILHENA DIAS - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se, o presente processo, de autuações lavradas em face do ora Recorrente, Intercement Brasil S/A, na qualidade de sucessora, por incorporação, da empresa CCB Cimpor Cimentos Brasil S/A, através das quais foram constituídos créditos tributários de IRPJ, CSLL, referente ao ano calendário de 2010.

Como se denota do Termo de Verificação Fiscal de fls. 927 a 932, o agente autuante, após discorrer sobre o processo de fiscalização, sobre as intimações enviadas à contribuinte e acerca das respostas por esta elaboradas, entendeu por bem glosar despesas incorridas pela empresa CCB Cimpor Cimentos Brasil S/A no ano de 2010 (que foi posteriormente incorporada pela Recorrente), uma vez que, aos olhos da fiscalização, as despesas não foram comprovadas e, por tal motivo, não era possível realizar a dedução dos valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A glosa perpetrada pela fiscalização se refere, em síntese, a despesas incorridas no ano de 2010 por aquela empresa, que foram lançadas na DIPJ 2010 como sendo "Outras Despesas Operacionais".

No processo de fiscalização, o agente fiscal, ao analisar as demonstrações contábeis e documentos apresentados pela Recorrente, concluiu pela não comprovação dos lançamentos, entendendo pela impossibilidade de dedução das despesas incorridas.

Como se verifica do TVF, as contas contábeis analisadas pela fiscalização, cujas despesas supostamente não foram comprovadas, são as seguintes:

1) Conta Contábil: 35681302- Variação Monetária a PG Lafarge.

-
- 2) Conta Contábil: 35681322- Outros descontos - operação Lafarge.
 - 3) Conta Contábil : 35680405- Juros empréstimo grupo exterior.
 - 4) Conta Contábil: 35680901-Juros sob Financiamento de Capital de Giro.
 - 5) Conta Contábil : 35680903- Juros sob Financiamento de Investimento.
 - 6) Conta Contábil: 35680905- Juros Fomentar.
 - 7) Conta Contábil : 35681304- Juros sobre Impostos.
 - 8) Conta Contábil : 35681311 - Juros de Mora.
 - 9) Conta Contábil: 35681303 - Juros Fornecedores.
 - 10) Conta Contábil: 35681101 Descontos Concedidos.
 - 11) Conta Contábil : 35681312- Fiança Bancária.
 - 12) Conta Contábil : 34670301 - Perdas De Clientes Comerciais.

A acusação fiscal, após analisar as referidas contas, os documentos e esclarecimentos prestados pela contribuinte, foi no sentido de que as despesas não foram comprovadas e, por isso, deveriam ser glosadas. Veja-se a conclusão do agente fiscal constante do TVF:

Mediante o exposto, considerando que grande parte das solicitações, conforme Termos de Intimação emitidos, não foi, adequadamente, atendida no sentido de se estabelecer uma relação clara entre os documentos apresentados e os fatos contábeis, glosamos o valor de R\$ 45.894.502,94 (referentes à valores lançados na DIPJ ano calendário 2010 Ficha 06 A - Linha 46 Outras despesas financeiras = R\$ 42.252.281,77 e Linha 54 -Despesas Decorrentes de Ajustes a Valor Presente = R\$ 3.642.221,17 (relativos às contas contábeis 35680901 Juros Sob Financiamento De Capital de Giro R\$ 2.704.654,09 e conta contábil 35681302 Variação Monetária a Pg LAFARGE R\$ 937.567,08).

A Recorrente, ao receber as autuações, apresentou extensa impugnação administrativa, acompanhada de documentos (fls. 1.529 a 1.757), na qual tentou demonstrar de forma detalhada e individualizada, que as despesas foram incorridas e que eram passíveis de serem deduzidas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos da legislação então em vigor.

Em um primeiro momento, ao receber o processo administrativo, a DRJ em Fortaleza (CE) entendeu por bem converter o julgamento em diligência, uma vez que, como consta do acórdão recorrido, "*foram identificadas deficiências na apresentação de provas tanto por parte do autuante como da defesa*".

Realizada a diligência, com apresentação de Relatório Fiscal (fls. 1845 a 1849) e de manifestação da Recorrente (fls. 1855 a 1871), aquela DRJ, ao julgar o feito, deu

parcial provimento à Impugnação Administrativa da contribuinte, tendo o acórdão (fls. 1876 a 1906) recebido a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

ESCRITURAÇÃO. PROVA. SUPORTE POR DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor da contribuinte, dos fatos nela registrados, se estiverem lastreados por documentos hábeis e idôneos. Os fatos por provar devem ser relevantes, ou influentes, isto é, em condições de poder influir na decisão da causa

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.

Na sistemática do lucro real, os dispêndios podem ser considerados como dedutíveis, como despesa ou custo operacional, desde que devidamente comprovadas e sejam necessários ao desempenho das atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

AQUISIÇÃO PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. PAGAMENTO EFETUADO COM BASE EM PRODUTO DE FABRICAÇÃO DO INVESTIDOR.

1. No caso de aquisição de participação societária, cujo pagamento se dá por intermédio de mercadoria de fabricação do investidor, a diferença entre o custo de aquisição e o custo da mercadoria, no momento de sua entrega, não pode ser considerado como ágio, pois não tem por base rentabilidade futura, nem tampouco se relaciona a uma mais valia de um bem identificado no patrimônio líquido da investida.

2. Essa diferença não se enquadra como juros a serem pagos para credores, desconto obtido, muito menos uma variação monetária.

3. Tal despesa, por não atender ao requisito de necessidade para manutenção da fonte produtora, não pode ser considerada dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL.

COMPROVAÇÃO. PAGAMENTO DE JUROS. EMPRÉSTIMO EXTERIOR.

O registro contábil de pagamento dos juros decorrentes de um contrato de empréstimo no exterior, deve ter por base

documentos que indubitavelmente demonstrem a existência da operação, tais como o registro da operação no Banco Central, ou a remessa desses juros. A simples apresentação do contrato não se presta, de per si, para embasar a operação, mormente quando sua validade é questionada pelo autuante, e o contribuinte, apesar de intimado, não apresenta os demais elementos de prova.

JUROS SOBRE IMPOSTOS. DEDUTIBILIDADE.

Os juros de mora calculados sobre débitos fiscais recolhidos com atraso são dedutíveis como despesa financeira. A legislação tributária permite a dedutibilidade dessa despesa quando incorrida, daí ser dispensável para sua comprovação a apresentação de documentos que demonstrem o efetivo pagamento.

DESCONTOS CONCEDIDOS. COMPROVAÇÃO.

O registro contábil relacionado a parcelas redutoras do preço de vendas deve estar atrelado às operações comerciais que lhes deram origem. A simples apresentação do livro Razão e de planilhas elaboradas pela própria empresa não é suficiente para comprovar esse tipo de operação.

JUROS FORNECEDORES. DEDUTIBILIDADE. COMPROVAÇÃO.

O lançamento contábil de juros com fornecedores, para ser considerado dedutível para fins de apuração do lucro real, deve estar lastreado por documentos hábeis e idôneos, emitidos por terceiros.

PERDAS DE CLIENTES COMERCIAIS. COMPROVAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

A verificação sobre a possibilidade de reconhecimento de perdas no recebimento de créditos depende da análise individualizada da operação que lhe deu causa, em que se possa identificar, dentre outros, a origem, data, valor e partes envolvidas na transação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento reflexo da CSLL o mesmo que foi decidido ao lançamento do IRPJ, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Ao ser intimado do acórdão, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, no qual repisa os argumentos lançados em sua Impugnação Administrativa.

Tendo em vista que a decisão da DRJ julgou parcialmente procedente a Impugnação Administrativa, exonerando parte do crédito tributário constituído, foi apresentado Recurso de Ofício para análise deste colegiado.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias

DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DO CABIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO.

Como se denota dos autos, a Recorrente foi intimada do teor do acórdão recorrido, via intimação eletrônica, em 27/11/2017 (fl. 1.917), apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 27/12/2017 (fl. 1.918), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, sem maiores delongas, uma vez que cumpre os demais requisitos de admissibilidade, o Recurso Voluntário deve ser analisado por este colegiado.

Por outro lado, como relatado acima, o acórdão recorrido afastou uma das glosas perpetrada pela fiscalização (notadamente a despesa contabilizada na conta "Juros sobre Impostos"), exonerando parte do crédito tributário que havia sido constituída pela fiscalização. Cotejando os Autos de Infração e o acórdão recorrido, pode-se perceber que o valor do crédito tributário principal exonerado foi de R\$2.872.489,78.

Como o valor exonerado supera o valor de alçada de R\$2.500.000,00, nos termos da Portaria MF nº 63/2017, o Recurso de Ofício também deve ser conhecido e analisado por este Conselho.

DO MÉRITO

DAS PREMISSAS QUANTO A POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DE DESPESAS PELAS EMPRESAS QUE APURAM O IRPJ E CSLL PELA SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL.

No Recurso Voluntário apresentado não foram apresentadas preliminares pela Recorrente. Por isso, passa-se a analisar o mérito da discussão.

Contudo, antes de adentrar no mérito de cada glosa realizada pela fiscalização, cumpre, neste momento, discorrer de forma breve acerca das despesas dedutíveis na apuração do lucro real, uma vez que com só com a fixação de algumas premissas que se poderá analisar aquelas glosas.

Neste contexto, deve-se esclarecer que o dispêndio feito pela entidade ou toda obrigação incorrida para aquisição de bens, serviços ou utilidades, deve ser considerado

dedutível se for feito com o propósito de manter em funcionamento a fonte produtora de rendimentos. Nessa linha, confira-se os ensinamentos de Hiromi Higuchi em sua obra “Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática”:

As despesas efetuadas pelas pessoas jurídicas podem ser dedutíveis ou indedutíveis na apuração do lucro real. Importante é também o momento em que a despesa operacional é dedutível na determinação do lucro real. A despesa é dedutível pelo regime de competência, ou seja, no momento em que a despesa é considerada incorrida.

As despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real são aquelas que se encaixam nas condições fixadas no art. 299 do RIR/99, isto é, despesas necessárias à atividade da empresa e à respectiva fonte produtora de receitas. As despesas necessárias, ainda de acordo com a legislação fiscal, são as despesas pagas ou incorridas e que sejam usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (HIGUCHI, Hiromi, Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2015 – 40º ed. – São Paulo: IR Publicações, 215, p.279) (detacou-se).

Os conceitos de despesas necessárias, usuais ou normais estão contidos no artigo 299, do RIR/99. Verifica-se:

Art.299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º).

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 32/1981, previu que “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”.

Os Tribunais pátrios não destoam deste entendimento, como se observa do julgado, cuja ementa segue transcrita abaixo, proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO-CSLL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA-IRPJ. DEDUÇÃO DE DESPESAS TIDAS COMO OPERACIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. CONDENAÇÃO EM VERBA HONORÁRIA QUE SE MANTÉM 1 - Quanto ao agravo retido, é remansoso o entendimento de que a realização de perícia se revela como o meio de prova oneroso e causador da delonga procedimental, cabendo quando devem ser esclarecidas questões que não possam ser verificadas sem o

conhecimento técnico. A não realização de perícia contábil não caracteriza cerceamento de defesa, vez que a matéria tratada na inicial era de direito, possibilitando assim o julgamento da lide. Com efeito, o CPC/2015 permite o julgamento, dispensando a produção de provas, quando a questão for unicamente de direito e os documentos acostados aos autos forem suficientes ao exame do pedido. Também, o art. 370 do CPC/2015 permite ao juiz a possibilidade de indeferir diligências inúteis ou meramente protelatórias, assim como determinar a realização das provas que entenda necessárias à instrução do processo, mesmo sem requerimento da parte. Na hipótese, o que se discute é a possibilidade de descontos concedidos a clientes como despesas operacionais e despesas de viagem e estadia de médicos e cirurgiões cardiologistas e técnicos, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo totalmente desnecessária a realização de prova pericial, pelo que rejeito o agravo retido interposto.

2. Despesas operacionais são as pagas ou incorridas para vender produtos ou serviços e administrar a empresa. A legislação de regência prescreve restrições quanto à dedução de despesas efetivamente incorridas e regularmente escrituradas.

3. O Parecer Normativo CST nº 32/81 declara que gasto necessário é o essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

4. Na determinação da base de cálculo do IRPJ, a legislação considera dedutíveis as despesas operacionais, aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

5. Na hipótese, no tocante a dedução dos prejuízos operacionais como despesa, não foram cumpridos os requisitos legais, de forma que não se pode simplesmente acolher o argumento genérico de que estão presentes as condições do artigo 299, do RIR/1999. 6. A autoridade fiscal efetuou a glosa dos valores referentes às despesas efetuadas com pessoas não vinculadas a empresa, como viagens, transporte, estadia de médicos para participação em congressos, exposições e conferências, bem como descontos concedidos a clientes. 7. As notas acostadas aos autos, por si só, não demonstram a finalidade, o relacionamento com a atividade desenvolvida pela autora. As viagens ao exterior deveriam estar devidamente escrituradas e de encontro com a atividade da empresa. 8. Embora útil ou vantajoso o emprego do valor, caracteriza-se um incremento, mas não uma despesa necessária ou operacional. 9. Quanto à verba honorária, esta deve ser mantida, conforme fixada na r. sentença. 10. Agravo retido rejeitado. Apelação não provida. (AC 00089632520114036100, DESEMBARGADOR FEDERAL NERY JUNIOR, TRF3 - TERCEIRA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:18/01/2017 ..FONTE_REPUBLICACAO:.)

Deve-se ressaltar, ainda, que, tendo em vista o regime de competência, mesmo aquelas despesas ainda não efetivamente pagas, mas já reconhecidas na contabilidade (incorridas), podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, como, inclusive, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça. Veja-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IRPJ. LUCRO REAL. DESPESA OPERACIONAL. FÉRIAS. EMPREGADOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. AQUISIÇÃO DO DIREITO. CONCEITO DE DESPESA INCORRIDA.

1. Cuida-se, na origem, de Ação Declaratória proposta com a finalidade de obter provimento jurisdicional que reconheça o direito à dedutibilidade de despesas incorridas pela aquisição do direito às férias dos empregados, na apuração do IRPJ do ano-base de 1978 (fl. 12).

2. A controvérsia posta, desde a inicial, diz respeito ao período em que essa dedução é possível, e não propriamente à existência desse direito, o que se tornou inquestionável.

3. Uma vez adquirido o direito às férias, a despesa em questão corresponde a uma obrigação líquida e certa contraída pelo empregador, embora não realizada imediatamente. Dispõe o art. 134 da CLT que "As férias serão concedidas por ato do empregador, em um só período, nos 12 (doze) meses subsequentes à data em que o empregado tiver adquirido o direito".

4. De acordo com o § 1º do art. 47 da Lei 4.506/1964, são necessárias as despesas pagas ou incorridas para realizar as transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Tais despesas são consideradas operacionais e a legislação autoriza seu abatimento na apuração do lucro operacional (art. 43 da Lei 4.506/1964).

5. Se a lei permite a dedução das despesas pagas e das incorridas, não só as que já foram efetivamente adimplidas são dedutíveis. Despesa incorrida é aquela que existe juridicamente e possui os atributos de liquidez e certeza.

6. Na legislação tributária, prevalece a regra do regime de competência, de modo que as despesas devem ser deduzidas no lucro real do período-base competente, ou seja, quando jurídica ou economicamente se tornarem devidas.

7. Com a aquisição do direito às férias pelo empregado, a obrigação de concedê-las juntamente com o pagamento das verbas remuneratórias correspondentes passa a existir juridicamente para o empregador. Nesse momento, a pessoa jurídica incorre numa despesa passível de dedução na apuração do lucro real do ano-calendário em que se aperfeiçoou o direito adquirido do empregado.

8. Recurso Especial não provido. (REsp 1313879/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2013, DJe 08/03/2013) (destacou-se)

Dessa forma, são requisitos básicos para os gastos com despesas serem dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

(i) a comprovação do pagamento ou, na ausência deste, a despesa deve ser ao menos incorrida/reconhecida (regime de competência);

(ii) os gastos devem ser úteis ou necessários para a manutenção da empresa e relacionados ao seu objeto social.

Esses são os requisitos básicos para a dedutibilidade das despesas pelo contribuinte e é com essas premissas que se analisará as ilações da fiscalização e os argumentos apresentados pela Recorrente, sempre cotejando esses com os documentos carreados nos autos.

DO ÔNUS DA PROVA.

Antes, contudo, em se tratando de Auto de Infração, em que a administração constituiu créditos tributários de ofício, quando identifica incorreções e/ou omissões nos lançamentos contábeis e fiscais previamente realizados pelo contribuinte, há que se entender de quem é o ônus probatório: do fisco ou do contribuinte?

No presente contexto, afasta-se, de pronto, os casos de presunção relativa, como, por exemplo, o de omissão de receitas por depósitos bancários (artigo 42, da Lei 9.430/96). Nestes casos, em que pese a sua discutível constitucionalidade, o legislador entendeu que o ônus probatório é do contribuinte. Assim, sendo devidamente intimado acerca das informações levantadas pela fiscalização e caso não haja comprovação em contrário por parte do fiscalizado, a ele será presumida determinada conduta.

Mesmo nestes casos, entretanto, não pode a fiscalização, de forma unilateral, afirmar a existência de renda omitida, por exemplo, sem que seja dada a oportunidade ao contribuinte de fazer prova em contrário. Fabiana Del Padre Tomé, refutando de forma veemente a possibilidade de existência, no ordenamento, das chamadas presunções absolutas ou mistas, assim se pronuncia sobre as chamadas presunções relativas:

Apesar de caracterizarem importante instrumento de que dispõe a Administração, auxiliando-a nas tarefas fiscalizatória e arrecadatória, as presunções têm seu emprego delimitado por normas constitucionais que traçam os contornos da competência tributária, além das que asseguram direitos dos contribuintes. Por tal razão, não encontram guarida em nosso ordenamento as presunções absolutas nem as chamadas presunções mistas. As primeiras são obstadas pela rígida repartição constitucional das competências para instruir tributos, bem como pelos princípios da estrita legalidade tributária, da tipicidade e da capacidade contributiva. Quanto às presunções mistas, violam não apenas os primados da tipicidade e capacidade contributiva, mas também o direito à ampla defesa, já que restringem as provas possíveis de serem utilizadas para ilidir o fato presumido.

As presunções susceptíveis de serem empregadas pelo Fisco são apenas as relativas, por possibilitarem ao contribuinte a livre produção probatória em sentido contrário. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 301 e 302)

Contudo, excetuado os casos de presunção relativa (as únicas presunções que se pode admitir em direito tributário, diga-se), o dever de provar é da fiscalização.

Há que se entender que, nos termos do artigo 142, do Código Tributário Nacional, a competência para apurar, constituir e calcular o crédito tributário, dentre outras, é da autoridade administrativa, de forma privativa, em especial quando é promovida a constituição de ofício do crédito tributário, quando presentes umas das hipóteses listadas no artigo 149 do mesmo Código.

Assim, salvo naqueles casos em que há uma presunção relativa de determinadas condutas, reitere-se, é dever da administração tributária comprovar as suas alegações. Mais uma vez, se vale dos ensinamentos de Fabiana Del Padre Tomé que, após discorrer sobre as diferenças entre ônus, dever e faculdade na produção das provas, assim se manifesta:

*"(...) A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em vista que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias e deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Daí por que não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte aos seus atos, mas verdadeiro dever. (...)”(TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 236 e 237) (destacou-se)*

E arremata a festejada professora:

"Caso o ato de lançamento não se fundamente em provas, estará irremediavelmente maculado, devendo ser retirado do ordenamento. Na hipótese de o contribuinte deixar de apresentar os documentos comprobatórios do fato enunciado no antecedente da norma individual e concreta por ele emitida, sujeitar-se-á ao ato de lançamento a ser realizado pela autoridade administrativa e à aplicação das penalidades cabíveis, como adverte Geraldo Ataliba: 'o sistema de legislação vigente, quanto ao assunto, é claro: omissão do contribuinte, a sua falta de colaboração ou a colaboração maliciosa ou danosa, além de serem criminalmente reprimidos, não inibem o fisco no lançamento'. Opostamente, se o contribuinte fornecer os documentos que se referem ao objeto fiscalizado, as informações nele contidas farão prova a seu favor.

Devidamente provado o fato enunciado pelo Fisco ou pelo contribuinte, as alegações que pretendam desconstituí-lo devem, igualmente, estar fundadas em elementos probatórios. Tudo, na esteira da regra segundo a qual o ônus/dever da prova cabe a quem alega, não se admitindo, na esfera tributária, convenções que alterem essa forma de distribuição. (...) A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em vista que os atos de lançamento e de aplicação de

penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias e deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Dai por que não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte aos seus atos, mas verdadeiro dever, (...)"(TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 239 e 240)

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se posicionou quanto a impossibilidade de se inverter o ônus probatório, quando a fiscalização tinha o dever de provar as ilações lançadas em Auto de Infração. Veja-se julgado neste sentido:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ - Ano-calendário: 2000

USUFRUTO DE AÇÕES. RECEITAS AUFERIDAS EM RAZÃO DA CESSÃO DOS DIREITOS DE FRUIÇÃO DOS ATIVOS. RECEITAS QUE NÃO SE CONFUNDEM COM A PERCEPÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. TRIBUTAÇÃO. APROPRIAÇÃO PRO RATA DA RECEITA. A celebração de contrato oneroso de usufruto de ações importa na transferência, ao usufrutuário, do direito, inerente à posição acionária, de percepção de juros e dividendos. A remuneração estabelecida em decorrência da cessão do direito de fruição das ações não se confunde com a percepção de juros e dividendos, constituindo receita do cedente obrigatoriamente submetida à tributação pelo Imposto sobre a Renda. Nessas condições, a receita deve ser apropriada pro-rata, durante o período do contrato. RATEIO DE CUSTOS - GLOSA - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. Provado, pelos elementos constantes da escrituração mercantil, que a recorrente contabilizara despesas recebidas em rateio de sua controladora, pratica usual em se tratando de grupos financeiros, caberia à fiscalização provar a inexistência ou a não dedutibilidade das despesas que assumira, não simplesmente ter promovido a sua glosa, mediante ilegal inversão do ônus da prova. PERDAS DE CRÉDITO. DEDUÇÃO INDEVIDA. A dedução de perdas no recebimento de créditos está condicionada ao atendimento aos requisitos legais para a sua dedutibilidade, além da comprovação documental inequívoca da sua ocorrência. Assunto: Outros Tributos ou Contribuições Ano-calendário: 2000 DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL - Consoante Súmula Vinculante do STF é de cinco anos o prazo de decadência para o Fisco efetuar o lançamento das contribuições para custear a Seguridade Social (art. 45 da Lei nº 8.212/1991). PIS, CSLL E COFINS - LANÇAMENTOS DECORRENTES - Aplicam-se aos lançamentos decorrentes o decidido em relação ao principal. Mantida parcialmente as exigências de CSLL e exoneradas integralmente as exigências de PIS/Pasep e COFINS MULTAS ISOLADAS - DECADÊNCIA E PROVIMENTO NO MÉRITO DA MATÉRIA PRINCIPAL - As multas isoladas por falta ou insuficiência de estimativas mensais sujeitam-se ao

prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN. Dado provimento, no mérito, ao recurso na parte relativa ao IRPJ que motivou a aplicação de multa isolada, cancela-se a exigência remanescente da decadência. (Número do Processo 19740.000004/2006-56 - Acórdão 107-09.588 - Data da sessão: 17/12/2008)

Por outro lado, como se verifica da ementa acima, inclusive, não se pode desprezar o "peso" da prova dos lançamentos contábeis do contribuinte. Desde que lastreados por documentação hábil e idônea que comprove eventual lançamento, a contabilidade feita nos ditames da legislação tem o condão de provar a ocorrência do evento escriturado.

Não é por outro motivo que o Decreto 3.000/99 era categórico ao afirmar que os lançamentos contábeis fazem prova em favor do contribuinte, sendo dever da autoridade administrativa comprovar eventuais inveracidades. Neste sentido é a redação dos artigos 923, 924 e 925 do RIR/99. Veja-se:

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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).

Art.924.Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §2º).

Art.925.O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração

Portanto, o dever de comprovar despesa inexistente, indedutível ou a falsidade de documento que suportou o lançamento contábil é da fiscalização. Não se pode admitir a transferência desse ônus ao contribuinte, quando a legislação assim não autoriza. Sendo apresentada documentação que comprove e sustente os lançamentos na contabilidade, a fiscalização deve empreender as diligências necessárias para comprovar suas alegações.

Contudo, uma vez instado, pela fiscalização, a comprovar os lançamentos contábeis, cabe ao contribuinte apresentar documentação hábil e idônea que dê suporte factível àqueles lançamentos. Não se pode admitir que o simples lançamento na contabilidade faz prova irrefutável ao contribuinte. É dever deste demonstrar e, principalmente, comprovar que a sua contabilidade é fidedigna e representa de forma correta a realidade dos fatos ocorridos.

Não sendo apresentado nenhum documento para comprovar os lançamentos contábeis, não pode, o contribuinte, invocar os dispositivos legais acima, para indicar que o ônus probatório é da fiscalização. É temerária a interpretação do dispositivo de forma literal, até mesmo porque é dever do contribuinte a guarda dos documentos que dão suporte aos lançamentos contábeis.

Feitas estas considerações iniciais, passa-se a analisar, uma a uma, as glosas efetuadas pela fiscalização, para se verificar se as despesas glosadas poderiam, de fato, serem deduzidas da base cálculo do IRPJ e da CSSL devidos pela Recorrente.

DA ANÁLISE DAS DESPESAS GLOSADAS PELA FISCALIZAÇÃO

1) CONTA CONTÁBIL: 35681302 - VARIAÇÃO MONETÁRIA A PG LAFARGE.

A origem da despesa lançada na conta contábil em referência se deu com a assinatura de contrato de dação em pagamento (fls. 1614 a 1622) firmado entre as empresas Companhia Cimentos do Brasil (posteriormente incorporada pela CCB - Cimpor Cimentos Brasil S/A, que acabou sendo incorporada pela Recorrente) com a empresa Lafarge Brasil S/A. No Recurso Voluntário apresentado, a Recorrente deixa bem clara essa pactuação e sua motivação. Transcreve-se:

Conforme já esclarecido em sede de impugnação, em 30.09.2002 a Empresa Companhia Cimentos do Brasil, incorporada pela CCB - Cimpor Cimentos Brasil S/A, firmou com a Empresa Lafarge Brasil S/A Contrato de Dação em Pagamento.

O referido contrato (fls. 914/926) teve como objeto a dação em pagamento, por parte da Companhia Cimentos do Brasil à Lafarge Brasil, da quantidade inicial de 1.445.000 (um milhão, quatrocentos e quarenta e cinco mil) toneladas de cimento, ao longo de 10 (dez) anos, para quitação de parte do valor da aquisição de ações ordinárias, nominativas e sem valor nominal de emissão da Cimento Brumado S.A.

Ato contínuo, a Cimento Brumado S.A. foi incorporada pela Companhia Cimentos do Brasil, conforme comprova Ata de Assembleia Geral Extraordinária, realizada em 31/10/2002, constante das fls. 1627/1643 dos autos. (destacou-se)

O referido contrato, como se pode observar, dispunha que a dação em pagamento se daria com a entrega de algumas toneladas de cimento à empresa Lafarge, no prazo de 10 anos, com o objetivo de quitar a aquisição de ações emitidas pela empresa Cimento Brumado S.A.

Contudo, como o preço do cimento sofreu alterações ao longo do período (o que era de se esperar), como a própria Recorrente afirma, "a Companhia Cimentos Brasil lançou [esta variação] na Conta Contábil 35681302 - 'Variação Monetária a PG Lafarge', como despesas operacionais".

E o argumento para o lançamento desta despesa é insofismável, uma vez que trazido pela própria Recorrente, quando afirma: "(...) a Companhia Cimentos do Brasil continuou entregando a mesma quantidade de cimentos pré-fixada contratualmente apesar de o preço da tonelada ter aumentado substancialmente ao longo dos anos."

No relatório da diligência que foi determinada pela DRJ de Fortaleza (CE), o agente autuante deixou claro que a referida despesa de "variação monetária" deveria ser classificada como Investimento e nunca como despesa financeira, como restou contabilizado pela Recorrente, já que se referia ao pagamento das ações da empresa Cimento Brumado S/A. Assim, não se poderia falar em despesa dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Veja-se a conclusão da fiscalização neste sentido:

"Pois bem, em 04/2010, conforme 2º Aditivo, foram entregues 13.860 toneladas com o preço vigente à época, atualizado,

(conforme rege o Contrato) e a diferença entre o valor da tonelada em 04/2002 e o valor em 04/2010, a qual decorre naturalmente de mera obediência às cláusulas contratuais e seus posteriores aditivos, e o valor de mercado, incorporando-se, fazendo parte, somando-se, ao 'GASTO' da operação de compra de Ações da Cimento Brumado S/A e, como 'GASTO com compra de Ações é 'INVESTIMENTO' e não Despesa Financeira, como interpretado pelo Contribuinte, estes 'GASTOS' são indedutíveis para a apuração do Lucro Real das empresas, portanto, mantenha-se no total o valor lançado no Auto de Infração relativo a esta Rubrica - R\$13.401.781,09"

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente, tentando, *data venia*, desvirtuar a natureza daquela "despesa", nos termos em que ela mesmo contabilizou, aduz que esta nada mais é do que "um ágio amortizável para fins da apuração do Lucro Real".

Apesar de não constar nos autos nenhum ajuste na contabilidade que embase sua argumentação, no seu arrazoado, a Recorrente sustenta que o valor da variação do preço do cimento no decorrer dos anos seria uma diferença a maior paga pela Cimento Brasil e, por isso, *"compõe o custo de aquisição do investimento que fora incorporado e representou, portanto, um ágio amortizável desde a data do pagamento"*.

Neste sentido, afirmando estarem cumpridos, *in casu*, todos os requisitos para a amortização do ágio, a Recorrente requer o seu reconhecimento e, conseqüentemente, a possibilidade de dedução desse da base de cálculo dos tributos em testilha, já que, em suas palavras, *"não implicou em qualquer prejuízo ao Fisco, uma vez que não resultou em redução indevida de tributos. Caso se considerasse que os valores deveriam ter sido contabilizados como ágio, tem-se que os mesmos seriam da mesma forma amortizáveis, nos termos do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997, (...)"*

Neste ponto, não se pode deixar de mencionar que é louvável o argumento utilizado pela Recorrente para "defender" a dedução da despesa ora em análise, quando desvirtua o seu lançamento contábil (a princípio, sem retificá-lo) para tentar caracterizá-lo como ágio. Contudo, não se pode dar guarida a este argumento.

Primeiro, deve-se ressaltar que, da análise do contrato de dação em pagamento firmado entre as empresas - Companhia Cimentos do Brasil e Lafarge Brasil S/A -, pode-se depreender que as signatárias do pacto deixaram claro que a dação em pagamento levava em consideração o "custo de oportunidade da operação" (cláusula 2.1). Veja-se o que constou daquele dispositivo:

2.1 - As Partes reconhecem e aceitam que as 1.445.000 (um milhão e quatrocentos e quarenta e cinco mil) toneladas de cimento objeto da Dação em Pagamento são avaliadas, nesta data, em R\$51.000.000,00 (cinquenta e um milhões de reais), valor este que representa custo de oportunidade da operação e que (i) não inclui o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI ("IPI") e nem o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicações - ICMS ("ICMS") incidentes sobre as vendas do cimento; e (ii) inclui o frete de entrega até a entrada da Cidade de São Paulo

(entroncamento da rodovia Régis Bittencourt com o "Anel Viário", nas imediações do Município de Embu)." (destacou-se)

Portanto, quando firmaram o contrato, invocando o "custo de oportunidade", as partes abriram mão das variações que provavelmente ocorreriam no preço do cimento (para cima ou para baixo), deixando claro que o preço das ações que estavam sendo quitadas com a dação não sofreria impactos, mesmo se houvesse variação no preço do cimento no período.

Não se pode perder de vista que, quando se invoca o custo de oportunidade da operação, abre-se mão de algumas variáveis, por conta de uma determinada escolha das partes. Assim, soa estranho a este julgador, quando se analisa o contrato de dação em pagamento, a Recorrente falar em uma variação no preço do cimento, para justificar uma despesa supostamente incorrida e que foi deduzida indevidamente da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assim, a invocação do custo de oportunidade retira das partes o direito de reivindicar eventuais variações no preço acordado no contrato, inclusive em face de terceiros. Naquela oportunidade, reitera-se, abriu-se mão de algumas variáveis, para se chegar a uma composição na dação em pagamento entabulada.

E, mesmo que se considerasse a despesa incorrida com ágio - aqui só o se faz a título de argumentação, uma vez que os lançamentos contábeis são em outro sentido -, este suposto ágio não cumpre os requisitos exigidos na legislação para que a "despesa" com o investimento possa ser abatida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Sem adentrar em todas as formalidades exigidas pela legislação para que o ágio possa ser amortizado, não se pode perder de vista que, como muito bem colocado pelo acórdão recorrido, o ágio na aquisição de participação societária *"corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido, determinado de acordo com a Lei nº 6.404/76"*.

Contudo, não consta dos autos qualquer estudo prévio ou até mesmo posterior que demonstre a diferença entre o custo de aquisição e o patrimônio líquido da investida, que pudesse demonstrar de forma cabal o ágio supostamente suportado pela entidade.

A Recorrente, com o intuito de suprir essa "fragilidade", argumenta, no Recurso Voluntário, que o *"Protocolo de Justificação de Incorporação do Acervo Líquido Total da Cimento Brumado S.A. pela Cia. de Cimentos do Brasil"*, traria a fundamentação, ou seja, o ágio *"foi fundamentado no valor de mercado (mais valia) dos bens do ativo imobilizado da Brumado (R\$ 17.883.080,00) e na expectativa de rentabilidade futura dos ativos operacionais da Brumado (R\$ 215.280.000,00)"*.

Entretanto, não se pode perder de vista que se está analisando despesa fundamentada na variação positiva do preço do cimento, que foi a forma encontrada pelas partes para se quitar a aquisição do investimento (contrato de dação em pagamento), que acabou por acarretar em um "pagamento a maior" do que havia sido pactuado originariamente entre as partes (deve-se ressaltar que aqui se fala em "pagamento a maior" apenas para argumentar, uma vez que as partes invocaram o custo de oportunidade no contrato de dação em pagamento, como demonstrado acima).

E o fato de o preço do cimento ter variado para cima, enquanto estava vigente o contrato de dação em pagamento, não implica em dizer que a incorporada da Recorrente, quando comprou ações (investiu) da empresa Cimento Brumado S.A, estava adquirindo um investimento acima do patrimônio líquido da entidade à época da transação. E se o preço daquele cimento tivesse variado para baixo, a representar um valor menor do que o pactuado, qual seria o tratamento dado? Não há resposta a esta pergunta nos autos!

Por outro lado, são irreparáveis as conclusões do acórdão Recorrido, quando afirma que a diferença entre o custo de aquisição e o custo das mercadorias dadas em pagamento (cimento) não pode ser considerado como um ágio dedutível, uma vez que não se subsume a nenhuma das hipóteses previstas no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 (vigente à época).

Por fim, em que pese o acórdão ter enfrentado em suas razões de decidir a questão da indedutibilidade da despesa, porque esta, em síntese, não estaria vinculada à manutenção da fonte produtora, a Recorrente não enfrenta essa discussão em seu Recurso Voluntário, atendo-se, apenas, à caracterização da despesa como sendo "ágio amortizável". Portanto, considera-se como não devolvida a matéria a este colegiado, neste ponto.

Assim, no que tange à glosa da despesa registrada na "Conta Contábil: 35681302 - variação monetária a PG LAFARGE", NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

2) CONTA CONTÁBIL: 35681322 - OUTROS DESCONTOS - OPERAÇÃO LAFARGE

A despesa registrada na "Conta Contábil: 35681322 - Outros Descontos - Operação Lafarge" é umbilicalmente ligada à despesa analisada anteriormente, na medida em que, como a própria Recorrente afirma, *"os descontos contabilizados nessa conta decorreram do aumento do valor da tonelada de cimento no período compreendido entre a data da negociação da dação em pagamento com a Lafarge e a efetiva assinatura do contrato, que ocorreu em 2002."*

Assim, em seu Recurso Voluntário, a Recorrente afirma que, *"como os valores fizeram parte do custo de aquisição do investimento, os mesmos representam ágio amortizável a partir do pagamento"*.

Contudo, como demonstrado acima, não há como dar guarida aos argumentos da Recorrente, pelo o que NEGA-SE PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, mantendo-se a glosa das despesas lançadas na Conta Contábil nº 35681322.

3) CONTA CONTÁBIL: 35680405 - JUROS EMPRÉSTIMOS GRUPO EXTERIOR.

A glosa ora em análise, que foi perpetrada pela fiscalização, refere-se ao pagamento de supostos juros decorrentes de três contratos firmados em 2005 pela Incorporada Cimpor Brasil S/A com a Empresa Cimpor Inversiones S/A, com sede na Espanha. Contratos estes que tinham como objeto a compra e venda de ações das Empresas Companhia Paraíba de Cimento Portland – CIMEPAR, Companhia de Cimentos do Brasil e Companhia de Cimento Atol.

Ao ser instada a comprovar as operações realizadas, em especial os pagamentos realizados àquela empresa espanhola, a Recorrente apresentou à fiscalização Livro

Razão, contratos celebrados e Planilhas produzidas de forma unilateral, nas quais, em suas palavras, calculava *"os juros incidentes sobre os valores devidos à CIMPOR Inversiones, multiplicando o percentual de juros diários encontrada pelo número de dias do mês"*.

A fiscalização afirmou, contudo, inclusive quando instada pela DRJ a se manifestar, que a Recorrente não apresentou o Contrato devidamente registrado no Banco Central e, em especial, os comprovantes dos envios dos pagamentos dos juros, via BC. Por isso, entendeu-se que a despesa em comento não havia sido comprovada.

A Recorrente, por sua vez, na Impugnação Administrativa e no Recurso Voluntário apresentado, insiste na tese de que houve a comprovação da despesa, quando afirma que *"nos presentes autos (contratos firmados com a Empresa CIMPOR Inversiones S.A., razão contábil e planilhas que demonstram a ocorrência das operações) são suficientes à comprovação da origem/ocorrência dessa despesa com juros contratuais em questão, não tendo sido questionada em momento algum, nem pela Fiscalização, nem pelo r. acórdão recorrido, a natureza dessa despesa como necessária e sua consequente dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e CSL"*.

De fato, ao contrário do que restou afirmado no acórdão da DRJ, os contratos de compras de ações que foram firmados estão acostados aos autos (fls 1.692 a 1.715) e não houve qualquer ilação da fiscalização quanto à falsidade destes.

Contudo, aquela Delegacia de Julgamento, ao analisar o argumento da Recorrente, corroborando o entendimento da fiscalização, deixou claro que não restou comprovado o pagamento dos juros, em que pese haver o registro contábil destes.

A Recorrente não trouxe aos autos qualquer indício de que esses pagamentos foram efetivamente realizados, fundamentando sua defesa apenas naqueles contratos e em declarações emitidas pelo "Banco de España".

No presente caso, em que pese não haver qualquer ilação quanto à falsidade dos contratos firmados, não se pode perder de vista que as pactuações foram realizadas entre empresas do mesmo grupo e, por isso, os controles deveriam ser maiores, até mesmo para evitar qualquer tipo de questionamento por parte da fiscalização, como ocorreu.

Por se tratar de uma operação de movimentação de capitais, que envolve países distintos, é sabido que há necessidade de o contrato ser registrado junto ao Banco Central do Brasil, devendo as movimentações dos numerários, de igual sorte, serem declaradas junto àquela instituição. E a dúvida que se colocou nesta operação, desde o início do processo de fiscalização, era justamente a efetiva "movimentação do numerário", que não restou comprovada.

A Recorrente, por sua vez, mesmo invocando, em seu Recurso Voluntário, a aplicação do Princípio da Verdade Material ao Processo Administrativo Tributário, não trouxe, nem em sede recursal, esses comprovantes, que se prestariam a comprovar o pagamento dos juros à entidade com domicílio no exterior. Comprovantes estes que deveria manter, caso houvesse qualquer questionamento quanto à legitimidade das operações.

Assim, com fulcro nas premissas colocadas acima, entende-se que, mesmo havendo o registro contábil, é dever dos contribuintes manter documentação hábil e idônea

capaz de ratificar o que restou registrado nos livros contábeis, em especial, quando há um questionamento da fiscalização sobre determinada conta.

Por isso, não assiste razão à Recorrente, que não comprovou, de forma efetiva, o pagamento daqueles juros à empresa do mesmo grupo, passíveis de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSSL.

Por todo exposto, neste ponto, também NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo-se a glosa das despesas lançadas na Conta Contábil nº 35680405.

4) CONTA CONTÁBIL: 35680901 - JUROS SOBRE FINANCIAMENTO DE CAPITAL DE GIRO

A despesa em questão se refere a juros supostamente pagos em decorrência de contrato de cessão de crédito, que foi firmado pela empresa incorporada pela Recorrente - Cimpor Cimentos do Brasil Ltda. - o Banco Itaú BBA S/A e a Cimpor Brasil Participações Ltda.

Neste contrato (fls. 1719 a 1727), a empresa Cimpor Brasil Participações Ltda. cedeu ao Banco Itaú BBA S/A crédito que detinha junto à Cimpor Cimentos do Brasil Ltda. A forma de pactuação, prazos, valores da dívida estão bem claros no pacto firmado entre as partes.

A fiscalização, notadamente no Relatório de Diligência Fiscal, argumentou pela impossibilidade de dedução da referida despesa com os juros decorrentes do contrato, uma vez que não foram apresentados os comprovantes de pagamentos desses.

E o acórdão recorrido, mais uma vez ratificando as conclusões da fiscalização, manteve a glosa, sob o argumento de que o *"contrato, de per si, embora necessário, não é suficiente. Como se trata de operação com uma instituição financeira - Banco Itaú - a existência de outros elementos de prova que lastreiam o financiamento seriam de fácil produção pela parte interessada"*.

A Recorrente, por sua vez, alega que os documentos apresentados *"nos presentes autos (contrato, o razão contábil e a planilha de conciliação dos juros) são suficientes à comprovação da origem/ocorrência dessa despesa, não tendo sido questionada em momento algum, nem pela Fiscalização, nem pelo r. acórdão recorrido, a natureza dessa despesa como necessária e sua consequente dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e CSL."*

Pois bem. Neste ponto, entende-se que assiste razão à Recorrente, devendo ser afastada a glosa da despesa incorrida.

É que, ao contrário do caso acima, em que havia uma pactuação entre empresas do mesmo grupo, sendo necessária, para comprovação dos pagamentos, a comprovação de registro dos contratos junto ao Banco Central, no presente caso, a dívida foi cedida a um terceiro - Banco Itaú -, cuja pactuação se deu formalmente, sendo que não houve qualquer ilação de falsidade do contrato.

Assim, estando comprovado que a incorporada da Recorrente detinha uma dívida, que foi cedida a uma instituição bancária, e sendo os gastos, inclusive os juros,

incorridos devidamente contabilizados em conta específica, era dever da fiscalização, no mínimo, demonstrar a fragilidade daquela pactuação. Mas não houve prova neste sentido.

Há de se ressaltar que os juros, pagos ou não, eram devidos e a natureza da despesa - capital de giro - é necessária para a manutenção da atividade empresarial, sendo, por isso, autorizada a sua dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assim, deve ser afastada a glosa dos juros pagos em decorrência do contrato de cessão de crédito, que foram devidamente contabilizados na conta contábil nº 35680901.

Neste ponto, portanto, DÁ-SE PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para afastar a glosa da despesa no valor de R\$ 2.706.556,05, registrada na conta contábil nº 35680901.

5) CONTA CONTÁBIL : 35680903 - JUROS SOBRE FINANCIAMENTO DE INVESTIMENTO.

A glosa em comento, como a própria Recorrente afirma, refere-se a "*juros incidentes sobre as parcelas a serem pagas pela Incorporada em função da contratação de financiamentos, arrendamentos mercantis e leasing junto a instituições financeiras para aquisição de bens para o seu ativo imobilizado, necessários para a consecução de sua atividade*".

A fiscalização, para fundamentar a glosa, afirma que, em que pese terem sido apresentados os contratos, bem como ter sido demonstrado, via Livro Razão, a contabilização das despesas, não houve a comprovação do efetivo pagamento de tais juros.

A Recorrente, por sua vez, afirma que os documentos apresentados "*nos presentes autos (contratos firmados com as Instituições Financeiras, razão contábil e planilha de conciliação dos juros) são suficientes à comprovação da origem/ocorrência dessa despesa, não tendo sido questionada em momento algum, nem pela Fiscalização, nem pelo r. acórdão recorrido, a natureza dessa despesa como necessária e sua consequente dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e CSL*".

Mais uma vez, assiste razão à Recorrente, devendo ser afastada a glosa da despesas em análise.

Como se observa dos autos, a Recorrente apresentou os contratos firmados junto às instituições financeiras (fls. 1733 e seguintes) e os livros contábeis, que comprovam o reconhecimento das despesas incorridas com juros. Os contratos foram firmados com terceiros e não com empresas do mesmo grupo e não há qualquer ilação quanto à falsidade dos documentos.

Ora, se houvesse qualquer dúvida da fiscalização quanto aos pactos que foram firmados, poderia ela, a fiscalização, ter intimado aquelas instituições financeiras para comprovarem o não pagamento dos valores ou a ausência dos pactos firmados. Mas nada fez o agente fiscal neste sentido. Arrimado na premissa de que o ônus probatório, neste caso, deveria ser do contribuinte, o agente autuante não fez prova de que os pagamentos não foram realizados ou que os pactos não eram válidos.

Há de se ressaltar, mais uma vez, que a presente despesa se difere daquela cuja a glosa foi mantida linhas acima pela ausência de comprovação efetiva dos pagamentos realizados, porque não se está falando de empresas relacionadas e, sim, de pactuações firmadas formalmente com instituições financeiras, em que foram apresentados os contratos firmados, com os devidos lançamentos contábeis.

Neste ponto, portanto, DÁ-SE PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para afastar a glosa da despesa no valor de R\$ 1.366.527,69, registrada na conta contábil nº 35680903.

6) CONTA CONTÁBIL : 35680905 - JUROS FOMENTAR

A despesa glosada pela fiscalização, ora em análise, é referente a juros pagos em decorrência de contrato firmado entre a empresa Companhia de Cimentos Portland Paraíso com o Banco de Desenvolvimento de Goiás, para obtenção de capital de giro, dentro do programa de fomento daquele Estado, denominado de FOMENTAR.

A empresa que pactou originariamente com o Banco de Desenvolvimento de Goiás, como a própria Recorrente esclarece, após uma série de incorporações, "*passou responder sob a denominação Companhia de Cimentos Brasil, adquirida pela Incorporada Cimpor Cimentos Brasil.*"

Em que pese afirmar que lhe foram apresentados os contratos firmados e os livros contábeis em que os juros foram contabilizados, a fiscalização fundamenta a glosa na inexistência de comprovante de pagamento dos juros no período.

Fundamento, este, ratificado pela douta Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza (CE) no acórdão recorrido.

Já a Recorrente alega que houve a comprovação das despesas com a apresentação dos contratos e respectivos registros contábeis.

Mais uma vez, tem razão a Recorrente.

De fato, o aditivo nº 04 do contrato firmado entre a empresa Cimpor Cimentos Brasil e o Banco de Desenvolvimento de Goiás está acostado aos autos às fls. 1392 e seguintes. Neste instrumento contratual, pode-se verificar que a incorporada tomou empréstimo junto àquela instituição de fomento do Estado de Goiás, em que foram acordados o pagamento de juros, correção monetária e taxa de administração.

Ainda, consta dos autos, cópia de parte do livro razão de 2010 (fl. 1403), em que se pode verificar a correta contabilização dos valores dos juros incorridos durante o ano.

A fiscalização, por outro lado, não conseguiu demonstrar qualquer falsidade nos documentos, que pudessem, de alguma forma, macular os lançamentos, o que impõe o afastamento da referida glosa.

Portanto, DÁ-SE PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para afastar a glosa da despesa no valor de R\$ 835.494,33, registrada na conta contábil nº 35680905.

7) CONTA CONTÁBIL: 35681304 - JUROS SOBRE IMPOSTOS (RECURSO DE OFÍCIO)

Quanto a esta conta contábil, em que foram indicadas despesas de "Juros sobre Impostos", cujas despesas foram glosadas pela fiscalização, houve o provimento da Impugnação Administrativa, sendo a matéria devolvida a este colegiado pelo Recurso de Ofício apresentado.

Para fins didáticos, em que pese não se ter esgotado todas as discussões levantadas no Recurso Voluntário, analisar-se-á, neste momento, se deve prevalecer o entendimento do acórdão proferido, uma vez que a referida glosa é ligada à glosa que será verificada em seguida ("Juros de Mora").

Pois bem.

A fiscalização, neste ponto, de uma forma simplória, afirma que a Recorrente apresentou o Livro Razão em que estão devidamente contabilizadas as despesas incorridas, relativas a juros incidentes sobre o pagamento em atraso de tributos devidos pela entidade. Contudo, alega que não foram apresentados os documentos que comprovassem o pagamento daqueles encargos.

A DRJ de Fortaleza, por sua vez, de forma acertada, diga-se desde já, argumentou que *"o autuante efetuou a glosa com base no argumento de que estariam faltando esses outros documentos [contratos, comprovantes de pagamento, etc.], sem se preocupar em efetivamente analisar a existência da obrigação tributária (...)"*

Não há reparos a se fazer na decisão daquela Delegacia de Julgamento, que entendeu como incorreta a glosa efetivada pela fiscalização, uma vez que caberia à fiscalização, neste caso, trazer elementos que pudessem comprovar a ausência dos pagamentos indicados nas demonstrações contábeis da entidade.

Não se pode olvidar que, dentre os tributos pagos em atraso, constam tributos de competência da União Federal, cuja responsabilidade de fiscalização é da própria Receita Federal do Brasil. Poderia, assim, aquele agente, por amostragem, dentro dos tributos sujeitos à fiscalização da RFB, verificar o pagamento ou não em atraso dos valores. Mas nada disso foi feito. Neste caso, deixou, a fiscalização, de comprovar a impossibilidade de dedução da despesa.

E quanto à possibilidade de se deduzir estas despesas, em que pese não ter sido aventada pela fiscalização, é preciso o acórdão recorrido. Veja-se:

O Parecer Normativo CST 174/74 manteve o entendimento de que, os juros de mora calculados sobre débitos fiscais recolhidos com atraso são dedutíveis como despesa financeira, nos seguintes termos: No que tange a juros de mora, por se tratar de compensação pelo atraso na liquidação de débitos, caracterizam-se como despesa financeira, e como tal são dedutíveis.

Portanto, sem maiores delongas, NEGA-SE PROVIMENTO ao RECURSO DE OFÍCIO.

8) CONTA CONTÁBIL : 35681311 - JUROS DE MORA

Em que pese as despesas indicadas na conta contábil em análise serem idênticas (ou bastante semelhantes) às despesas analisadas anteriormente, a douta Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza (CE) entendeu que, *"embora no presente caso a defesa tenha alegado na contestação inicial de que se trata de juros sobre impostos, não comprovou tal assertiva"*. Assim, neste ponto, a Impugnação Administrativa foi julgada como improcedente.

A Recorrente, por sua vez, alega que *"restou devidamente comprovado, nos presentes autos, por meio do Razão Contábil anexo à inicial, que os valores escriturados na Conta Contábil 35681311 – “Juros de mora” referem-se a juros pagos pela Recorrente em decorrência do pagamento em atraso de tributos"*.

Há de se ressaltar que a fiscalização efetuou a glosa com a mesma motivação da anterior glosa analisada, qual seja: ausência de comprovação do pagamento dos juros.

Contudo, não pode prosperar a glosa, pelos mesmos fundamentos que levaram a DRJ a afastar a glosa das despesas contabilizadas Conta Contábil: 35681304 (item acima).

Pelo o que se denota dos autos, à fl. 1436, a Recorrente apresentou cópia do Livro Razão em que consta a contabilização de várias despesas com juros de mora.

Da análise daquele documento, pode-se verificar os valores incorridos pela entidade, decorrentes do atraso no pagamento das obrigações tributárias.

Dentre estes lançamentos, constam, inclusive, pagamentos a destempo de tributos federais (os dois maiores lançamentos são de juros incidentes no atraso de pagamento da contribuição ao PIS e da COFINS). Ou seja, poderia, a fiscalização, sem maiores esforços, verificar, mesmo que por amostragem, se e quando foram pagas aquelas obrigações. Mas, como no caso anterior, nada foi feito.

Assim, por coerência ao que restou decidido no tópico anterior, DÁ-SE PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, para afastar a glosa de R\$ 8.244.505,43, registrada na conta contábil nº 35681311.

9) CONTA CONTÁBIL: 35681303 - JUROS FORNECEDORES.

A presente glosa se refere a juros supostamente devidos a fornecedores da incorporada da Recorrente, tendo em vista o suposto o pagamento a destempo dos valores acordados com aqueles fornecedores.

A fiscalização, notadamente no relatório da diligência determinada pela DRJ (fls. 1845 a 1849), sustenta a manutenção da glosa, tendo em vista: (i) não apresentação Notas Fiscais/faturas dos respectivos fornecedores; (ii) falta da descrição da data de vencimento das faturas; (iii) falta de apresentação da data de pagamento das faturas em atraso; (iv) falta de demonstração do cálculo dos juros; e (v) falta de comprovação do pagamento dos juros.

No acórdão proferido pela DRJ, a glosa foi mantida, uma vez que o entendimento que prevaleceu naquela instância de julgamento foi que *"o contrato, de per si, embora necessário, não é suficiente, devendo estar acompanhado de uma documentação de*

suporte, inerente ao tipo de operação. No caso, seriam as Notas Fiscais/Faturas requeridas pelo autuante".

A Recorrente, por sua vez, insiste na tese de que a simples apresentação do razão contábil, *"demonstrando todos os valores pagos em atraso pela Incorporada no ano-calendário de 2010 que geraram a despesa referente aos juros"*, seria suficiente para sustentar a dedutibilidade da despesa.

Pois bem.

Primeiramente, neste ponto, deve-se esclarecer que, quando se analisa os autos, em especial os documentos apresentados pela Recorrente junto com a Impugnação Administrativa (fls. 1437 a 1452), pode-se verificar que, no que tange à presente glosa, a Recorrente se limitou a apresentar cópia dos lançamentos contábeis dos juros supostamente pagos (cópia do livro razão). Ao contrário do que foi alegado pela DRJ de Fortaleza (CE), *data venia*, não foi apresentado nenhum contrato firmado com fornecedores que teriam recebido em atraso os valores acordados, a ensejar o pagamento de juros no período.

Em que pese a Recorrente alegar a aplicação do princípio da Verdade Material e que, por isso, a realidade dos fatos deve ser levada em consideração quando do julgamento administrativo, essa mesma Recorrente não trouxe aos autos qualquer documento que pudesse ratificar os seus lançamentos contábeis. Contudo, nada foi apresentado, além da cópia dos lançamentos contábeis.

Há de se ressaltar, inclusive, como se depreende dos documentos de fls. 1437 a 1452, que foram vários os lançamentos a título de "juros fornecedores", mas em raríssimas exceções foi indicado o nome do fornecedor. O que se verifica é que foram feitos lançamentos genéricos, sem qualquer especificação. E quando instada a explicar a motivação da despesa lançada em conta contábil específica, a Recorrente se limitou a apresentar seu razão contábil, entendendo que a contabilidade faria prova em seu favor, sendo prescindível a apresentação de outros documentos, o que não se pode admitir.

Assim, NEGA-SE PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, mantendo-se a glosa de R\$ 27.441,84, lançada na conta contábil nº 35681303.

10) CONTA CONTÁBIL : 35681101 DESCONTOS CONCEDIDOS.

Na presente conta contábil, a Recorrente alega que foram lançadas despesas com descontos concedidos aos seus clientes, *"geralmente, em faturamentos de venda de produtos ou de prestação de serviços"* e, por isso, *"a Incorporada não firma [ou não firmou] contratos para dar subsídios a tais descontos."*

Alega, neste sentido, que "os descontos concedidos fazem parte da prática comercial de todas as Empresas de atacado e varejo que, para beneficiar os clientes bons pagadores, ou mesmo fidelizá-los, acaba por descontar do valor a ser pago algum percentual pré-definido, independentemente de qualquer condição (descontos incondicionais)".

A fiscalização, ao sustentar a manutenção da glosa, afirma, em síntese, que não houve comprovação das operações realizadas, em especial com a apresentação de Notas Fiscais, planilhas detalhadas com os valores originais e os efetivamente cobrados, tampouco os comprovantes dos recebimentos dos valores pactuados.

No acórdão recorrido, ratificando a glosa perpetrada, após fazer diferenciação dos descontos condicionais e incondicionais, a DRJ argumentou que *"independentemente do tipo de desconto concedido, o registro contábil deve estar atrelado a operações comerciais, que podem facilmente ser comprovadas por intermédio de Notas Fiscais/faturas, etc., o que não aconteceu no presente caso"*.

Não há reparos a se fazer na decisão recorrida.

Mais uma vez, a Recorrente se arrima apenas em seus lançamentos contábeis para justificar as despesas incorridas. De fato, às fls. 1454 a 1508, foi juntada cópia do Livro Razão com aqueles lançamentos. Nada mais.

E o que se depreende daquele Livro é que vários lançamentos se referem, por exemplo, "TX CARTÃO", não se podendo afirmar se esses lançamentos são de descontos e estes documentos são condicionais ou incondicionais e, em especial, em que circunstâncias foram dados.

Como já exaustivamente demonstrado, caberia à Recorrente trazer à fiscalização ou, na melhor das hipóteses, aos autos, a documentação que deu suporte ao seus lançamentos, em especial, quando instado para tanto no curso do processo fiscalizatório.

Portanto, NEGA-SE PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, mantendo-se a glosa de R\$ 859.943,24, lançada na conta contábil nº 35681101.

11) CONTA CONTÁBIL: 35681312 FIANÇA BANCÁRIA.

A glosa ora em análise se refere a despesas lançadas na conta nº 35681312, sob a denominação "Fiança Bancária". A Recorrente alega que *"os valores lançados nessa conta representam as comissões e tarifas bancárias despendidas pela Incorporada para a emissão e manutenção de fianças bancárias, apresentadas como garantia em seus processos administrativos e/ou judiciais"*.

A fiscalização, na diligência realizada, mantém a fundamentação da glosa, uma vez que não foi apresentada qualquer documentação para dar suporte aos lançamentos.

Entendimento este mais uma vez ratificado na DRJ, tendo em vista ter sido demonstrado que o *"lançamento contábil se fez acompanhar tão somente de planilhas, o que não é suficiente para lastrear a operação."*

Não há reparos a se fazer na decisão da Turma de Julgamento *a quo*.

Ao apresentar a Impugnação Administrativa, a Recorrente se limitou a apresentar cópia do Livro Razão (fls. 1.510 e 1.511), em que se pode verificar o lançamento de diversas despesas com "Fiança Bancária". Contudo, não foi apresentado nenhum contrato, nenhuma carta de fiança expedida pelas instituições financeiras, nenhuma exigência judicial ou administrativa para que a contribuinte apresentasse algum tipo de garantia. Não há nada nos autos além do Livro Razão.

Não sendo demonstrada, portanto, a higidez dos seus lançamentos contábeis, medida que se impõe é desprovimento do Recurso Voluntário.

Assim, NEGA-SE PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, mantendo-se a glosa de R\$ 478.509,42, lançada na conta contábil nº 35681312.

12) CONTA CONTÁBIL : 34670301 PERDAS DE CLIENTES COMERCIAIS.

Por fim, a última conta contábil, cujas despesas foram glosadas pela fiscalização, é a conta nº 34670301.

Nesta conta, como a própria Recorrente esclarece, estão lançadas "*as despesas incorridas pela incorporada no ano-calendário de 2010, com as perdas no recebimento de duplicatas de seus clientes*". Argumenta, neste sentido, que "*trata-se de reversão da provisão da conta de Devedores Duvidosos, após se verificar que a Incorporada não mais receberia os valores a que teria direito, em função das vendas de cimentos e prestação de serviços de concretagem a seus clientes*".

Em um primeiro momento, a Recorrente apresentou apenas uma planilha produzida de forma unilateral para comprovar as despesas lançadas naquela conta contábil (fls. 1.513 a 1526). Posteriormente, com a apresentação do Recurso Voluntário, alega ter juntado aos autos o livro razão, com os lançamentos das despesas, que foram glosadas pela fiscalização. Contudo, a este relator não foi possível identificar este documento nos autos.

Há que se ressaltar, inclusive, que, ao elaborar o relatório de diligência, a fiscalização pontuou a falta de apresentação de documentação comprobatória, inclusive do Livro Razão.

A DRJ, ao manter a glosa ora em análise, alega que "*não restam dúvidas de que a legislação tributária vigente permite o reconhecimento da perda no recebimento de créditos, em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário, ou, no caso de não haver garantia, nos termos previstos no art. 9º e §§ da Lei nº 9.430/96*".

Contudo, como se depreende do acórdão recorrido, a glosa foi mantida, uma vez que "*na análise sobre a possibilidade de reconhecimento dessa despesa é necessário que se individualize a operação que lhe deu causa, fato que não pode ser efetivado apenas a partir do Razão e de Planilhas*".

Mesmo com estas considerações - da fiscalização e da própria DRJ - a Recorrente não trouxe qualquer documentação que pudesse comprovar os seus lançamentos contábeis.

Não se pode olvidar que a necessidade de individualização de cada uma das despesas para que possam ser dedutíveis é uma exigência da própria legislação, notadamente do artigo art. 9º da Lei nº 9.430/96, que traz diversos requisitos para se admitir a dedução pretendida. Contudo, mesmo com essa exigência legal, a Recorrente insiste que o Livro Razão e a planilha por ela produzida são suficientes para comprovar a dedutibilidade da despesa, com o que não se pode concordar.

Portanto, NEGA-SE PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, mantendo-se a glosa de R\$ 2.713.299,49, lançada na conta contábil nº 34670301.

DAS CONCLUSÕES

Pelo tudo o que foi aqui exposto, conclui-se o presente voto da seguinte forma:

- NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo-se a glosa da despesa registrada na Conta Contábil nº 35681302.

- NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo-se a glosa das despesas lançadas na Conta Contábil nº 35681322.

- NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo-se a glosa das despesas lançadas na Conta Contábil nº 35680405.

- DÁ-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para afastar a glosa da despesa no valor de R\$ 2.706.556,05, registrada na conta contábil nº 35680901.

- DÁ-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para afastar a glosa da despesa no valor de R\$ 1.366.527,69, registrada na conta contábil nº 35680903.

- DÁ-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para afastar a glosa da despesa no valor de R\$ 835.494,33, registrada na conta contábil nº 35680905.

- DÁ-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para afastar a glosa de R\$ 8.244.505,43, registrada na conta contábil nº 35681311.

- NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo-se a glosa de R\$ 27.441,84, lançada na conta contábil nº 35681303.

- NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo-se a glosa de R\$ 859.943,24, lançada na conta contábil nº 35681101.

- NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo-se a glosa de R\$ 478.509,42, lançada na conta contábil nº 35681312.

- NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo-se a glosa de R\$ 2.713.299,49, lançada na conta contábil nº 34670301

- NEGA-SE PROVIMENTO, na totalidade, ao Recurso de Ofício.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo

Acosto-me às conclusões a que chega o Relator, em seu, como de costume, brilhante Voto.

Entendo, porém, ser necessário destacar particularidades que me fazem chegar às mesmas conclusões, apesar de divergir, parcialmente, dos fundamentos por ele utilizados.

Início, com breve resumo acerca da ação fiscal, que respaldará o meu entendimento.

No Termo de Início de Procedimento Fiscal (fl. 6) lavrado em relação à CCB - CIMPOR CIMENTOS BRASIL SA, demandou-se a apresentação de atos societários, livros contábeis e fiscais, notas fiscais emitidas, declarações fiscais e documentos relacionados a despesas com pessoal.

Já, por meio do Termo de Início de Ação Fiscal (fl. 7), o Recorrente foi, apenas, comunicado de que a ação outrora iniciada em relação à Incorporada, teria prosseguimento contra a sucessora.

No curso do procedimento, foram emitidos dois Termos de Intimação Fiscal. No primeiro (fl. 155), o Recorrente foi instado a apresentar documentos/esclarecimentos referente a "Outras despesas operacionais", informadas na Ficha 06 - Linha 46 da DIPJ 2011 da CCB CIMPOR CIMENTOS BRASIL SA. Foi solicitada relação em planilha formato excel das contas contábeis, razão das contas contábeis e contratos que deram origem às despesas, conforme imagem a seguir:

No exercício das funções legais de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em conformidade com o disposto nos artigos 904, 905, 907, 911, 926, 927 e 928, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/99, em cumprimento à determinação do TDPF/RPF acima referido, damos continuidade ao trabalho de FISCALIZAÇÃO, INTIMANDO ao sujeito passivo INTERCEMENT BRASIL SA a apresentar, documentos/esclarecimentos referentes à pessoa jurídica Incorporada "CCB CIMPOR CIMENTOS BRASIL SA - CNPJ 10.919.934/0001-85":

PRIMO PARA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS

1-) Referente à "OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS" - DIPJ Ano Calendário 2010 -

FICHA 06 -Linha 46 - Outras Despesas Financeiras - Valor = R\$ 42.252.281,77

Apresentar:

I-) Relação, em excel, das Contas Contábeis que deram origem a esta DESPESA, com respectivos códigos e valores, que compõem o valor de R\$ 42.252.281,77

II-) Razão das Contas Contábeis relativo a estas DESPESAS

III-) Contratos com as entidades/pessoas jurídicas que deram origem à estas despesas

Observe-se que os documentos demandados se restringem a planilha, razão de contas contábeis e contratos.

Já no Termo de Intimação Fiscal de fls. 481/482, foram solicitadas planilhas/memórias de cálculo relativas a contas contábeis específicas

Apresentar Referente "Outras Despesas Operacionais - DIPJ ano calendário 2010 - Ficha 06 A -
Linha 46 - Outras Despesas Financeiras" :

- 1- PLANILHAS/MEMÓRIA DE CÁLCULO - CONTRATOS - ORIGEM - CONTRA PARTIDAS DAS RESPECTIVAS CONTAS CONTÁBEIS - das contas:
35681302- VARIAÇÃO MONETÁRIA A PG LAFARGE
35681322- OUTROS DESCONTOS - OPERAÇÃO LAFARGE
35680405- JUROS EMPRÉSTIMO GRUPO EXTERIOR
35680901- JUROS SOB FINANCIAMENTO DE CAPITAL DE GIRO
35680903- JUROS SOB FINANCIAMENTO DE INVESTIMENTO
35680905- JUROS FOMENTAR
35681304- JUROS SOBRE IMPOSTOS
- 2- PLANILHAS COM OS SEGUINTE DADOS:
VALOR ORIGINÁRIO, VALOR PAGO, DATA DE VENCIMENTO, DATA DE PAGAMENTO E JUROS PAGOS DAS SEGUINTE CONTAS (APRESENTAR CONTRA PARTIDAS) :
35681311 - JUROS DE MORA
35681303 - JUROS FORNECEDORES
- 3- EXPLICAR O PORQUÊ DA CONTA 34670301 - PERDAS DE CLIENTES COMERCIAIS, ESTÁ SENDO LANÇADA COMO DESPESAS FINANCEIRAS. QUAL SUA ORIGEM? APRESENTAR DOCUMENTOS QUE DERM SUPORTE AOS RESPECTIVOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS. ANEXAR AS CONTRA PARTIDAS DA SUA CONTA CONTÁBIL. EXPLICAR SE TRATAM-SE DE CRÉDITOS INCOBRÁVEIS.
- 4- QUAL A ORIGEM; PLANILHA COM OS SEGUINTE DADOS:
VALOR ORIGINÁRIO VENCIMENTO DATA RECEBIMENTO DATA VALOR DO DESCONTO E RESPECTIVAS CONTRA PARTIDAS DA CONTA : 35681101 DESCONTOS CONCEDIDOS
- 5- CONTRATO; PLANILHA/MEMÓRIA DE CÁLCULO E RESPECTIVAS CONTRA PARTIDAS DA CONTA : 35681312 - FIANÇA BANCÁRIA

Constata-se que, apenas em relação à conta 34670301, houve a intimação para a apresentação dos documentos que deram suporte aos lançamentos contábeis.

Neste sentido, considero adequada a conclusão do Relator, pelo improvimento do Recurso Voluntário, quanto às contas contábeis nº 35681302, 35681322, 35680405, 35681303, 35681101, 35681312 e 34670301, uma vez que o sujeito passivo sequer apresentou o contrato que embasava o lançamento contábil das despesas, e, quando o fez, na fase recursal, os instrumentos apresentados não conferiam lastro à dedutibilidade dos dispêndios.

No que tange ao Recurso de Ofício, porém, o Relator mantém a decisão recorrida sob o fundamento de que caberia a autoridade fiscal investigar se houve, ou não, pagamento dos juros sobre os tributos pagos em atraso.

Dirirjo de tal posicionamento. Na verdade, na linha do sustentado pelo próprio Relator, em suas premissas, o ônus de apresentar os elementos hábeis e idôneos a comprovar os registros de sua escrituração recai sobre o sujeito passivo. Cabendo à autoridade fiscal, aí sim, apresentar os elementos de fato ou de direito que contradigam os documentos apresentados.

No caso das despesas registradas na conta contábil nº 35681304, porém, o sujeito passivo jamais foi intimado pela autoridade fiscal a apresentar os documentos que embasarem os registros contábeis.

Deste modo, é absolutamente impertinente a fundamentação trazida pela autoridade fiscal, no TVF, para a glosa das referidas despesas:

7a-) conta contábil : 35681304- JUROS SOBRE IMPOSTOS

Não apresentou Origem (documentos hábeis e idôneos que comprovem a ocorrência de valores escriturados a título de "Despesas")

Apesar de ser ônus do Recorrente, a comprovação da existência das despesas, se não foi instado para tanto, a omissão não pode servir de justificativa para a glosa dos gastos, como realizado na decisão recorrida.

A mesma conclusão se aplica às despesas referentes às contas contábeis nº 35680901, 35680903, 35680905 e 35681311, que, ademais, constituem despesas incorridas, de modo que dedutíveis, ainda que não pagas, e em relação às quais deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo