



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.722600/2016-18
ACÓRDÃO	9101-007.025 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	6 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL E VOTORANTIM CIMENTOS S/A
RECORRIDA	VOTORANTIM CIMENTOS S/A E FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

MULTA AGRAVADA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente ao retardo na apresentação de documentos que o sujeito passivo detinha, mas reteve sob alegação de sigilo bancário, contexto este no qual não se verifica colaboração que, apontada em razão do número de respostas e documentos apresentados ao longo do procedimento fiscal, foi determinante no recorrido para afastamento do gravame.

NULIDADE DA GLOSA FISCAL REALIZADA COM BASE EM AMOSTRAGEM. DIVERGÊNCIA PARCIALMENTE CARACTERIZADA.

Deve ser conhecido parcialmente o recurso especial se os paradigmas, embora tendo em conta critérios de amostragem distintos, concluem pela invalidade das glosas referentes aos itens glosados que não foram objeto de intimação para comprovação, distintamente do recorrido que manteve os valores glosados cuja comprovação não foi apresentada no curso do processo administrativo fiscal.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

CONTRIBUIÇÕES NÃO COMPULSÓRIAS. DEDUTIBILIDADE NÃO PERMITIDA E NÃO COMPROVADA. GLOSA.

Ainda que comprovadas a existência e necessidade de tais dispêndios, o que não ocorreu no presente caso, as disposições do art. 13, V, da Lei nº

9.249, de 1995, são expressas no sentido de que são vedadas as deduções, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de despesas pagas com contribuições não compulsórias

AUDITORIA FISCAL REALIZADA COM BASE EM AMOSTRAGEM. VALIDADE EM RELAÇÃO ÀS DESPESAS OBJETO DE INTIMAÇÃO. CANCELAMENTO DA PARCELA DA EXIGÊNCIA QUE NÃO FOI OBJETO DE INTIMAÇÃO PARA COMPROVAÇÃO.

Não há que se falar em nulidade do lançamento pela adoção de método de seleção por amostragem de lançamentos em auditoria fiscal que envolva a análise de centenas de milhares de lançamentos para fins de dedutibilidade de custos e despesas, limitando-se a glosa, contudo, à parcela de despesa objeto de intimação. Não subsiste, portanto, a parcela de despesas glosadas que não foi objeto de intimação ao sujeito passivo para apresentação de documentos e informações para fins de sua comprovação e dedutibilidade.

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS. DEDUTIBILIDADE 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 CSLL, 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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) quanto ao Recurso da Fazenda Nacional: (a) por maioria de votos, em não conhecer do recurso em relação à matéria “*multa agravada*”, vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Luiz Tadeu Matosinho Machado e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram pelo conhecimento; (b) por unanimidade de votos, em conhecer do recurso em relação à matéria “*indedutibilidade das contribuições não compulsórias*”; e (ii) relativamente ao Recurso Especial do Contribuinte: (a) por maioria de votos, conhecer parcialmente do recurso em relação à matéria “*nulidade da glosa fiscal realizada com base em amostragem sem previsão legal e a partir de critério inválido*”, limitando a discussão à parcela de despesas que não foram objeto de intimação para comprovação, vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Luiz Tadeu Matosinho Machado e

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram pelo não conhecimento. No mérito, acordam em: (i) quanto ao Recurso da Fazenda Nacional, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli que votou por negar provimento; votaram pelas conclusões os Conselheiros Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Helder Jorge Pereira dos Santos Júnior e Jandir José Dalle Lucca, e, por fundamentos distintos, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado; e (b) relativamente ao Recurso Especial do Contribuinte, nos limites do conhecimento, dar provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luis Henrique Marotti Toselli.

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente em exercício e Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e por VOTORANTIM CIMENTOS S/A, em face do Acórdão nº 1201-002.685 (12/12/2018) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

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.

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.

As exigências em discussão nos autos referem-se a autos de infração de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário 2011, em razão da glosa de determinados custos e despesas que não teriam sido comprovados ou devidamente justificados. Mais precisamente, a auditoria fiscal questionou 17 (dezesete) itens que acabaram sendo objeto de glosa, resumidos nas seguintes infrações:

(i) despesas não comprovadas – valor apurado de R\$ 249.445.759,01 com multa de 112,50%;

(ii) custos não comprovados – valor apurado de R\$ 212.651.350,93 com multa de 112,50%;

(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 com multa de 150%.

O Sujeito Passivo apresentou Impugnação (fls. 1.343/1.403) e petição complementar (fls. 1.782/1.785), acompanhada de diversos documentos alegando, em resumo, que as glosas restaram indevidas e apresentando suas considerações, comentários e documentação por amostragem pretendendo comprovar a necessidade e vinculação dos dispêndios questionados com suas atividades. Também aduziu ser sem sentido a imputação das penalidades agravada e qualificada.

A Turma Julgadora de 1ª Instância primeiramente converteu o julgamento na realização de diligências e, após a análise dos documentos e argumentos da defesa a autoridade fiscal promoveu alguns ajustes nos lançamentos, conforme conclusão do relatório de diligência (fls. 2.540/2.571). O sujeito passivo apresentou suas considerações acerca do relatório de diligência discordando das conclusões da auditoria e reafirmando seus argumentos de defesa.

A Autoridade Julgadora de 1ª Instância deu parcial provimento à Impugnação reconhecendo a improcedência de determinadas glosas de custos e despesas em face de comprovações feitas pela defesa, no montante de R\$ 39.066.143,70, mantendo a glosa do restante, no somatório de R\$ 423.030.966,24. Houve recurso de ofício.

O Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, o qual foi parcialmente provido, conforme dispositivo retro transcrito. Em suma, o Colegiado *a quo* negou provimento ao Recurso de Ofício e, quanto ao Recurso Voluntário, afastou as glosas relativas à (i) conta de custos 33101226 – Fretes MI entre filiais/unidades (valor remanescente); (ii) conta 33112045 – Contribuições a Associações –ND; (iii) conta 33107010 – Serviços – Assistência e Consultoria Empresarial (valor remanescente); (iv) conta 33116070 – Despesas Legais e Judiciais.

Notificada, a PGFN opôs embargos de declaração (fls. 2.971/2.972), imputando omissão ao julgado por não ter se pronunciado sobre uma pretensa preclusão na apresentação de documentos. A acusação foi rejeitada por despacho fundamentado da autoridade competente (fls. 2.975/2.977).

A Fazenda Nacional foi cientificada do despacho que rejeitou os aclaratórios e apresentou Recurso Especial (fls. 2.979/2.993), invocando divergência jurisprudencial em relação às matérias que assim identificou:

- 1) Da multa agravada. Indicou como paradigma o Acórdão nº 201-78.413;
- 2) Da multa qualificada. Indicou como paradigmas os Acórdãos nºs 101-94.095 e 02-02-726;
- 3) Da preclusão. Indicou como paradigmas os Acórdãos nºs 9101-002.890 e 3403-002.156;
- 4) Da indedutibilidade das contribuições não compulsórias. Indicou como paradigmas os Acórdãos nºs 1402-00.394 e 9101-003.056.

Houve um primeiro despacho de exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN em que, equivocadamente, foram analisadas apenas as matérias (1) “Da multa agravada” e (2) “Da multa qualificada”, dando-se parcial seguimento ao recurso unicamente em relação à matéria (1) “Da multa agravada” (fls. 2.995/3.002). Eis os principais trechos deste despacho:

[...]

1) Da Multa agravada

[...]

A Recorrente, no relevante, procurou demonstrar a similitude fática e a divergência, nos seguintes termos:

Sobre o mesmo assunto acórdãos, recorrido e paradigma, entendem de modo diverso. Enquanto para o primeiro, a majoração da penalidade é reservada aos casos em que o contribuinte não atende à intimação para prestar esclarecimentos, e não quando fornece resposta diferente da desejada pela Fiscalização. Para o segundo, essa resposta insuficiente é causa, sim, de agravamento da penalidade.

A similitude fática existe, da mesma forma que a divergência de interpretação da mesma tese jurídica, pelo que cabe a esta e. Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar, então, qual a posição correta.

Dessa forma, demonstrada a divergência jurisprudencial, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente Recurso Especial. e paradigmas, entendem de modo diverso. Enquanto para o primeiro, a majoração da penalidade é reservada aos casos em que o contribuinte não atende de nenhum modo às intimações fiscais. Para os últimos, **a resposta insuficiente é causa, sim, de agravamento da penalidade.**

A similitude fática existe, da mesma forma que a divergência de interpretação da mesma tese jurídica, pelo que cabe a esta e. Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar, então, qual a posição correta. (Destques do original)

Transcreve-se abaixo trechos do Paradigma - Ac. nº. 201-78.413:

[...] No presente caso, ficou demonstrado nos autos que, após a Fiscalização dar solução à recorrente para a questão do sigilo bancário, **a intimação efetuada não foi atendida**, uma vez que a recorrente apresentou informações que não se prestavam à verificação pretendida pela Fiscalização.

O atendimento do que fora solicitado inicialmente somente ocorreu **após nova intimação da Fiscalização**, o que demonstra que a recorrente incorreu na conduta.

[...]

Da situação fática assemelhada

Em ambos os casos tratou-se de aplicação de multa de ofício agravada em consequência da não apresentação de documentos solicitados em intimações no curso da ação fiscal.

Da Divergência

Em situações assemelhadas as decisões foram antagônicas:

Isso porque no recorrido emprestou uma interpretação mais larga ao dispositivo legal em debate, na medida em que reconhece-se que "a prestação deficitária ou insuficiente" não ensejaria o agravamento da multa, dirigindo-se apenas às situações de onde o autuante consegue provar o embaraço à fiscalização.

Eis os termos do recorrido a esse respeito:

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.

[...]"

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. (Destacou-se)

De maneira oposta, o paradigma considerou que bastaria não ser atendido de forma literal e objetiva um dos critérios do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, prestação de alguma informação; a não apresentação de algum documento ou **até sua apresentação fora do prazo** já seria condição suficiente a ensejar o agravamento da multa, não havendo, portanto, deixando implícito a desnecessidade de haver demonstração de embaraço à fiscalização como disposto no recorrido, bastando mal atender às demandas da fiscalização.

[...]

A PGFN interpôs agravo (fls. 3.004/3.006) e, pelo despacho de exame de agravo (fls. 3.009/3.011), determinou-se a complementação do exame do Recurso Especial em relação às matérias que deixaram de ser analisadas.

Pelo despacho de exame de admissibilidade de Recurso Especial complementar (fls. 3.013/3.029) deu-se seguimento parcial ao apelo admitindo-se a rediscussão da matéria (4) "Da indedutibilidade das contribuições não compulsórias", sob os seguintes fundamentos:

[...]

4) Da indedutibilidade das contribuições não compulsórias

[...]

Da situação fática assemelhada e do mesmo arcabouço jurídico

Trata-se de uma controvérsia estritamente jurídica, em que ambos os julgados analisam uma questão bastante objetiva em torno do inciso V4, do art. 13 da Lei nº 9.249/95: saber se é dedutível ou não as contribuições não compulsórias feitas à determinadas entidades de classes. Cada um dos julgados deu a essa questão providências diversas.

Da divergência constatada.

A recorrente logrou êxito na demonstração da divergência.

Enquanto o ac. Recorrido admitiu a dedução sob o fundamento de que seriam despesas necessárias para as empresas associadas a essas entidades de classe. **De outra banda**, os paradigmas, com idêntico teor, afastaram tais deduções, ao argumento de que a lei que disciplinava as contribuições não compulsória era taxativa na proibição de sua dedutibilidade, a não ser nos casos que excetuava.

Seguem abaixo trechos do ac. Recorrido e do paradigma que dão amparo às conclusões acima.

Trechos do ac. Recorrido:

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.

Trechos do paradigma 2 que possui praticamente o mesmo teor do paradigma 1:

Melhor interpretação é a alcançada pela DRJ (fls. 232 e ss Volume V2 do e-processo), que traz o mesmo art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 para asseverar que "as contribuições a entidades de classe efetuadas pela contribuinte são de fato contribuições não compulsórias, sujeitas, conseqüentemente, à disciplina do inciso V do art.13, da Lei nº 9.249/95".

No mesmo sentido vai o acórdão ora recorrido. Confira-se a conclusão ali vertida:

As alegações da recorrente, embora coerentes, não podem aqui prevalecer. É certo que a contribuinte realiza pagamentos para custeio das aludidas organizações, em face de ser a elas associada. Não se trata, em princípio, de liberalidade ou dispêndios desvinculados. Também é certo que tais organizações proporcionam benefícios e contrapartida à empresa. Todavia, o art. 13, inciso V, da Lei 9.249/1995, acima transcrito, base legal da

autuação, não comporta outro entendimento: tais valores são indedutíveis na apuração do IRPJ/CSLL.

Vale lembrar que o art. 111 do CTN estabelece a obrigatoriedade de interpretação literal das normas desonerativas.

Pelo exposto, OPINO por **ADMIITIR** esta outra matéria, em face da comprovação do dissídio jurisprudencial.

[...]

Mais uma vez a PGFN interpôs agravo (fls. 3.031/3.035) e o segundo despacho de exame de agravo manteve as conclusões dos dois (2) despachos de exame de admissibilidade do Recurso Especial, readmitindo-se, ao final, a rediscussão das seguintes matérias enunciadas no apelo especial da PGFN:

1) Da multa agravada. Paradigma acórdão nº 201-78.413;

4) Da indedutibilidade das contribuições não compulsórias. Paradigmas acórdãos nºs 1402-00.394 e 9101-003.056.

A PGFN foi cientificada do segundo despacho de exame de agravo, conforme fls. 3.049.

A Contribuinte foi cientificada do Acórdão nº 1201-002.685, do Recurso Especial da PGFN e dos despachos que a ele se seguiram, em 04/06/2020, conforme Termo de Abertura de Documento à fl. 3.061 e apresentou, em 08/06/2020, embargos de declaração (fls. 3.065/3.076) e Contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN (fls. 3.079/3.102).

Nas Contrarrazões a Contribuinte opõe-se ao conhecimento do Recurso Especial fazendário no tocante à matéria (1) “Da multa agravada” alegando não ter sido demonstrada de forma “analítica” a divergência; porque o paradigma apresentado trataria de situação fática distinta e porque não haveria interpretação divergente da legislação tributária, mas convergente com o acórdão recorrido. Também se opõe ao conhecimento da matéria (4) “Da indedutibilidade das contribuições não compulsórias”, pois, segundo alega, o acórdão recorrido teria afastado a *glosa da referida despesa com base em dois fundamentos autônomos, enquanto os acórdãos paradigmas divergem do caso dos autos em relação a apenas um deles*. No mérito apresenta os argumentos pelos quais entende deva ser negado provimento ao apelo especial da Fazenda.

Nos aclaratórios a contribuinte imputou ao julgado omissões e obscuridade. Todas as alegações foram rejeitadas por despacho fundamentado da autoridade competente (fls. 3.106/3.121).

A Contribuinte foi cientificada do despacho de exame de embargos de declaração, em 13/07/2020, como demonstra o Termo de Abertura de Documento à fl. 3.125, e em 24/07/2020, como comprova o Termo de Solicitação de Juntada (fl. 3.127), apresentou Recurso Especial (fls. 3.130/3.192), em que alega divergência jurisprudencial em relação aos seguintes temas:

1 - Nulidade parcial do acórdão recorrido em face da omissão quanto à alegação de comprovação das despesas com honorários advocatícios . Indica como paradigmas o acórdão nº 9101-004.010 e o acórdão nº 01-03.281;

2 - Nulidade do auto de infração em face da ausência de arbitramento do lucro tributável. Indica como paradigmas o acórdão nº 1401-002.162 e o acórdão nº 1301-003.503;

3 - Nulidade da glosa fiscal realizada com base em amostragem sem previsão legal e a partir de critério inválido. Indica como paradigmas o acórdão nº 1301-003.220 e o acórdão nº 1301-004.410;

4 - Admissibilidade de outros meios de prova para a comprovação das despesas com fretes MI - Empresa/Cliente. Indica como paradigmas o acórdão nº 1103-000.521 e o acórdão nº CSRF/01-05.356;

5 - Suficiência da comprovação das despesas com honorários advocatícios. Indica como paradigmas o acórdão nº 1103-000.766 e o acórdão nº 1402-003.579;

6 - dedutibilidade dos valores pagos a título de PPR/PLR em desacordo com a Lei nº 10.101/00. Indica como paradigmas o acórdão nº 9101-003.082 e o acórdão nº 1402-002.412.

Pelo despacho de exame de admissibilidade da presidência da Câmara, o Recurso Especial da Contribuinte foi parcialmente admitido, para rediscussão das seguintes matérias:

3 - Nulidade da glosa fiscal realizada com base em amostragem sem previsão legal e a partir de critério inválido. Indica como paradigmas o acórdão nº 1301-003.220 e o acórdão nº 1301-004.410;

6 - dedutibilidade dos valores pagos a título de PPR/PLR em desacordo com a Lei nº 10.101/00. Indica como paradigmas o acórdão nº 9101-003.082 e o acórdão nº 1402-002.412.

Seguem-se trechos do despacho de exame de admissibilidade no tocante aos fundamentos utilizados para admissão das matérias acima enunciadas:

[...]

3)Nulidade da glosa fiscal realizada com base em amostragem sem previsão legal e a partir de critério inválido

[...]

Da situação fática assemelhada

Em ambos os acórdãos confrontados houve glosa fiscal dos custos e despesas operacionais escriturados pelo contribuinte no período fiscalizado com base em método de amostragem considerado inadequado em face presunção de que o mesmo resultado da amostra se repita para o universo total da conta sob investigação.

Da divergência constatada

Apesar da similaridade fática entre os casos, os colegiados paradigmáticos abraçaram interpretação jurídica divergente quanto à compatibilidade entre o art. 142 do CTN e o método de fiscalização por amostragem adotado.

Enquanto o acórdão recorrido reconheceu a validade da glosa fiscal por amostragem, partindo da premissa de que o mesmo resultado percentual encontrado na amostra se repetiria para todos os custos e despesas operacionais escriturados pelo contribuinte no período (seja para dar ou negar provimento); **os paradigmas** consideraram a glosa fiscal por amostragem inválida, mormente quando se pretende presumir que o mesmo resultado da amostra se repita para o total da conta sob investigação.

[...]

Por todo o exposto, OPINO por **ADMITIR** esta matéria em **face da comprovação do dissídio jurisprudencial**.

[...]

6) Dedutibilidade dos valores pagos à título de PPR/PLR em desacordo com a Lei nº 10.101/00 [da base de cálculo do IRPJ]

[...]

Delimitação da Divergência

A Recorrente em momento algum ressalta que a divergência seria apenas para o IRPJ, ao tempo em que também só apresenta paradigmas que trataram da perspectiva do IRPJ, não tratando da CSLL.

A esse respeito dessa mesma questão o voto condutor do ac. recorrido fundamentou a indedutibilidade do PPR/PLR da base de cálculo da CSLL sob outro prisma, desvinculando totalmente dos requisitos previstos na Lei nº 10.101/00. Confira-se:

[...] Discute-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.**

[...] (Destacou-se).

O que implica dizer que mesmo se a Recorrente tivesse a pretensão de estar apresentando esta divergência em termos de sua dedutibilidade também da

base de cálculo da CSLL, os paradigmas apresentados **não demonstrariam a divergência, pois nos paradigmas não se debateu este ponto em específico.**

Da situação fática assemelhada e mesmo arcabouço jurídico

Em todos os julgados confrontados tratou-se de divergência de dedutibilidade de parcelas pagas a empregados a título de PPR ou PLR (programa de participação nos lucros resultados) das bases de cálculo do IRPJ quando não atendidos os critérios da Lei 10.101/2000

Da divergência constatada

A Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência.

De fato, atribuiu-se interpretação jurídica divergente quanto à incidência do caput e o § 3º do art. 299 do RIR/99 sobre os pagamentos feitos a título de PLR/PPR em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

Enquanto no acórdão recorrido entendeu-se que tais pagamentos não seriam nem mesmo despesas, mas sim um benefício fiscal, e assim estariam fora do campo de incidência do caput e o § 3º do art. 299 do RIR/99; **De outra banda, os acórdãos paradigmas** abraçaram entendimento divergente no sentido de que esse tipo de pagamento (PLR/PPR em desconformidade com a Lei nº 10.101/2000) teria natureza de despesa e assim estaria ainda no campo de incidência do IRPJ, tornando-a dedutível pelo art. 299 do RIR/99 como uma remuneração normal ou gratificação.

[...]

Cientificada, a Contribuinte interpôs agravo (fls. 3.529/3.552) que foi analisado pelo despacho de exame de agravo (fls. 3.555/3.570), e acolhido parcialmente para admitir a rediscussão da matéria (6) “dedutibilidade dos valores pagos a título de PPR/PLR em desacordo com a Lei nº 10.101/00” também quanto à CSLL.

A PGFN foi cientificada do Recurso Especial da Contribuinte e dos respectivos despachos de exame de admissibilidade e de agravo e apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial da Contribuinte (fls. 3.582/3.591), na qual expõe as razões pelas quais defende o não provimento do apelo.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Erro! Fonte de referência não encontrada., Relator.

1 CONHECIMENTO

1.1 RECURSO ESPECIAL DA PGFN

Os presentes autos foram encaminhados à PGFN, para ciência do despacho de exame de embargos de declaração, em 23/04/2019 (cf. fl. 2.978), considerando-se ocorrida a intimação presumida (art. 79, Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 e alterações), em 23/05/2019, quinta-feira. Antes mesmo de findo o prazo para intimação ficta, a PGFN apresentou o Recurso Especial, em 06/05/2019, de modo que o Recurso Especial da PGFN é **tempestivo**.

Como relatado, o Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido para rediscussão das seguintes matérias: (1) Da multa agravada, para a qual foi indicado como paradigma o acórdão nº 201-78.413, e (4) Da indedutibilidade das contribuições não compulsórias, para a qual foram indicados como paradigmas os acórdãos nºs 1402-00.394 e 9101-003.056.

A Contribuinte discorda do conhecimento das referidas matérias. Afirma que quanto ao tema (1), não foi promovido o cotejo analítico com o paradigma; a situação fática retratada no paradigma não seria semelhante ao presente caso e; não teria havido interpretação divergente da legislação tributária, mas convergente.

Defende, ainda, o não conhecimento do apelo em relação ao tema (4), porque não haveria *qualquer divergência em relação à conclusão do acórdão recorrido de que a amostragem adotada pela fiscalização não permitiu a correta qualificação dos pagamentos lançados na conta contábil em questão*. Assim, *os acórdãos paradigma dizem respeito a apenas um dos fundamentos empregados pelo acórdão recorrido para afastar a glosa sobre a dedução das despesas com associações de modo que o outro fundamento adotado pelo acórdão recorrido, referente à imprestabilidade da amostragem utilizada pelo lançamento para identificar os pagamentos deduzidos, não é alcançado pela conclusão dos acórdãos paradigma*.

Passamos a reapreciação do conhecimento do apelo da PGFN.

1.1.1 DA MULTA AGRAVADA

Não tem procedência a alegação de que a PGFN não demonstrou de forma analítica a divergência, no cotejo com o paradigma de nº 201-78.413.

Isto porque a demonstração da divergência não requer, necessariamente, a elaboração de quadro comparativo, tampouco de cotejo analítico propriamente dito, desde que fiquem claros, no recurso, os pontos que estão sendo suscitados, demonstrando-se haver a vinculação clara do paradigma com a matéria suscitada.

Quanto a este quesito a PGFN apontou, na ementa do paradigma, a tese contrária àquela adotada no acórdão recorrido. O paradigma manteve o agravamento da penalidade considerando que o atendimento insuficiente da intimação corresponde a um “não atendimento”. Este o trecho da ementa: *O atendimento insuficiente da intimação, com prestação de informações*

que não se prestam às verificações pretendidas, representa não atendimento da intimação para efeito da majoração da multa de ofício prevista na lei. De outro giro, para o acórdão recorrido, o agravamento da multa somente se justifica quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilitar, total ou parcialmente, o trabalho fiscal, o que não restou configurado. Portanto, a PGFN deixou claro, no recurso, os pontos que requer sejam rediscutidos bem como restou evidenciada a vinculação do paradigma com a matéria.

Quanto a situação fática, a Contribuinte apresentou, em memoriais, quadro comparativo pretendendo fazer crer que a situação fática apreciada pelo paradigma não teria qualquer relação com a do presente caso.

Não procede a irresignação. Para que não parem dúvidas, transcreve-se do relatório do paradigma:

Trata o processo de auto de infração do IOF lavrado em 20 de outubro de 1999, relativo aos períodos de apuração de 7 de julho de 1995 a 16 de agosto de 1996.

Segundo a Fiscalização, a recorrente teria tratado como operações de crédito rotativo renegociações, efetuadas de acordo com a Circular Bacen nº 2.609, de 31 de agosto de 1995, de saldos devedores de créditos concedidos a titulares de contas de depósito à vista.

Na modalidade de crédito rotativo, a base de cálculo do IOF não é previamente definida, de forma que a tributação não poderia ocorrer de imediato sobre o valor total do crédito concedido.

Após uma série de intimações e reintimações, a empresa apresentou a relação de operações requerida pela Fiscalização.

[...]

Dessa forma, a recorrente teria apurado incorretamente a base de cálculo do imposto e calculado o imposto de forma postergada e fracionada.

Além disso, a Fiscalização aplicou a multa agravada, por ter entendido que a recorrente agiu de modo a prejudicar o andamento da ação fiscal.

Quanto à matéria, disse inicialmente a Fiscalização que o primeiro esclarecimento prestado pela recorrente apresentou exemplos reais e elucidativos quanto ao conteúdo dos contratos.

Entretanto, a partir daí a recorrente alegou estar compelida a deixar de oferecer parte das informações solicitadas, que deveria ser oferecida por determinação judicial, e que alguns dados estariam protegidos pelo sigilo bancário.

Destacou a Fiscalização ter facultado à recorrente, em vez de apresentar a identificação completa dos contratantes, somente discriminar se se trataria de contratos com pessoas físicas ou jurídicas, em razão de serem as alíquotas diferentes.

Então, a recorrente solicitou prorrogação de prazo, em face da grande quantidade de informação requerida, no que foi atendida pela Fiscalização. Entretanto,

apresentou resposta insuficiente, omitindo informações a respeito das datas de concessão e vencimento dos contratos, dos valores contratados, etc., o que levou à necessidade de novas intimações.

Ao final, de forma contraditória, a recorrente apresentou arquivos contendo todos os dados solicitados, sem omitir as informações que antes entendia estarem protegidas por sigilo bancário.

Dessa forma, restaria comprovado o comportamento da recorrente tendente a obstaculizar o andamento da ação fiscal, que justificaria o agravamento da multa.

[...]

E do voto:

Quanto ao agravamento da multa, dispõe a Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, 1, § 2:

[...]

No presente caso, ficou demonstrado nos autos que, após a Fiscalização dar solução à recorrente para a questão do sigilo bancário, a intimação efetuada não foi atendida, uma vez que a recorrente apresentou informações que não se prestavam à verificação pretendida pela Fiscalização.

O atendimento do que fora solicitado inicialmente somente ocorreu após nova intimação da Fiscalização, o que demonstra que a recorrente incorreu na conduta prevista na lei para a majoração da multa.

Do cotejo entre os arestos – acórdão recorrido e este paradigma - vislumbra-se que em ambos os casos se tratou de aplicação de multa de ofício agravada em consequência da não apresentação de documentos solicitados em intimações no curso da ação fiscal, depreendendo-se de ambos que a legislação interpretada de maneira divergente foi o art. 44, § 2º, inciso 'I' da Lei n.º 9.430, de 1996.

Por último, improcedente a alegação de que o paradigma não deduziu interpretação divergente, mas convergente com a do acórdão recorrido. Tanto pelo que constou da ementa do paradigma quanto do corpo do voto nele proferido fica claro que naquele caso o Colegiado entendeu que as informações ofertadas pelo sujeito passivo em atendimento à intimação, mas que não se prestam a elucidar e esclarecer as questões levantadas pela fiscalização, ensejam a aplicação da penalidade agravada, conforme teor do voto já transcrito. Por outro lado, no presente caso, o Colegiado *a quo* compartilhou da tese de que o atendimento incompleto ou parcial para muitas das intimações não justifica o agravamento, mormente porque a auditoria fiscal se valeu de várias das informações prestadas para promover a glosa a partir dos dados fornecidos pela Contribuinte, de forma que ausente o embaraço à fiscalização. Julgo, portanto, suficientemente caracterizada a divergência.

1.1.2 DA INDEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO COMPULSÓRIAS

A Contribuinte também discorda do conhecimento do Recurso Especial no que se refere a este tema, ao argumento de que o voto proferido no recorrido teria se apoiado em dois (2) fundamentos autônomos e independentes para afastar a glosa referente à conta 33112045, enquanto os paradigmas teriam divergido com relação a apenas um destes fundamentos.

Passemos, portanto, às razões adotadas pelo relator do voto condutor do acórdão recorrido, a seguir integralmente transcritas (com destaques acrescidos):

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 trata-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.

Deve-se esclarecer que, no sentido gramatical, as palavras “mesmo” e “até”, neste caso, **tem o sentido de reforço**. Ou seja, servem como explicação do raciocínio exposto, ou mesmo como um adendo. Assim, não se trata, como quer fazer crer a Contribuinte, de um outro fundamento autônomo e independente adotado no voto, senão um reforço do único fundamento adotado: o de que tais despesas seriam necessárias. Portanto, a premissa da Contribuinte, de que o acórdão recorrido afastou a glosa da referida despesa com base em dois fundamentos autônomos, não se sustenta.

No mais, revisando o despacho de exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN, adiro às conclusões da presidência da Câmara que considerou demonstrada a divergência frente aos paradigmas de nº 1402-00.394 e nº 9101-003.056, que se pronunciaram em sentido oposto ao do acórdão recorrido, em torno do inciso V, do art. 13 da Lei nº 9.249/95, frente a situações fáticas similares: saber se são dedutíveis ou não as contribuições não compulsórias feitas à determinadas entidades de classes.

Desse modo, encaminho voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

1.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O Contribuinte foi cientificado do despacho de exame de embargos de declaração, em 13/07/2020 (conforme Termo de Abertura de Documento à fl. 3.125), e apresentou o Recurso Especial em 24/07/2020, como demonstra o Termo de Solicitação de Juntada à fl. 3.127, cumprindo o requisito da **tempestividade** do apelo.

1.2.1 NULIDADE DA GLOSA FISCAL REALIZADA COM BASE EM AMOSTRAGEM SEM PREVISÃO LEGAL E A PARTIR DE CRITÉRIO INVÁLIDO [VOTO VENCIDO]

Muito embora a PGFN não tenha oferecido resistência ao conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte (admitido em relação aos paradigmas nº 1301-003.220 e nº 1301-004.410), revendo o despacho de exame de admissibilidade, concluo que em relação à matéria **(3) Nulidade da glosa fiscal realizada com base em amostragem sem previsão legal e a partir de critério inválido**, o paradigma nº 1301-004.410, de plano, deve ser descartado, uma vez que, a meu sentir, não apresenta situação fática semelhante àquela debatida nos presentes autos.

Aduz a Contribuinte, em seu Recurso Especial, que o método adotado pela auditoria fiscal de amostragem *e, particularmente, a amostra selecionada* para fundamentar a glosa das despesas lançadas na conta de Fretes MI – Empresa/Cliente, seria ilegal e inadequada, o que implicaria a nulidade do auto de infração, mas que a decisão recorrida não teria concordado com sua tese, em afronta aos paradigmas indicados.

Rebatendo o argumento da inadequação da auditoria fiscal com base em amostragem, em que se utilizou do critério de seleção dos maiores valores lançados nas respectivas contas contábeis auditadas, afirmou o voto condutor do recorrido que esta seria uma prática comum na fiscalização de empresas de grande porte e não implicaria qualquer nulidade do lançamento. E, na sequência, passou a se pronunciar sobre a legitimidade do critério de que se valeu a auditoria fiscal no tocante à conta 33111078 – Fretes MI – Empr/Cliente (NAC), que ensejou a glosa de R\$ 101.953.710,80, dos quais o montante de R\$ 840.275,06 foi considerado comprovado.

O voto condutor do recorrido, de início, esclarece que foram selecionados determinados lançamentos da conta em questão e, posteriormente, em nova intimação, selecionados os 50 (cinquenta) maiores lançamentos dessa conta, exigindo-se a comprovação da Contribuinte. Todavia, 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.)*. E em relação aos 50 (cinquenta) maiores lançamentos, a Contribuinte comprovou apenas 0,8% do total dessa amostra. Como parte das razões adotadas, apresentou os argumentos deduzidos pela DRJ, os quais validou, que indicaram as inconsistências na comprovação da amostra inicial e referente aos 50 maiores

lançamentos, além da conclusão de que a Contribuinte se limitou a comprovar apenas uma pequena porcentagem da amostra selecionada pela auditoria. Trecho do voto a seguir reproduzido:

Quanto à planilha referente aos 50 maiores lançamentos, anexada à resposta datada de 03/11/2016, verifica-se que, além de dados básicos como nomes, CNPJ dos prestadores de serviço e números dos conhecimentos de transporte, nada mais foi trazido. Tampouco houve conciliação contábil.

Não foi apresentada listagem contendo valor, data, nome e CNPJ dos prestadores de serviços, apesar de intimada e reintimada para tanto.

[...]

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.

Na sequência, o relator explica que as despesas em questão se referem àquelas necessárias, mas, todavia, muito embora não se referissem a *milhares de operações*, mas tão somente a 50 lançamentos, a respeito delas a Contribuinte apresentou apenas uma planilha contendo dados básicos, deixando de apresentar outros elementos, inclusive conciliação bancária. Por tais razões é que as despesas atinentes a essa conta foram consideradas não comprovadas:

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.

[...]

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 para esse fim.

[...]

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.

[...]

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.

É verdade que o paradigma também tratou de lançamento apoiado, dentre outras infrações, na glosa de despesas tidas como não comprovadas pela fiscalização. Todavia, os fatos – tipo de amostragem eleita - e os fundamentos para considerá-la indevida, não se assemelham ao do presente processo.

No referido paradigma o sujeito passivo, já na impugnação, alegou que o critério de amostragem adotado pela fiscalização foi confuso. Além disso, defendeu que durante a fiscalização, em nenhum momento foi-lhe dito *que o exame das notas fiscais seria realizado por amostragem, o que significa que a glosa só pode atingir o universo de documentos que foram efetivamente solicitados à Impugnante e supostamente não apresentados.*

A Turma Julgadora de 1ª Instância acatou as razões de defesa e afastou as glosas por considerar indevido e confuso o critério de amostragem. Houve recurso de ofício e o Colegiado do CARF manteve a decisão de 1ª Instância, cujos principais trechos, adotados no voto, transcreve-se abaixo:

Quanto ao exame de mérito deste recurso, a DRJ acolheu os argumentos consignados pela defesa e, após analisar as provas dos autos, cancelou integralmente os lançamentos de PIS/COFINS e parcialmente os lançamentos de IRPJ/CSLL (parte da infração referente a despesas não comprovadas).

Não há reparos a fazer nesta decisão. Por concordar com seus termos, adoto-os como razões de decidir, transcrevendo seus fundamentos:

[...]

A contribuinte retorna a questionar o critério de amostragem utilizado pela fiscalização para glosar as despesas consideradas não comprovadas.

Inclusive cria uma representação gráfica que, por bem representar o ocorrido, reproduzo aqui:

[...]

No exemplo acima a fiscalização solicita comprovação de despesas em uma amostragem (B) que totaliza R\$ 50.000,00, ou seja, 50% do total (A).

O sujeito passivo comprova um total de despesas no valor de R\$ 25.000,00, ou seja, metade da amostragem (C).

Ato contínuo todo o montante da despesa não compreendida em (C) é considerado não comprovado, ou seja, 75% de (A).

Não houve explicação quanto ao critério adotado e, mesmo que o fosse, inexistente previsão legal para tal procedimento.

[...]

Entendo que a comparação entre este paradigma e o acórdão recorrido não permite concluir que a situação fática analisada – mormente o critério de amostragem eleito – é semelhante em ambos os casos.

Como a Recorrente contesta particularmente o critério de amostragem eleito, Entendo que não se pode comparar um critério de amostragem adotado no recorrido com outro critério completamente distinto examinado no paradigma em questão, razão pela qual este paradigma não é adequado para demonstrar a divergência.

Quanto ao primeiro paradigma (Acórdão nº 1301-003.220), outra sorte não merece o recurso. Confira-se a ementa do referido julgado:

1º PARADIGMA –(Ac. nº 1301-003.220):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

DESPESA. GLOSA POR AMOSTRAGEM. INVALIDADE DO CRITÉRIO.

É inválida a glosa de despesa por amostragem, presumindo que o mesmo resultado percentual encontrado na amostra se repita para todo o período.

DESPESA DE FRETE E CARRETO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO FISCAL. GLOSA. CABIMENTO.

É cabível a glosa de despesas de frete e carreto, quando o contribuinte, apesar de intimado, deixa de apresentar o documento fiscal previsto para esse tipo de prestação de serviço.

Veja-se a passagem do voto condutor acerca do tema:

A DRJ - SDR deu parcial provimento à impugnação, excluindo parte do crédito tributário relativo à glosa de despesas de frete e carreto. Para tanto, adotou os seguintes fundamentos:

Quanto às glosas relativas às despesas com fretes e carretos no montante de R\$ 55.546.594,02 (ano-calendário de 2008), a Requerente alega que a Fiscalização não poderia ter utilizado critério de amostragem, calculando percentual mensal de despesas consideradas não comprovadas por documentação hábil e idônea sobre a amostra e, depois, aplicando tal percentual sobre todo quantitativo das despesas mensais, visto que isto contrariaria a legislação pátria, mais especificamente ao art. 142, do CTN, já que a autoridade fiscal deveria ter levado em conta despesa a despesa até exaurir a análise de todas as despesas com fretes e carretos escrituradas na

contabilidade da Requerente, ou seja, não deveria ter apurado os referidos percentuais levando em conta, somente, as despesas presentes nas amostras mensais.

Concordo com tal entendimento já que ao aplicar tal metodologia a autoridade fiscal expandiu artificialmente a abrangência da amostra utilizada na apuração, como se os percentuais mensais da amostra valessem para toda gama de despesas com fretes e carretos escrituradas na contabilidade da Contribuinte.

Entretanto, não há como negar que é válido manter a glosa das despesas que restarem não comprovadas dentro da amostra definida pela autoridade fiscal já que com relação a esta, a autoridade fiscal utilizou critério compatível com o que determina o art. 142 do CTN.

A DRJ também restabeleceu algumas despesas cuja existência foi comprovada mediante documentos vindos aos autos com a impugnação.

A decisão é correta.

A autoridade lançadora inferiu que, se em determinado período do ano de 2008, as despesas não comprovadas de frete e carreto atingiram o percentual de 60%, a mesma situação seria reproduzida em todo o ano base. Assim, firmado nessa suposição, glosou 60% das despesas de frete e carreto do ano base 2008.

Ao estender, de forma linear, para todo o ano o resultado apurado na amostra selecionada, a Fiscalização lançou tributo com fulcro em presunção não prevista, nem autorizada em lei. Aliás, o procedimento adotado mal se enquadra como presunção comum, dada a ausência de vínculo entre o fato conhecido e o fato presumido.

Conforme se observa, o critério adotado pela autoridade fiscal no paradigma extrapolou o critério de amostragem de um único mês para todos os demais meses do ano-calendário, ao passo que, no recorrido, o critério de amostragem utilizado pela autoridade fiscal referia-se a todos os meses do período de apuração.

Trata-se, pois, de critérios distintos e que não podem ser comparados para fins de divergência jurisprudencial.

Verifica-se, inclusive, que o próprio pedido do Recurso Especial do Contribuinte para “o integral cancelamento das autuações fiscais de IRPJ e de CSLL, nos termos da fundamentação” para a divergência em questão desalinha-se ao decidido no acórdão paradigma que corroborou a decisão de instância que havia exonerado tão somente parcela de exigência que extrapolou as despesas e custos não comprovados pelo contribuinte. Confira-se passagem da decisão de primeira instância confirmada pelo paradigma em questão:

Entretanto, não há como negar que é válido manter a glosa das despesas que restarem não comprovadas dentro da amostra definida pela autoridade fiscal já que com relação a esta, a autoridade fiscal utilizou critério compatível com o que determina o art. 142 do CTN.

Tanto é assim que, ainda nesse caso paradigmático, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário sobre a glosa que se manteve, revertendo somente parcialmente a parcela então remanescente da infração.

Dessa forma, voto por não conhecer do recurso do Contribuinte em relação a essa matéria.

1.2.2 DEDUTIBILIDADE DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE PPR/PLR EM DESACORDO COM A LEI Nº 10.101/00

Quanto ao tema seguinte – **(6)- dedutibilidade dos valores pagos a título de PPR/PLR em desacordo com a Lei nº 10.101/00** – revendo a admissibilidade, e especialmente os paradigmas indicados para a matéria - acórdão nº 9101-003.082 e o acórdão nº 1402-002.412 -, e ante a ausência de resistência da Fazenda Nacional quanto ao conhecimento do recurso, concordo com as razões da presidência da Câmara, na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Desse modo, encaminho meu voto para CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial da Contribuinte, apenas em relação à matéria **dedutibilidade dos valores pagos a título de PPR/PLR em desacordo com a Lei nº 10.101/00**.

2 MÉRITO

2.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Vencido quanto ao meu voto de conhecimento integral do recurso da Fazenda Nacional, passo ao exame de mérito da única matéria conhecida.

2.1.1 DA INDEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO COMPULSÓRIAS

O acórdão recorrido afastou a glosa promovida pela Autoridade Fiscal dos valores registrados como despesa na **conta 33112045 – Contribuições a Associações ND**, no valor de R\$ 9.401.612,85 ao argumento de que *se trata de despesas necessárias no contexto dos negócios desenvolvidos pela empresa*. Em reforço a esse argumento, o ilustre conselheiro Relator afirmou que a fiscalização sequer diferenciou as entidades beneficiárias e praticamente ignorou a atuação operacional dos beneficiários dos pagamentos.

Todavia, o motivo da glosa das referidas despesas não foi a sua desnecessidade. A glosa foi promovida porque (i) não foi feita a comprovação por meio de documentos e, (ii) por se

tratar de contribuições não compulsórias seria vedada a sua dedução nos termos do art. 13, V, da Lei nº 9.249, de 1995¹.

Com relação a ausência de comprovação, revendo os autos, em especial o teor do Termo de Verificação Fiscal e do Relatório de diligência, constata-se que, de fato, a Contribuinte teve diversas oportunidades de ao menos comprovar a existência dessas despesas, podendo até mesmo comprovar eventual caráter de sua compulsoriedade ou da sua efetiva necessidade que infirmasse a aplicação do art. 13, V, da Lei nº 9.249/95 ao caso concreto, o que não o fez inclusive em sede de diligência solicitada pela Autoridade Julgadora de 1ª Instância.

Contudo, ao quedar-se inerte quanto à motivação para tais pagamentos, impõe-se considerar que as referidas despesas se caracterizam como não compulsórias.

Inicialmente, a fiscalização selecionou 5 (cinco) lançamentos da conta e intimou a Contribuinte a comprová-los. A Contribuinte, em resposta, apresentou duas (2) “notas” de débito, duas (2) correspondências da Associação Brasileira de Cimento Portland e um boleto. Diante disso, a fiscalização selecionou, então, os 20 (vinte) maiores lançamentos e voltou a intimar a Contribuinte para comprovar as despesas a eles relacionadas. Em resposta a Contribuinte: (i) informou *que o CNPJ n. 96.824.594/0001-24 é referente à Votorantim Cimentos Brasil S.A., empresa incorporada pela INTIMADA, conforme documentos societários anexos* e (ii) juntou ata de assembleia geral da empresa Votorantim Cimentos Brasil S.A., CNPJ 96.824.594/0001-24, realizada em 31 de agosto de 2010, em que é mencionada a incorporação. Nada mais.

Diante desse cenário a Autoridade Fiscal promoveu a glosa, conforme consta no TVF no tocante à conclusão deste item:

Como conclusão temos os seguintes fatos:

231. Para a amostragem inicial, constante no Termo de Intimação Fiscal, datado de 28 de junho de 2016, item 7 e 7.1, bem como em sua reintimação, Termo de Constatação e Reintimação fiscal, datado de 24 de agosto de 2016, item 7, não foram apresentados os documentos fiscais em conjunto com os comprovantes de pagamentos; ora foram apresentadas notas de débitos, ora correspondências, ora um boleto.

232. Não foram fornecidos os documentos fiscais dos 20 maiores lançamentos.

[...]

¹ Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

[...]

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

[...]

235. Os poucos documentos apresentados trazem como beneficiária a “Associação Brasileira de Cimento Portland”, a qual é uma entidade mantida voluntariamente pela indústria de cimento, tal fato em conjunto com a restrita documentação apresentada, não permite afirmar o direito à dedutibilidade destas despesas [...]

Como consta do voto da Autoridade Julgadora de 1ª Instância, *a Votorantim dá as seguintes explicações a respeito da conta em questão, mas não acrescenta nenhum novo documento (não há referência a esta conta no Requerimento Complementar):*

Item 10 - 33112045 – Contribuições a Associações ND – R\$ 9.401.612,85 109.

109. Neste ponto, encontram-se já juntados aos autos, quando do atendimento à fiscalização, diversos pagamentos que foram realizados pela Impugnante para o Sindicato Nacional da Indústria do Cimento – SNIC e para a Associação Brasileira de Cimento Portland - ABCP.

110. Não há dúvida de que estas despesas são absolutamente necessárias para o desempenho das atividades da Impugnante...

[...]

A DRJ converteu o julgamento na realização de diligência e sobreveio o relatório da Autoridade Fiscal com a seguinte conclusão no que se refere a este item (conforme aresto à fl. 2.658):

10. Conta: 33112045 Contribuições a Associações — ND

Estes fatos foram descritos no Termo de Verificação nos itens 225 ao 237.

*Em sua **impugnação, itens 109 ao 111**, não há qualquer menção, e/ou documento anexado, que pudesse esclarecer os fatos descritos no Termo de Verificação.*

No item 109 informa o sujeito passivo que diversos pagamentos se encontram nos Autos. Estes documentos foram os citados e analisados conforme descrito no Termo Verificação.

Sendo assim continua a fiscalização impossibilitada de avaliar a dedutibilidade desta despesa.

A Contribuinte, cientificada do Relatório de diligência fiscal, apresentou manifestação mas silenciou quanto a esta conta.

Em razão destes fatos, com a devida vênia, não posso concordar com a tese do I. Relator do acórdão recorrido. A Contribuinte sequer fez a prova da existência das referidas despesas, que se dirá de sua necessidade. Além disso, em minha visão, não cabia à fiscalização avaliar a *atuação operacional dos beneficiários dos pagamentos*, cabendo exclusivamente à Contribuinte demonstrar as *vantagens obtidas através da atuação de tais entidades*.

Por fim, lembro que esta 1ª Turma da CSRF já validou a interpretação alcançada pela DRJ, de que, ainda que comprovadas a existência e necessidade de tais dispêndios, as

disposições do art. 13, V, da Lei nº 9.249, de 1995, são expressas no sentido de que são vedadas as deduções de despesas pagas com contribuições não compulsórias, conforme ementa do Acórdão nº 9101-003.056 (12/09/2017):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2004

DESPESAS. CONTRIBUIÇÕES A ENTIDADES DE CLASSE. CONTRIBUIÇÕES NÃO COMPULSÓRIAS.

Inadmissível a dedução de contribuições a entidades de classe não compulsórias, que não se enquadram nas hipóteses de exceção do inciso V, do art. 13, da Lei nº 9.249/95.

A exceção a que se refere o inciso V do dispositivo acima é clara: são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL as contribuições não compulsórias *“destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica”*.

Volta-se a afirmar que a Contribuinte não fez sequer a prova da existência das despesas aqui tratadas, quanto menos de se destinarem a custear planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica.

Como bem lembrou a i. Conselheira Adriana Gomes Rêgo no voto condutor da matéria no Acórdão nº 9101-003.056, *o art. 111 do CTN estabelece a obrigatoriedade de interpretação literal das normas desonerativas*.

Com apoio nestes fundamentos entendo que a decisão recorrida deve ser reformada e mantida a glosa das despesas com contribuições não compulsórias, por falta de comprovação.

Por todo o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial da PGFN e, uma vez pelo conhecimento parcial do recurso, no mérito, na parte conhecida, por DAR-LHE PROVIMENTO para restabelecer as glosas de despesas com contribuições não compulsórias.

2.2 RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

2.2.1 NULIDADE DA GLOSA FISCAL REALIZADA COM BASE EM AMOSTRAGEM SEM PREVISÃO LEGAL E A PARTIR DE CRITÉRIO INVÁLIDO

Em brevíssimo resumo, a Contribuinte se opõe ao procedimento fiscal por ter se conduzido em seleção, por amostragem, de lançamentos das contas de despesas questionadas pela fiscalização. Alega que o fato de não ter sido capaz de comprovar todos os maiores lançamentos de algumas das contas analisadas não significaria que os outros lançamentos também não poderiam ter sido provados. Imputa o método de falacioso e de violação ao dever de busca da verdade material.

Contudo, *embora este Relator tenha sido vencido quanto à proposta de não conhecimento do recurso acerca da matéria ora em exame*, ressalta-se que a maioria do colegiado encaminhou por conhecer do recurso de forma parcial, não como requerido e construído pelo Contribuinte no sentido de nulidade do lançamento, mas sim limitando-se “*a discussão à parcela de despesas que não foi objeto de intimação para comprovação*”.

Pois bem, passo ao exame de mérito, limitado ao escopo do conhecimento.

Em primeiro lugar, há de se ressaltar que na impugnação o Contribuinte não questionou o método de seleção dos lançamentos escolhidos para comprovação – amostragem – tampouco o critério da amostragem, como aquele em que foram selecionados os lançamentos de maiores valores. Esses argumentos somente foram ofertados em sede de Recurso Voluntário.

Em segundo lugar, muito embora a Contribuinte questione o procedimento de auditoria com base em amostragem, ela mesma adotou o método ao ofertar elementos de prova junto da impugnação, justificando tal eleição do método *em razão de centenas de milhares de documentos*. É o que consta expresso da referida peça de defesa:

75. Assim, passamos a comentar cada uma das contas contábeis questionadas, **anexando por amostragem (já que estamos cuidando da análise de centenas de milhares de documentos) a respectiva documentação** para comprovar a sua necessidade e vinculação com as atividades da Impugnante.

Por esse ângulo, vê-se, portanto, que a defesa, com a devida vênia, adota “dois pesos” e “duas medidas”. O método de amostragem não se presta, se adotado pela Auditoria Fiscal, ainda que estejam envolvidos “centenas de milhares de documentos” e informações a serem auditadas. Neste caso, o método seria falacioso e violaria o dever de busca da verdade material. Mas seria perfeitamente válido, se adotado pela Contribuinte, para fazer prova da necessidade e vinculação das despesas com suas atividades, *já que estamos cuidando da análise de centenas de milhares de documentos*”. Nessa última hipótese, a seu sentir, não seria um método falacioso e atenderia à busca da verdade material.

Obviamente não se pode admitir o argumento da defesa. Não há qualquer irregularidade, mácula ou vício em se adotar, *aprioristicamente*, o método de seleção por amostragem de lançamentos em casos em que a checagem envolva centenas de milhares de lançamentos, informações e documentos.

E acrescento, às minhas razões, os fundamentos adotados pela decisão recorrida:

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 – entendendo que revela-se razoável, segue a praxe de auditoria de empresas de grande porte e não enseja nenhuma nulidade da atuação 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.

Ou seja, não há que se falar em nulidade do lançamento somente porque o lançamento baseou-se em critério de amostragem.

Por outro lado, não há como negar-se que, ao adotar o critério de amostragem para glosa de despesas por falta de apresentação de documentos e esclarecimentos por parte do Contribuinte, a autoridade fiscal, em regra, limita-se a fazer prova somente em relação à parcela de despesas objeto de intimação. Este Relator afirma que tal conclusão aplica-se em regra, porque, em determinadas circunstâncias, seria crível extrapolar-se a conclusão quanto a indedutibilidade de despesas específicas que não foram objeto de intimação, como, por exemplo, quando se constata, a partir de uma amostragem inicial, que determinado fornecedor possuía seu CNPJ inapto já a época dos fatos geradores, ou inexistia de fato, hipótese que, por decorrência lógica, permite extrapolar a glosa de despesas a todas aquelas vinculadas ao mesmo CNPJ.

No caso concreto, contudo, não foi o que ocorreu, não podendo ser mantido o lançamento em relação à parcela de despesas que não foi objeto de intimação ao Contribuinte para apresentar documentos e esclarecimentos acerca de sua materialidade.

Em relação à parcela de despesas objeto de intimação e que deixou de ser comprovada no curso do presente litígio, qual seja, aquela correspondente aos 50 maiores lançamentos do período fiscalizado, o lançamento deve ser mantido.

É imperioso lembrar que o art. 923 do RIR/99 prescreve que a “*escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis*”. Portanto, ao não apresentar os comprovantes hábeis que dariam guarida aos seus registros contábeis, o ônus da prova quanto à inexistência ou à ineficácia de tais rubricas, que inicialmente caberia à autoridade fiscal, inverteu-se em desfavor do Contribuinte, o qual, não só durante o curso da fiscalização, mas também em seus recursos e mesmo em sede diligência determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, quedou-se inerte quanto à comprovação das despesas em questão.

Nesse contexto, tal parcela do lançamento deve subsistir (correspondente aos 50 maiores lançamentos do período fiscalizado), devendo ser exonerada somente a parcela de despesas não objeto de intimação por parte da autoridade fiscal.

Por tais argumentos, afastada a alegação de nulidade do procedimento fiscal por ter adotado o método de seleção por amostragem, nos termos do conhecimento parcial do recurso, encaminho por DAR PROVIMENTO AO RECURSO NESSA MATÉRIA, NOS LIMITES DO CONHECIMENTO PARCIAL DO APELO, para exonerar a parcela de despesas que *não* foi objeto de intimação ao Contribuinte para sua comprovação.

2.2.2 DEDUTIBILIDADE DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE PPR/PLR EM DESACORDO COM A LEI Nº 10.101/00

Em relação aos valores pagos a título de PPR **aos empregados**, foram apontadas as seguintes infrações à Lei nº 10.101/2000:

- 1) O acordo teria sido firmado em dezembro de 2011 quando findo todo o ano base e, após o efetivo pagamento da 1ª parcela (agosto);
- 2) Ausência de assinaturas no acordo, falta de representação sindical e falta de registro do instrumento;
- 3) Ausência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação – valor para cada empregado, bem assim como cada conceito dado se converte em valor;
- 4) a falta de definição dos resultados almejados em relação a cada um dos períodos aquisitivos;

As alegações da Recorrente, para defender a legalidade da dedução da PPR paga aos seus empregados, em apertada síntese são as seguintes:

- 1) com base em auditoria previdenciária, que resultou no Processo nº 10314.722768/2016-23, entendeu o Fisco que o Programa de Participação no Resultado – PPR não obedeceu aos ditames da Lei nº 10.101/2000, e por essa razão considerou indedutíveis os valores pagos a este título aos empregados, dirigentes e administradores, que foram adicionados ao lucro real.
- 2) a incoerência da Fiscalização porque, ainda que se considere o pagamento a título de PPR como indedutível, estes teriam natureza remuneratória o que implica que tais despesas são despesas operacionais, necessárias, usuais e dedutíveis para efeito de imposto de renda.
- 3) o §3º do art. 299 do RIR/99 claramente acolhe como dedutível as gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Entendo assistir razão à Recorrente neste ponto. A meu sentir, bastaria o argumento de que, mesmo não sendo atendidos os pressupostos/requisitos exigidos pela Lei nº 10.101/2000, os pagamentos realizados aos empregados a título de PPR não perdem sua natureza de despesas necessárias. Reza o art. 299 do RIR:

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).

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

Já a Lei nº 10.101/2000 assim dispõe:

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

[...]

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. [grifos nossos]

Aparentemente, poder-se-ia aventar que em função do princípio da especialidade, ao não atender os pressupostos/requisitos insculpidos na Lei nº 10.101/2000, os valores pagos a título de PLR deveriam ser considerados como não dedutíveis para efeito de apuração do Lucro Real. Entretanto, entendo não ser essa a melhor exegese.

Pode-se entender que o descumprimento de alguns dos requisitos/pressupostos da Lei nº 10.101/2000 não acarreta nenhuma sanção. Ou, por outro lado, poderia acarretar efeitos sancionatórios negativos. Nesse caso, entendo que a principal consequência se daria na seara trabalhista, passando a PLR a ser considerada como integrante da remuneração dos empregados, com efeitos na exigência de encargos trabalhistas e previdenciários sobre esses valores. E foi o que aconteceu no âmbito do processo nº 10314.722768/2016-23, em que são exigidas as contribuições previdenciárias.

Assim, a discussão em torno da data em que firmados os acordos, ou da clareza em relação aos critérios de percepção dos valores avençados entre as partes, revela-se inútil, pois a regra do art. 299 do RIR/99 nos dá a solução para o caso de não aplicação da Lei nº 10.101/2000 ao conceder aos pagamentos realizados a título de PLR outra natureza, qual seja, a de remuneração normal. O § 3º do art. 299, acima reproduzido e grifado, reza que "*o disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem*". Por isso, não vejo incompatibilidade entre as duas normas, pelo contrário, elas se completam.

No mesmo sentido, encontramos decisões do CARF que ao tratar de matéria idêntica decidiram da mesma forma. Vejamos alguns trechos extraídos do Acórdão nº 1101-000.847, de lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa, julgado na Sessão de 05/03/2013:

No recurso voluntário apresentado nos autos do processo administrativo nº 16682.7200592/2010-10, a contribuinte invoca decisão da 15ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro-I, que desconstituiu lançamento semelhante ao presente, formalizado contra outra empresa do grupo (Banco BTG Pactual Serviços Financeiros S/A – DTVM). De seu exame, conclui-se pela correção de seus fundamentos, favoráveis à dedução, na apuração do lucro real, de participação nos lucros e resultados que, embora não atendendo a todos os requisitos da Lei nº 10.101/2000, decorre de contrato firmado entre o empregador e seus empregados, caracterizando-se gratificação por aumento de produtividade.

Transcreve-se, a seguir, o voto condutor da referida decisão, no que importa à solução do presente litígio:

[...]

Até aqui restou demonstrada a impossibilidade da empresa deduzir as despesas relativas ao pagamento a título de participações dos lucros dos empregados da base de cálculo do IRPJ, com fundamento na Lei 10.101/2000.

Porém, há que se enfrentar o argumento do contribuinte de que, em não sendo dedutíveis as despesas a título de PLR, com o fundamento antes abordado, por outra banda, seriam dedutíveis, por ter natureza de salário/gratificação, sendo despesas operacionais, conforme preceitua o art. 299 do RIR/99.

[...]

Resumidamente, não tenho dúvidas que as parcelas pagas aos empregados a título de participação dos lucros não têm natureza salarial, o que não quer dizer que não integrem sua remuneração.

[...]

Sinteticamente, quanto ao tema, atualmente a palavra “remuneração” é gênero e salário é a espécie desse gênero. A palavra remuneração passou a designar a totalidade dos ganhos do empregado, pagos diretamente ou não pelo empregador e a palavra salário para designar os ganhos recebidos diretamente pelo empregador pela contraprestação do trabalho.

Por oportuno, transcrevo parte do voto condutor relativo ao Acórdão nº 206-01.027, de 02 de julho de 2008, proferido pela Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (relatora Cleusa Vieira de Souza):

“Para o pagamento de participação nos lucros a Lei nº 8.212/1991 possui dispositivo específico, qual seja, a alínea "j" do parágrafo 9º do art. 28 da lei nº 8.212/91 que dispõe que não integrará o salário-de-contribuição, os valores pagos como participação nos lucros, desde que de acordo com as disposições de lei específica, in casu, a Lei 10.101/2000.

Assim é certo que a PLR não é salário, seja nos termos da Constituição Federal ou a teor do disposto no § 9º do art. 28 da Lei nº 8212/91. Contudo, a não observância dos critérios estabelecidos na Lei nº 10.101/2000 desqualifica a PLR, tornando-a simples verba paga em decorrência do contrato de trabalho, representando remuneração para os fins de contribuição previdenciária.”(sublinhei)

A incidência de contribuição previdenciária em virtude do pagamento de verbas a título de PLR, sem a observância da Lei 10.101/2000, reforça a tese da necessidade da despesa, como preconiza o contribuinte.

Por outro lado, mesmo que o pagamento dos valores a título de PLR não tenha observado exatamente os ditames da Lei 10.101/2000, tem como causa acordo prévio entre a empresa e seus empregados. Deste modo, atingidas determinadas metas de produção, ou ainda, obtidos os lucros pretendidos, a empresa fica obrigada ao pagamento das importâncias previamente ajustadas a seus funcionários, já que o contrato faz lei entre as partes e deve ser cumprido por uma questão de segurança jurídica e paz social. Aliás, como diziam os romanos *pacta sunt servanda* (= contrato deve ser cumprido), princípio que prevalece até hoje.

Nesta linha de entendimento, a remuneração paga aos empregados, a título de participação nos lucros, mesmo desobedecido o estatuído na Lei 10.101/2000, integra a sua remuneração, guardando características de gratificação ajustada a título de prêmio em decorrência de aumento de produtividade, que acarreta, afinal, aumento dos lucros da empresa.

[...]

Como visto, de acordo com o transcrito acima, ainda que o pagamento de despesas a título de PLR fosse compreendido como liberalidade da empresa, a sua dedutibilidade estava assegurada, respeitados os limites contidos na legislação então vigente.

A contrário senso, nos termos do Parecer, se até mesmo as importâncias pagas a título de liberalidade da empresa podiam ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ, com mais razão devem ser dedutíveis aquelas gratificações previamente ajustadas entre as partes.

Por tais fundamentos, considero dedutíveis da base de cálculo do IRPJ os valores pagos a título de PLR, mesmo desobedecidos os termos da Lei 10.101/2000, com amparo no artigo 299 do RIR/1999, a seguir transcrito, como entende a impugnante.

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.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

No mesmo sentido, o Acórdão nº 1402-001.135, proferido na sessão de 08 de agosto de 2012, cuja ementa reproduzo abaixo:

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.

Com apoio em tais fundamentos entendo que deve ser reformada a decisão recorrida neste tópico, tantos para fins de IRPJ quanto de CSLL, ante ao caráter de necessidade, usualidade e normalidade da despesa em questão.

Desse modo, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Contribuinte quanto à matéria *dedutibilidade dos valores pagos a título de PPR/PLR em desacordo com a lei nº 10.101/00*.

3 CONCLUSÃO

Por todo o exposto:

1) voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, vencido quanto à extensão do conhecimento, no mérito, por DAR-LHE PROVIMENTO para restabelecer as glosas de despesas com contribuições não compulsórias;

2) voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial da Contribuinte e, vencido quanto ao escopo do conhecimento, no mérito, por DAR-LHE PROVIMENTO para restabelecer a *dedutibilidade dos valores pagos a título de PPR/PLR* e, relativamente à matéria *“nulidade da glosa fiscal realizada com base em amostragem sem previsão legal e a partir de critério inválido”*, nos limites do conhecimento parcial do Apelo, DAR-LHE PROVIMENTO para exonerar a parcela de despesas que *não* foi objeto de intimação ao Contribuinte para sua comprovação.

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O recurso especial da Fazenda Nacional teve seguimento na matéria 1 – “Da multa agravada” e na matéria 4 – “Da indedutibilidade das contribuições não compulsórias”.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento da matéria “Da multa agravada”.

O exame de admissibilidade compreendeu que o *recorrido emprestou uma interpretação mais larga ao dispositivo legal em debate, na medida em que reconhece-se que “a prestação deficitária ou insuficiente” não ensejaria o agravamento da multa, dirigindo-se apenas às situações de onde o autuante consegue provar o embaraço à fiscalização, ao passo que o paradigma considerou que bastaria não ser atendido de forma literal e objetiva um dos critérios do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, prestação de alguma informação; a não apresentação*

de algum documento ou até sua apresentação fora do prazo já seria condição suficiente a ensejar o agravamento da multa, não havendo, portanto, deixando implícito a desnecessidade de haver demonstração de embaraço à fiscalização como disposto no recorrido, bastando mal atender às demandas da fiscalização.

No caso presente, a autoridade lançadora agravou a penalidade aplicada sobre o crédito tributário decorrente de glosa de custos e despesas não comprovados. A autoridade julgadora de 1ª instância afastou o agravamento pontuando em ementa que 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*. O Colegiado a quo concordou com a exoneração.

O voto condutor do acórdão recorrido reproduz a decisão de 1ª instância, na qual se vê, primeiramente, o reconhecimento de que a conduta de apresentar respostas parciais e ultrapassar os prazos concedidos pela autoridade fiscal ensejaria o agravamento da multa de ofício. Na sequência, porém, pondera-se que as respostas apresentadas justificaram o atendimento parcial, dentre outros aspectos, no fato de ser grande o volume documental exigido, o que seria compreensível em face do porte da empresa e sua dispersão territorial. Observou-se, também, haver várias solicitações de ampliação do prazo, para além de várias respostas em curto espaço de tempo para as intimações feitas, respostas estas acompanhada de grande volume de documentos, evidenciando atendimentos parciais a cada 10 dias. Compreendeu-se, neste contexto, que a autoridade lançadora deveria ter provado o embaraço à fiscalização para justificar a majoração da penalidade.

Na sequência, o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, relator do acórdão recorrido, adiciona argumentos sob a ótica de que *“não atender” não é sinônimo de “mal atender”*, ressaltando a quantidade de respostas e documentos apresentados, bem como o fato de estas respostas terem reforçado a tese da autoridade lançadora para glosa, a evidenciar que não houve embaraço à fiscalização.

A ementa do paradigma nº 201-78.413, de seu lado, expressa, que *o atendimento insuficiente da intimação, com prestação de informações que não se prestam às verificações pretendidas, representa não atendimento da intimação para efeito de majoração da multa de ofício prevista na lei*. Por sua vez, a conduta ali apreciada, como consignado no relatório, foi de que o sujeito passivo, *após uma série de intimações e reintimações* apresentou relação de operações nas quais teria inobservado as regras para incidência do IOF. O agravamento foi aplicado sob o entendimento de *que a recorrente agiu de modo a prejudicar o andamento da ação fiscal*. O relatório do paradigma ainda traz as seguintes circunstâncias acerca da conduta lá apreciada:

Quanto à matéria, disse inicialmente a Fiscalização que o primeiro esclarecimento prestado pela recorrente apresentou exemplos reais e elucidativos quanto ao conteúdo dos contratos.

Entretanto, a partir daí a recorrente alegou estar compelida a deixar de oferecer parte das informações solicitadas, que deveria ser oferecida por determinação judicial, e que alguns dados estariam protegidos pelo sigilo bancário.

Destacou a Fiscalização ter facultado à recorrente, em vez de apresentar a identificação completa dos contratantes, somente discriminar se se trataria de

contratos com pessoas físicas ou jurídicas, em razão de serem as alíquotas diferentes.

Então, a recorrente solicitou prorrogação de prazo, em face da grande quantidade de informação requerida, no que foi atendida pela Fiscalização. Entretanto, apresentou resposta insuficiente, omitindo informações a respeito das datas de concessão e vencimento dos contratos, dos valores contratados, etc., o que levou à necessidade de novas intimações.

Ao final, de forma contraditória, a recorrente apresentou arquivos contendo todos os dados solicitados, sem omitir as informações que antes entendia estarem protegidas por sigilo bancário.

Dessa forma, restaria comprovado o comportamento da recorrente tendente a obstaculizar o andamento da ação fiscal, que justificaria o agravamento da multa.

Neste contexto, o outro Colegiado do Segundo Conselho de Contribuintes concluiu que:

No presente caso, ficou demonstrado nos autos que, após a Fiscalização dar solução à recorrente para a questão do sigilo bancário, a intimação efetuada não foi atendida, uma vez que a recorrente apresentou informações que não se prestavam à verificação pretendida pela Fiscalização.

O atendimento do que fora solicitado inicialmente somente ocorreu após nova intimação da Fiscalização, o que demonstra que a recorrente incorreu na conduta prevista na lei para a majoração da multa.

Tais circunstâncias reportam, implicitamente, o embaraço à Fiscalização por conta da recusa de elementos que o sujeito passivo detinha para apresentação, mas foram inicialmente retidos sob alegação de sigilo bancário. Note-se que a alegação de *grande quantidade de informação requerida* foi apresentada à autoridade fiscal, que concedeu a prorrogação de prazo solicitada, e, ao final, reforçou a compreensão de que a conduta do sujeito passivo se prestava, sim, a embaraçar a investigação em curso.

Este contexto fático é distinto do presente em ponto determinante para a decisão adotada no recorrido. A colaboração da Contribuinte com a autoridade lançadora, evidenciada pelo número de respostas e de documentos apresentados ao longo do procedimento fiscal, foi invocada para exoneração do agravamento. Os pedidos de prorrogação de prazo para atendimento foram calcados no volume dos documentos exigidos e tal circunstância restou confirmada nas duas instâncias de julgamento.

Registre-se que tal paradigma foi admitido por este Colegiado, à unanimidade², para caracterização de dissídio jurisprudencial sobre este mesmo tema no Acórdão nº 9101-005.149, mas naquele caso o agravamento se justificou porque *a Contribuinte foi intimada por quatro vezes durante a ação fiscal a comprovar os custos e despesas reconhecidos em sua DIPJ 2003, sem, no entanto, atender aos termos de intimação*. Ao final, a maioria³ deste Colegiado

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício).

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram no mérito

compreendeu que a conduta do sujeito passivo não fora de *total silêncio*, havendo inclusive registro de *pronto atendimento às Intimações do Fisco pela Contribuinte*, faltando *apenas a comprovação de parte dos custos e despesas* que foram, assim, glosados, de modo que a *carência parcial no atendimento das intimações* foi motivação para a glosa e para o agravamento da penalidade.

O voto vencido declarado neste precedente confirma a dessemelhança com o presente caso, quando consigna que o sujeito passivo, *ao deixar de trazer o que era necessário para a investigação fiscal, após ter sido intimado por quatro vezes, foi autuado exatamente por não trazer ao fisco o que deveria. Aparecer ao menos uma vez, não quer dizer que demonstrou intuito de colaboração.*

O caso destes autos, como antes exposto, contempla colaboração significativamente maior pela Contribuinte, invocada nas duas instâncias administrativas para infirmar o cabimento da multa agravada. Considerando que a conduta apreciada no paradigma se distancia da presente, impõe-se reconhecer que as soluções distintas adotadas não decorrem de divergência na interpretação da legislação tributária, mas sim do contexto fático específico, o que demandaria o revolvimento de provas para definição do cabimento, ou não, do agravamento.

Estas as razões, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional na matéria “Da multa agravada”.

O recurso especial da Contribuinte teve seguimento na matéria 3 – “Nulidade da glosa fiscal realizada com base em amostragem sem previsão legal e a partir de critério inválido” e na matéria 6 – “Dedutibilidade dos valores pagos à título de PPR/PLR em desacordo com a Lei nº 10.101/00”, - inicialmente apenas com respeito ao IRPJ e, em sede de agravo, também em relação à CSLL.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento contrário ao conhecimento da primeira matéria.

O exame de admissibilidade entendeu a matéria “Nulidade da glosa fiscal realizada com base em amostragem sem previsão legal e a partir de critério inválido” prequestionada em face do que consignado no despacho que rejeitou os embargos opostos contra o acórdão recorrido. Em embargos de declaração, a Contribuinte afirmou a invalidade do critério acerca dos registros na *conta de Fretes MI-Empr/Cliente* e o Presidente do Colegiado *a quo* compreendeu que o tema foi enfrentado em cada tópico específico de glosa, como consignado na abordagem inicial das glosas:

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 entendendo 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

os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andrea Duek Simantob, que declarou voto.

prova exigida e aquela apresentada, o que será feito em seguida para cada uma das glosas mantidas.

De fato, ao tratar especificamente desta glosa, o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli relata a defesa quanto a este aspecto, nos seguintes termos:

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"*.

E refuta este argumento observando que a necessidade da despesa é indiscutível, mas que a dedutibilidade não pode ser reconhecida a partir da natureza da despesa, sendo exigível a sua comprovação e, quanto a este ponto, destaca a seguinte conduta da Contribuinte em face das exigências fiscais:

[...] 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.

[...]

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. *(destacou-se)*

Infere-se que as alegadas *informações genéricas, notadamente através de uma planilha interna global de cunho gerencial* seria a resposta ao procedimento fiscal concentrado *nos 50 maiores lançamentos*. Daí a conclusão de inexistência de *um controle documental rigoroso* pela autoridade fiscal e de *ausência de conciliação da contabilidade com os pagamentos*, expressa no voto condutor do recorrido.

Em seu recurso especial, a Contribuinte apresenta os paradigmas nº 1301-003.220 e 1301-004.410 que teriam reconhecido *a invalidade da glosa fiscal por amostragem, especialmente nas hipóteses em que o seu respectivo critério revela-se inadequado*.

O paradigma nº 1301-004.410 apresenta dessemelhanças com o recorrido, porque o procedimento fiscal teve em conta diversas despesas escrituradas pelo sujeito passivo e, sem especificação do critério de amostragem, exigiu a comprovação de determinados itens, admitiu a dedução apenas dos itens comprovados, glosando todo o excedente lançado. Há tabelas no relatório no paradigma no qual um dos itens glosados – material de consumo - apresenta valor lançado de R\$ 30.866.139,13 e, considerando que da amostragem de R\$ 11.039.119,80 são comprovados R\$ 7.303.645,29, a glosa recai sobre o saldo de R\$ 23.562.493,84.

Como bem observa o I. Relator, o sujeito passivo alegou que o critério adotado seria confuso e que durante o procedimento fiscal, em nenhum momento foi-lhe dito *que o exame das notas fiscais seria realizado por amostragem, o que significa que a glosa só pode atingir o universo de documentos que foram efetivamente solicitados à Impugnante e supostamente não apresentados*. Contudo, o outro Colegiado do CARF concordou com a decisão de 1ª instância que cancelou as exigências considerando irrelevante se o critério foi ou não esclarecido ao sujeito passivo, e manteve a glosa apenas das despesas não comprovadas. Veja-se:

No exemplo acima a fiscalização solicita comprovação de despesas em uma amostragem (B) que totaliza R\$ 50.000,00, ou seja, 50% do total (A).

O sujeito passivo comprova um total de despesas no valor de R\$ 25.000,00, ou seja, metade da amostragem (C).

Ato contínuo todo o montante da despesa não compreendida em (C) é considerado não comprovado, ou seja, 75% de (A).

Não houve explicação quanto ao critério adotado e, mesmo que o fosse, inexistente previsão legal para tal procedimento.

Esta questão foi arguida preliminarmente e, no mérito, a contribuinte buscou de diversas formas demonstrar a imprecisão do método adotado.

Conforme já me manifestei preliminarmente, o que ficou claro de forma inequívoca é que as planilhas do TVF às fls. 51 a 54 **foram consideradas despesas não comprovadas porque não foram apresentados os documentos solicitados nas intimações** e as despesas comprovadas de forma inidônea são as referentes à aquisição de asfalto no valor de R\$ 27.154.373,86.

[...]

Por conseguinte, as rubricas relacionadas pela contribuinte às fls. 1464/1465, que ela argumenta que não devem ser consideradas porque não foram solicitadas na diligência, já estavam por mim tidas como não comprovadas.

A seguir reproduzo os demonstrativos do Relatório de Diligência que contêm as despesas efetivamente não comprovadas:

[...]

Além das despesas acima, que foram objeto de verificação documental devido à diligência, também são consideradas não comprovadas as referentes a combustíveis e lubrificantes, posto que não foram apresentados os documentos solicitados por ocasião da fiscalização, tampouco em sede de julgamento, a saber:

[...] (*destacou-se*)

Em que pese a argumentação sucinta para cancelamento parcial da exigência, é possível extrair o racional da decisão confirmada no paradigma: qualquer critério de amostragem é inválido para expandir para o todo a irregularidade verificada em parte dos valores questionados, devendo subsistir apenas a glosa dos itens que, intimados na amostragem, não foram comprovados. A confirmar este critério, vê-se que subsistiram incomprovadas despesas de material de consumo no valor total de R\$ 3.264.485,86, contemplado no intervalo de despesas questionadas por amostragem (R\$ 11.039.119,80) e comprovadas (R\$ 7.303.645,29), desprezando-se a glosa do excedente apurado a partir do total de despesas de R\$ 30.866.139,13 escrituradas.

Neste caso é possível afirmar que o outro Colegiado do CARF não admitiria, também, a amostragem a partir da seleção dos maiores valores lançados como despesa, e manteria apenas a glosa dos valores que, questionados pela autoridade fiscal, não foram comprovados pelo sujeito passivo. Como expresso no voto condutor do paradigma, mesmo que houvesse explicação do critério de amostragem, *inexiste previsão legal para tal procedimento*, qual seja, de considerar não comprovada parcela para a qual não foi solicitada comprovação.

No paradigma nº 1301-003.220, à semelhança do presente, também se tratava de expressiva glosa de despesas com fretes e carretos, afastada na decisão de 1ª instância nos seguintes termos:

Quanto às glosas relativas às despesas com fretes e carretos no montante de R\$ 55.546.594,02 (ano-calendário de 2008), a Requerente alega que a Fiscalização não poderia ter utilizado critério de amostragem, calculando percentual mensal de despesas consideradas não comprovadas por documentação hábil e idônea sobre a amostra e, depois, aplicando tal percentual sobre todo quantitativo das despesas mensais, visto que isto contrariaria a legislação pátria, mais especificamente ao art. 142, do CTN, já que a autoridade fiscal deveria ter levado

em conta despesa a despesa até exaurir a análise de todas as despesas com fretes e carretos escrituradas na contabilidade da Requerente, ou seja, não deveria ter apurado os referidos percentuais levando em conta, somente, as despesas presentes nas amostras mensais.

Concordo com tal entendimento já que ao aplicar tal metodologia a autoridade fiscal expandiu artificialmente a abrangência da amostra utilizada na apuração, como se os percentuais mensais da amostra valessem para toda gama de despesas com fretes e carretos escrituradas na contabilidade da Contribuinte.

Entretanto, não há como negar que é válido manter a glosa das despesas que restarem não comprovadas dentro da amostra definida pela autoridade fiscal já que com relação a esta, a autoridade fiscal utilizou critério compatível com o que determina o art 142 do CTN.

Naquele caso, como consignado na apreciação do recurso de ofício, *a autoridade lançadora inferiu que, se em determinado período do ano de 2008, as despesas não comprovadas de frete e carreto atingiram o percentual de 60%, a mesma situação seria reproduzida em todo o ano base*. Essa aplicação linear do coeficiente para glosa evidenciaria procedimento que *mal se enquadra como presunção comum*.

No presente caso, como nada foi comprovado da amostra selecionada, a glosa foi integral ao longo do ano-calendário. A comprovação em defesa teria representado *menos de 1% do saldo total desta conta*. Distintamente do paradigma, aqui a amostra não foi selecionada em determinado mês, mas sim em razão da representatividade dos valores individuais das despesas, e a falta de comprovação desta parcela, entendida como significativa no conjunto total, foi critério determinante para a decisão do Colegiado *a quo*.

Ocorre que a decisão do paradigma concordou com a defesa de que *a autoridade fiscal deveria ter levado em conta despesa a despesa até exaurir a análise de todas as despesas com fretes e carretos escrituradas na contabilidade da Requerente*, na medida em que entendeu por *manter a glosa das despesas que restarem não comprovadas dentro da amostra definida pela autoridade fiscal*.

Não há identidade no critério de amostragem adotado nos casos comparados, mas a divergência jurisprudencial não diz respeito à razoabilidade do critério especificamente adotado, e está calcada na validade do lançamento baseado em investigação por amostragem. Sob esta ótica, há similitude suficiente para caracterização do dissídio jurisprudencial, mormente porque o paradigma não desqualifica a amostra por contemplar operações de baixa expressão de valor no conjunto total.

Assim, vislumbra-se dissídio jurisprudencial quanto à compatibilidade do lançamento com o art. 142 do CTN na hipótese de a autoridade fiscal definir a glosa de custos ou despesas com base no resultado alcançado para amostra definida para exigência de comprovação daqueles itens pelo sujeito passivo. Contudo, nenhum dos paradigmas concluiu pela nulidade dos lançamentos, mas apenas pela insubsistência parcial das glosas, com respeito aos itens que não foram objeto de intimação para comprovação pela autoridade fiscal.

Estas as razões, portanto, para divergir do I. Relator e CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte neste ponto, limitando-se a discussão ao cabimento do cancelamento parcial da exigência, com respeito aos custos e despesas que não foram objeto de intimação para comprovação.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Com respeito à matéria “Da indedutibilidade das contribuições não compulsórias”, suscitada no recurso especial fazendário, como bem demonstra o I. Relator, os paradigmas admitidos se prestam a caracterizar o dissídio jurisprudencial acerca do disposto no art. 13, inciso V da Lei nº 9.249/95. A concordância neles expressa com a vedação à dedutibilidade de contribuições não compulsórias se opõe ao entendimento do recorrido no sentido de que tais gastos seriam *despesas necessárias no contexto dos negócios desenvolvidos pela empresa por haver 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.*

A ponderação seguinte, no sentido de que *o critério de amostragem empregado sequer diferenciou as entidades beneficiárias e praticamente ignorou a atuação operacional dos beneficiários dos pagamentos*, por sua vez, apenas demanda a demonstração, para glosa, de que as entidades beneficiadas não atuariam como *entidades de classe, que devem ser concebidas como representantes dos interesses do contribuinte.* Ocorre que, sob esta ótica, a argumentação também é reformada pela aplicação objetiva do art. 13, inciso V da Lei nº 9.249/95, expressa nos paradigmas, para os quais bastou a natureza do valor pago, independentemente da atividade do beneficiário.

Veja-se que o paradigma nº 1402-00.394, confirmado no paradigma nº 9101-003.056, teve em conta despesas registradas como “Contribuições a Entidades de Classe”, e o voto condutor do julgado as reputa não compulsórias porque não configuram contribuições de melhoria, nem contribuições para-fiscais, ressaltando-se, ainda, não se tratar de contribuições *destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica.* Ao final, ponderou-se também que:

As alegações da recorrente, embora coerentes, não podem aqui prevalecer. É certo que a contribuinte realiza pagamentos para custeio das aludidas organizações, em face de ser a elas associada. Não se trata, em princípio, de liberalidade ou dispêndios desvinculados. Também é certo que tais organizações proporcionam benefícios e contrapartida à empresa. Todavia, o art. 13, inciso V, da Lei 9.249/1995, acima transcrito, base legal da atuação, não comporta outro entendimento: tais valores são indedutíveis na apuração do IRPJ/CSLL.

Clara, portanto, a divergência com o recorrido que, frente a pagamentos a entidades de classe, observou, no alegado fundamento inatacado, que a autoridade fiscal não *diferenciou as entidades beneficiárias e praticamente ignorou a atuação operacional dos beneficiários dos pagamentos.* O mesmo se diga da divergência em face da revisitação da

discussão no paradigma nº 9101-003.056, no qual foi rejeitada limitação da aplicação do dispositivo legal a *contribuições não compulsórias aos empregados e dirigentes* citados ao final do inciso V, expressa no voto vencido do paradigma, argumento que se alinharia ao recorrido que demanda necessidade de se avaliar a *atuação operacional dos beneficiários dos pagamentos*, e restou vencido no segundo paradigma.

Em suma: os julgados invocados pela PGFN, portanto, afirmam ser irrelevante a condição do beneficiário da contribuição. Basta que ela não seja compulsória. Assim, a interpretação neles expressa é suficiente para reverter o voto condutor do acórdão recorrido.

Concordando com o I. Relator neste ponto, o presente voto é por CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional na matéria “Da indedutibilidade das contribuições não compulsórias”.

Por fim, na matéria “Dedutibilidade dos valores pagos à título de PPR/PLR em desacordo com a Lei nº 10.101/00”, suscitada no recurso especial da Contribuinte, há suficiente similitude fática com os paradigmas que também trataram de participações nos lucros e resultados pagas a empregados.

No mérito, com respeito às matérias “Da indedutibilidade das contribuições não compulsórias” (recurso especial da Fazenda Nacional) e “Dedutibilidade dos valores pagos à título de PPR/PLR em desacordo com a Lei nº 10.101/00” (recurso especial da Contribuinte), esta Conselheira concorda com os fundamentos e conclusão do I. Relator.

Quanto à matéria “Nulidade da glosa fiscal realizada com base em amostragem sem previsão legal e a partir de critério inválido”, para a qual foi admitido o conhecimento apenas no âmbito do cancelamento parcial das glosas que não forma objeto de intimação para comprovação, esta Conselheira entende pelo PROVIMENTO do recurso especial da Contribuinte sob esta ótica limitada.

No Acórdão nº 1101-00.622, esta Conselheira teve a oportunidade de se manifestar acerca das repercussões de lançamentos pautados em investigações por amostragem, lá consignando que:

Quanto à parcela mantida, constata-se que, de fato, a contribuinte não atendeu às disposições legais que lhe impõem o dever de manter arquivos magnéticos, e assim, ante as dificuldades por ela relatadas às fls. 74/77, para atendimento das intimações fiscais direcionadas à comprovação das notas fiscais de saídas canceladas no período fiscalizado, apresentou arquivos magnéticos relativos à escrituração dos livros Registro de Entradas e Saídas, referentes às filiais selecionadas pela fiscalização, com base nas informações acerca do volume de receita e de produção de cada um das unidades industriais da contribuinte no ano-calendário 2000.

Todavia, já de plano se observa **que a autoridade lançadora centrou a análise documental das vendas canceladas naquelas cujos valores superavam R\$ 50.000,00. Em conseqüência, as deficiências ali verificadas somente poderiam se prestar à descaracterização das operações do conjunto analisado.**

Assim, tem razão a interessada quando argúi, desde a impugnação, que *a fiscalização analisou poucas Notas Fiscais, e que não teria sido aprofundada a investigação. Se a autoridade lançadora questionou apenas as operações acima*

de R\$ 50.000,00, não poderia reputar como não comprovadas aquelas que, inferiores a este valor, não foram submetidas à apreciação fiscal.

É certo que existe uma probabilidade razoável de as demais operações conterem o mesmo vício identificado naquelas apreciadas. Todavia, **sem a imputação precisa da infração cometida, a contribuinte não pode se defender adequadamente no curso do processo administrativo fiscal, e tampouco as autoridades julgadoras podem avaliar se a prova apresentada tem correlação com a exigência que se pretende desconstituir.**

Recorde-se, inclusive, que tal deficiência acusatória, juntamente com outras divergências específicas apontadas pela impugnante, já haviam motivado a remessa dos autos em diligência, quando inicialmente apreciados por julgador diverso daquele que, ao final, concluiu a apreciação da impugnação apresentada nestes autos.

De fato, a autoridade julgadora não teria como avaliar se os documentos apresentados pela contribuinte, relativamente às filiais de Curitiba/PR e Carazinho/RS integravam o conjunto que a Fiscalização reputou não comprovado. **Insuficiente, portanto, desqualificar a prova apresentada em razão de sua natureza – apenas notas fiscais, desacompanhadas dos demais elementos que a Fiscalização afirmou necessários para demonstrar as operações – se não é possível, sequer, estabelecer uma relação primária entre o fato a ser provado e os documentos apresentados.**

Assim, não há razão para a conferência destas informações, ainda que por amostragem, no curso do processo administrativo fiscal. **O lançamento não expressou de forma suficiente os motivos de fato e de direito para a glosa no importe ali indicado, valendo-se, em verdade, da presunção de que operações semelhantes àquelas analisadas durante o procedimento fiscal estariam, da mesma forma, viciadas.**

Veja-se, porém, que, sob esta ótica, não há nulidade da decisão que considerou válido este procedimento e a consequente inversão do ônus da prova. Somente seria nula a decisão se ela deixasse de apreciar os argumentos da recorrente, e isto não ocorreu.

De fato, a autoridade julgadora expressamente admitiu a inversão do ônus da prova, em razão do dever de escrituração expresso no art. 923 do RIR/99, e manteve a exigência porque ausentes as provas que reputou necessárias para desconstituir a presunção *juris tantum*. Assim, ao firmar aqui entendimento diverso, invalidando-se a presunção adotada no procedimento fiscal desenvolvido, o resultado seria a **improcedência do lançamento, na parte em que se refere às devoluções de vendas de valor individual inferior a R\$ 50.000,00, porque lastreado em infração que não restou comprovada.**

Ressalte-se, também, que a autoridade julgadora não se omitiu quanto à suficiência das provas apresentadas, em impugnação, relativamente às filiais de Curitiba/PR e Carazinho/RS (Anexos I a XII). Acolhendo a informação fiscal de que apenas a apresentação das notas fiscais seria insuficiente para demonstrar as devoluções, a autoridade julgadora expressamente afirmou que elas não consistiam em *provas efetivas do trânsito das mercadorias*.

Da mesma forma, refutou a necessidade de apontar um dispositivo legal para caracterização de omissão de receitas, reconhecendo que se tratava, nos autos,

de presunção *juris tantum*, por simples interpretação legal, mantendo a exigência de que a contribuinte se desincumbisse do ônus probatório que assim lhe foi imputado. Ainda, relativamente à desconsideração dos valores que *informados pela empresa Wal-Mart Brasil Ltda*, foram *objeto de efetiva devolução de mercadoria*, a autoridade julgadora afirmou que os elementos invocados pela impugnante *não têm o condão de corrigir as divergências apontadas*, pois como nos demais casos, nada se trouxe aos autos *a fim de comprovar esse trânsito efetivo das mercadorias (saída e retorno)*.

De toda sorte, ao final deste voto, ver-se-á a desnecessidade de se decidir acerca da argüição de nulidade da decisão recorrida, considerando-se o disposto no art. 59, §3º do Decreto nº 70.235/72 e o fato de que se proporá a desconstituição integral da exigência na análise de seu mérito.

Retomando a apreciação da exigência na parte relativa às devoluções de vendas de valor individual inferior a R\$ 50.000,00, releva anotar, ainda, que **embora seja correto afirmar que a contribuinte tem o dever de guarda da documentação que suporta sua escrituração contábil, e que existem requisitos específicos para a comprovação de devolução de vendas, não se pode olvidar que o sujeito passivo somente sofre as conseqüências da inobservância do ônus da prova que a lei lhe impõe se ele for regularmente intimado a tanto e deixar de atender a esta solicitação.**

E, no presente caso, o que se vê é um questionamento parcial acerca das notas fiscais de saída canceladas/devoluções de vendas, atingindo apenas aquelas cujos valores superavam R\$ 50.000,00, daí resultando a constatação de irregularidades consideradas suficientes para macular a validade de todas as demais devoluções de vendas contabilizadas cuja comprovação não foi adequadamente apresentada, ou que nem mesmo foi diretamente questionada.

De outro lado, não se pode negar que **relativamente às operações de valor superior a R\$ 50.000,00, a autoridade lançadora apontou vícios específicos, delimitando o universo no qual eles se verificavam**, o que remete a apreciação para as demais acusações feitas pela autoridade lançadora.

[...]

De outro lado, porém, também se constata, aqui, que houve **indevida inversão do ônus da prova durante o procedimento fiscal: a contribuinte, intimada, prestou à Fiscalização informações gerais sobre os descontos contabilizados no período fiscalizado, e, na tentativa de comprovar documentalmente as operações correspondentes, inicialmente apresentou amostragem de operações relativas a três dias de movimento da filial Jundiaí-Leite, com vistas a demonstrar as dificuldades para entrega da documentação comprobatória de cada operação realizada**, assim também procedendo em relação às filiais Araçatuba, Rio Bonito e Natal, agora em razão de pedido expresso da Fiscalização.

Neste ponto, importa registrar que a autoridade lançadora consigna, no Termo de Verificação e Constatação, que a contribuinte teria sido intimada a apresentar *relatório demonstrativo das movimentações dos estabelecimentos Rio Bonito, Araçatuba e Natal, que abrangesse todo o ano sob fiscalização e nos moldes do que fora produzido para filial Jundiaí*, daí resultando:

Em 30/11/2005, foram entregues os demonstrativos, pertinentes às operações de vendas referentes a 03 dias das filiais citadas no item anterior.

Apesar da primeira intimação a respeito das divergências verificadas ter sido feita no dia 13/09/2005, o contribuinte somente trouxe informação relevante no dia 30/11/2005, isto porque o levantamento apresentado pela Empresa no dia 10/11/2005, não fazia parte da diferença constatada, nada acrescentando.

Os relatórios que nos foram entregues no dia 30/11/2005 estavam corretos, porém a amostragem efetuada, referente a apenas 03 dias de cada um dos estabelecimentos não se constituiu demonstração hábil para comprovar a veracidade dos valores lançados a débito da receita bruta do período.

Ocorre que não se observa, no Termo de Intimação nº 14/2005, a exigência que teria sido descumprida pela contribuinte (fl. 436):

Apresentar, no que tange às divergências verificadas por esta fiscalização, entre os totais dos descontos incondicionais lançados na contabilidade da empresa e os montantes apurados nos arquivos magnéticos “Registro 54”, para os estabelecimentos ARAÇATUBA, RIO BONITO e NATAL, relatório e em meio magnético, nos mesmos moldes dos que foram anteriormente apresentados para a filial Jundiaí, no dia 10.11.2005. Os mencionados relatórios deverão estar acompanhados de cópias de notas fiscais, referentes a 02 (dois) dias de menor movimento.

Extrai-se daí que foram exigidos esclarecimentos, relativamente àquelas filiais, nos mesmos moldes dos que foram anteriormente apresentados para a filial Jundiaí, acompanhados de cópias de notas fiscais, referentes a 02 (dois) dias de menor movimento.

E, relativamente à filial Jundiaí, a contribuinte declarou juntar, em 10/11/2005 (fl. 431):

Apresentamos amostragem selecionada aleatoriamente da filial de Jundiaí (CNPJ nº 89.940.878/0261-87), do movimento dos dias 02, 13 e 23/01/2000, representados pelos seguintes documentos (a) razão contábil das contas; (b) relatório analítico das notas fiscais de faturamento; e (c) cópia das respectivas notas fiscais.

Neste contexto, o procedimento fiscal não poderia ser encerrado com a conclusão de que *a amostragem efetuada não constitui demonstração hábil para comprovar a veracidade dos valores lançados a débito da receita bruta do período.*

Demais disto, se a investigação foi direcionada à avaliação, apenas, das três filiais referidas, selecionadas por amostragem pela autoridade lançadora, implicitamente foi dispensada a comprovação relativa aos demais estabelecimentos da fiscalizada. Assim, para promover a glosa total dos descontos incondicionais que não foram demonstrados durante o procedimento fiscal, a autoridade lançadora deveria ter novamente intimado a contribuinte a fazê-lo, e obtido uma resposta negativa.

Ao contrário, observa-se que o volume das informações poderia ser tão significativo que a própria autoridade lançadora optou por direcionar o procedimento fiscal às três filiais antes citadas, estendendo os efeitos dos alegados vícios verificados no atendimento a esta investigação parcial a todas as outras deduções que não se encontravam refletidas nos arquivos magnéticos de notas fiscais.

[...]

Não há dúvida que a matéria *é puramente de prova*, como asseverou a autoridade julgadora. Mas, também **está em debate a quem incumbe o ônus da prova**, alegando a recorrente que a autoridade lançadora o inverteu indevidamente, bem como que a autoridade julgadora ignorou sua alegação de ser *extremamente trabalhoso produzir a prova solicitada pelo fisco, diante da quantidade de notas fiscais solicitadas*, argumento reiterado no curso da diligência, quando se solicitou um “corte” de valores para determinação dos documentos a serem apresentados, por ter emitido 1.474.585 documentos fiscais no ano-calendário 2000.

E, de fato, como antes mencionado, a própria autoridade lançadora procurou restringir tal conferência às três filiais antes citadas, **instituindo um critério próprio de amostragem, como lhe faculta a discricionariedade sempre presente no procedimento investigatório**.

Ocorre que ao assim proceder, a autoridade lançadora somente se desincumbiria de seu ônus probatório relativamente às deduções que especificamente questionou no curso do procedimento fiscal. Em outras palavras, **somente se tem por não comprovados os descontos incondicionais cuja demonstração foi objetivamente exigida, seguindo-se o não atendimento pela contribuinte, e a rejeição, pela autoridade fiscal, das justificativas apresentadas para aquele não atendimento**.

A amostragem, portanto, é critério de investigação posto à disposição da autoridade fiscal, no âmbito de sua discricionariedade. Contudo, ao assim proceder, as irregularidades constatadas somente permitem a imputação das consequências legais ao universo previamente definido, em relação ao quais se logra inverter o ônus da prova acerca da legitimidade dos valores escriturados, expressa no art. 923 do RIR/99. Ainda que exista uma probabilidade razoável de as demais operações conterem o mesmo vício identificado naquelas apreciadas, como não é oportunizado ao sujeito passivo demonstrar a regularidade de sua escrituração no curso do procedimento fiscal, não há imputação adequada da infração cometida, e isto impede o adequado exercício do direito de defesa, bem como a avaliação, pelas autoridades julgadoras, da correspondência da prova eventualmente apresentada com a exigência que se pretende desconstituir. Excetua-se deste conjunto, por óbvio, a constatação de vícios na amostragem para os quais a autoridade lançadora logra demonstrar, mesmo sem intimar o sujeito passivo, sua repetição nos demais itens escriturados no período fiscalizado, como é o caso da inidoneidade do fornecedor ou a incompatibilidade com a atividade operacional de idênticos bens ou serviços repetidamente adquiridos e deduzidos na apuração do lucro tributável.

No presente caso, portanto, deve subsistir a glosa, apenas, dos valores que, escriturados na conta *Fretes MI - Empresa/Cliente*, e correspondentes aos 50 (cinquenta) maiores lançamentos do período fiscalizados, deixaram de ser comprovados no curso deste processo administrativo fiscal.

Na medida em que o conhecimento do recurso especial foi parcial, porque os paradigmas indicados também invalidavam as glosas apenas em relação aos valores cuja comprovação não foi exigida, a interpretação da legislação tributária aqui firmada resulta no PROVIMENTO do recurso especial da Contribuinte na parte em que conhecida acerca da matéria “Nulidade da glosa fiscal realizada com base em amostragem sem previsão legal a partir de critério inválido”.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Optei por apresentar a presente declaração de voto para evidenciar as razões que me levaram a rever o meu posicionamento quanto à matéria *glosa fiscal realizada com base em amostragem*, levando em conta que figurei como Relator do acórdão ora recorrido.

Com efeito, quando da análise do recurso voluntário, os argumentos invocados pela contribuinte em prol da nulidade do procedimento fiscal restaram afastados. Naquela ocasião prevaleceu o entendimento contrário à necessidade de tributação pelo método de arbitramento nesse caso concreto, mesmo diante da relevância dos valores glosados ante a falta de comprovação das respectivas despesas e custos, tendo em vista que a contabilidade auditada foi considerada regular, permitindo aferir o Lucro Real.

Quanto ao critério de amostragem adotado, qual seja, o de selecionar os maiores lançamentos de cada uma das contas fiscalizadas com a consequente extensão da glosa para os demais valores escriturados na mesma rubrica, o meu posicionamento inicial, prevalente em segunda instância, acabou sendo o de considerar tal procedimento razoável, até mesmo em razão das centenas de milhares de registros, não vislumbrando nenhum vício de nulidade do Fisco de se socorrer ao modelo amostral.

Ocorre que, durante os debates ocorridos na apreciação do conhecimento e mérito do recurso especial do sujeito passivo, e após validar a possibilidade de amostragem, o Colegiado compreendeu que a divergência jurisprudencial na verdade consistiria tão somente nos seus efeitos em relação às glosas das despesas escrituradas que não foram contempladas nas amostras selecionadas pela autoridade autuante.

A questão de mérito *que subiu*, portanto, pode ser assim resumida: em um cenário no qual a contabilidade da contribuinte não foi objeto de desconsideração, poderia a fiscalização ampliar a glosa para as despesas escrituradas que não foram objeto da amostragem? Ou a glosa estaria limitada apenas às despesas não comprovadas dentro da amostra selecionada?

Esclarecido esse ponto, o Relator, seguido à unanimidade de votos, bem compreendeu que apenas as despesas objeto de intimação para comprovação é que seriam passíveis de glosa. É justamente aqui nesse ponto que meu voto anterior deve ser reformado.

Isso porque realmente não há como admitir a glosa para os dispêndios não auditados ou cujo contribuinte não foi chamado a justificar, sob pena de criar uma espécie de presunção absoluta, sem base em lei, o que não se sustenta. Daí a limitação da glosa às despesas

que restaram não comprovadas dentro das amostras definidas, devendo as demais serem canceladas.

É nesse sentido que, revendo meu posicionamento inicial, acompanho o voto do Relator para dar provimento ao recurso especial nos limites do conhecimento da matéria.

É a declaração.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli