



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10314.724385/2015-17  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-006.825 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de julho de 2023  
**Recorrente** DSM PRODUTOS NUTRICIONAIS BRASIL S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2011, 2012

**NORMAS PROCESSUAIS. LANÇAMENTO ULTERIOR. MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS. INOCORRÊNCIA**

O artigo 146 do Código Tributário Nacional veda ao Fisco a introdução de modificações de critérios jurídicos, benéficas ou não ao contribuinte, em lançamentos inteiros, perfeitos e acabados, em homenagem à certeza e segurança das relações jurídicas, sendo que, no caso concreto, verifica-se que a decisão proferida pela Autoridade julgadora de 1ª instância está pautada nos mesmos fundamentos do lançamento.

**ELEMENTOS PROBATÓRIOS TRAZIDOS ORIGINALMENTE EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. DIÁLOGO COM A DECISÃO DE PISO. EXCEÇÃO À REGRA GERAL DE PRECLUSÃO. CONHECIMENTO.**

Devem ser conhecidos pela autoridade julgadora de segunda instância os elementos probatórios trazidos aos autos originalmente em sede de recurso voluntário em diálogo com as razões supervenientes trazidas pela decisão de piso, em atenção ao disposto no artigo 16, § 4º, “c”, do Decreto nº 70.235/72.

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

Ano-calendário: 2011, 2012

**GLOSA DE DESPESAS. REMESSAS PROMOCIONAIS. AMOSTRAS.**

Não há na legislação definição de “amostras”. A legislação do IPI define “amostras de diminuto ou de nenhum valor comercial” que não tem o condão de limitar a dedutibilidade para fins de apuração do Imposto sobre a renda.

**GLOSA DE DESPESAS. AQUISIÇÃO DE LICENÇAS DE USO DE PROGRAMAS.**

Comprovado que o contrato se refere à cessão de direito de uso de software ainda que esteja também prevista a prestação de serviços de suporte e manutenção, é da contribuinte o ônus da prova da apropriação das remunerações a cada parte do contrato.

**GLOSA DE DESPESAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA.**

Nos casos em que as notas fiscais exibidas não preenchem, a totalidade, os requisitos formais necessários à individualização e identificação dos serviços nelas descritos, de sorte a não se considera-las, per se, hábeis (ainda que idôneas) a comprovar a prestação de serviços, a apresentação de documentos adicionais suficientemente claros autoriza a dedução das respectivas despesas, o mesmo não se verificando em relação aos casos em que nenhum outro elemento for trazido aos autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, quanto ao mérito, (i) também por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, quanto às glosas referentes às remessas para fins promocionais; (ii) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, quanto às glosas referentes às despesas com consultoria e pesquisas relacionadas a Veronica Feronato e Oswaldo de Souza Garcia, vencido o conselheiro Sérgio Magalhães Lima, que votou por negar provimento ao recurso, quanto a tal matéria; e (iii) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto às despesas com valores que deveriam ser ativados, nos termos do relatório e voto do relator, vencidas as conselheiras Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Miriam Costa Faccin (suplente convocada), que votaram por dar provimento ao recurso quanto a este tópico. O conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior não votou quanto à preliminar de nulidade e às glosas referentes às remessas para fins promocionais, pois as matérias já foram votadas pela Conselheira Miriam Costa Faccin (suplente convocada), conforme art. 58, §5º, do RI/CARF. Julgamento iniciado em junho de 2023.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Magalhães Lima, Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Miriam Costa Faccin (suplente convocado(a) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (presidente).

## **Relatório**

Tratam-se, na origem, de Autos de infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 119/137), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 161/177), Contribuição ao PIS/PASEP (fls. 145/151) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 138/144), relativos aos anos-calendário de 2011 e 2012 e cujas exigências restaram formalizadas no montante total de R\$ 5.398.266,93, incluindo aí a cobrança dos tributos (principal), a aplicação da multa de ofício de 75% e a incidência dos juros de mora devidos até a data da lavratura, conforme se verifica da tabela a seguir:

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
10314-724.386/2015-53	Auto de Infração	COFINS	R\$ 2.317.962,37
10314-724.386/2015-53	Auto de Infração	PIS/PASEP	R\$ 447.711,92
10314-724.385/2015-17	Auto de Infração	IRPJ	R\$ 1.805.824,76
10314-724.385/2015-17	Auto de Infração	PIS/PASEP	R\$ 25.418,99
10314-724.385/2015-17	Auto de Infração	COFINS	R\$ 117.081,33
10314-724.385/2015-17	Auto de Infração	CSLL	R\$ 684.267,56
Total do Crédito Tributário			R\$ 5.398.266,93

De acordo com a leitura do **Termo de Constatação Fiscal de fls. 86/118**, a ação fiscal teve seu início em 26/04/2013, conforme MPF-D n.º 08.1.90.00-201301603-1, a qual foi substituída e continuada, em 27/12/2013, pelo MPF-F n.º 08.1.90.002013-05549-5, e pelo presente PDPF-F n.º 08.1.65.00-2014-00086-1, em 13/02/2014, conforme Termo de Ciência Fiscal de 19/02/2014.

Em 06/03/2015, a contribuinte foi intimada a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, diversos elementos do ano-calendário de 2011, dentre os quais:

- a) REFERENTE A CONTA 2150406 - DEPÓSITOS NÃO IDENTIFICADOS - SALDO EM 31/12/2011, DE R\$ 1.335.509,30;
- b) REFERENTE A CONTA 3220203 - AJUSTES DE INVENTÁRIO: [matéria que foi objeto de lançamento em outro processo de n.º 10314.724386/2015-53]
- c) REFERENTE A CONTA 3220205 - REMESSA PARA FINS PROMOCIONAIS. COM O SALDO DE R\$ 459.636,74;
- d) REFERENTE A CONTA 3431000 - CONSULTORIA ADM. E PESQUISAS - PJ;
- e) REFERENTE CONTA 3331005 - CONSULTORIA ADM. E PESQUISAS;
- f) REFERENTE A CONTA 3420114 - DOAÇÕES A ENTIDADES FILANTRÓPICAS - R\$ 120.000,00.

Apresentadas as respostas, a Autoridade fiscal verificou o seguinte:

(A) CONTA 2150406 - DEPÓSITOS NÃO IDENTIFICADOS - SALDO EM 31/12/2011 DE R\$ 1.335.509,30:

O contribuinte informou em sua resposta de 17/04/2015, que essa conta se refere ao recebimento de duplicatas efetuada de clientes, pessoas físicas em sua maioria, os quais, no momento do pagamento, não estão de posse do Boleto Bancário e, para evitar cobranças, efetuam os depósitos diretamente na conta bancária da empresa.

No demonstrativo apresentado pelo contribuinte, na mesma data, efetuaram a composição dos depósitos não identificados em 2011 e respectiva aplicação/baixa da duplicata correspondente.

Analisando esse demonstrativo CONSTATEI, conforme Planilha constante no ANEXO 01, no total de R\$ 1.335.509,30, que o contribuinte:

i. Deixou de Contabilizar até 2011, as seguintes Receitas Operacionais, no montante de R\$ 341.566,36:

- Anos anteriores, R\$ 111.524,08;
- No ano de 2011, referentes aos Depósitos Não Identificados de 2011, R\$ 230.042,28;

ii. Postergou o registro das liquidações de duplicatas, sem causar reflexos nos Resultados dos Exercícios, o total de R\$ 993.943,03:

- Do ano de 2009, registradas posteriormente, R\$ 67.138,92;
- Do ano de 2010, registradas posteriormente, R\$ 37.114,16;
- Do ano de 2011, registradas posteriormente, R\$ 889.689,95.

Assim, CONSTATEI QUE o contribuinte deixou de contabilizar em RECEITAS OPERACIONAIS, em 2011, os Depósitos Não Identificados relacionados no ANEXO 01, no total de R\$ 993.943,03, que foram devidamente identificados pelo contribuinte, se tratando de operações de baixa (liquidação) de duplicatas de clientes.

Tendo em vista que o contribuinte não esclareceu, devidamente, as origens e datas das contabilizações nas contas devidas, desses Depósitos Não Identificados em 2011, no total de R\$ 230.042,28, configuram-se OMISSÕES DE RECEITAS, na forma do disposto na legislação e Decisões Judiciais elencadas nos parágrafos subsequentes:

MÊS/ANO	VALOR R\$
Janeiro/2011	11.888,50
Fevereiro/2011	1.426,00
Março/2011	1.930,15
Abril/2011	10.747,48
Mai/2011	968,59
Junho/2011	26.550,67
Julho/2011	6.878,73
Agosto/2011	4.512,70
Setembro/2011	17.881,48
Outubro/2011	137.632,67
Novembro/2011	5.310,86
Dezembro/2011	4.314,45
<b>TOTAL 2011</b>	<b>230.042,28</b>

Dando continuidade a esses exames, em 08/04/2015, intimei o contribuinte a apresentar, em 10 (dez) dias, os mesmos esclarecimentos e comprovações requeridas nessa intimação de 06/03/2015, ou seja, comprovar a liquidação em datas/períodos posteriores, dos valores elencados no anexo 01 à intimação, no total de R\$ 197.742.256,64.

**EM RESPOSTA A ESTA INTIMAÇÃO, EM 17/04/2015 O CONTRIBUINTE SIMPLEMENTE ALEGOU QUE:**

‘Dado o volume de informações, que poderá ser observado nos dados entregues em 2011, que compõe os valores de Depósitos Não Identificados e o período a ser levantado.

Com relação a menção contida no primeiro parágrafo deste item, onde observa-se que “...A DSM deixou de contabilizar adequadamente diversos Depósitos Não Identificados, em 2012”, temos a informar que, a contabilização dos “Depósitos não Identificados”, está adequada com as práticas contábeis adotadas no Brasil e em consonância com os padrões e normas de contabilidade emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)”.

Entretanto, em 07/05/2015, apresentou Planilha Excel, em meios magnéticos, contendo as baixas dos DEPÓSITOS NÃO IDENTIFICADOS de 2012, no total de R\$ 196.916.792,09, restando o saldo de R\$ 825.464,55, correspondendo ao saldo da conta 2150406, em 31/12/2012.

Assim, não me resta alternativa senão a de CONSTATAR QUE o contribuinte deixou de contabilizar em RECEITAS OPERACIONAIS, em 2012, os Depósitos Não Identificados, no total de R\$ 483.898,191 (\*), os quais, uma vez que não foram identificados, serão presumidos como sendo do mês de janeiro de 2012.

De fato, levando-se em conta as recentes Decisões do Tribunal Regional Federal, 4ª Região, abaixo resumidas, autorizam a consideração como RECEITAS OMITIDAS, os depósitos sem origem identificada, em favor do titular da conta bancária, das quais não se foi demonstrada a devida procedência: [...]

Assim, essas omissões em 2012, bem como as de 2011, configuram-se como OMISSÕES DE RECEITAS (...)

[...]

(B) REFERENTE A CONTA 3220203 - AJUSTES DE INVENTÁRIO: [Processo nº 10314.724386/2015-53]

[...]

(C) REFERENTE A CONTA 3220205 - REMESSA PARA FINS PROMOCIONAIS. COM O SALDO DE R\$ 459.636,74, EM 2011

O contribuinte apresentou, em sua resposta de 30/03/2015, a relação das Notas Fiscais de Saída referentes às Remessas Promocionais, totalizando R\$ 459.636,74, bem como as 20 (vinte) maiores NF.

Examinamos as 20 (vinte) Notas Fiscais juntadas como exemplo e VERIFICAMOS se tratarem de produtos de sua fabricação, de valor e peso elevados, não guardando, portanto, características promocionais, como por exemplo:

- NF 058069, DE 161/1/2011, FOSBOVI 20 SC 30 KG, CONTENDO 535 SACOS NO PESO LIQUIDO DE 16.050,00 KG, NO VALOR DE R\$ 11.586,50;
- NF 047498. DE 13/08/2011, FOSBOVI 20 SC 30 KG, CONTENDO 1.072 SACOS NO PESO LIQUIDO DE 32.160 KG NO VALOR DE R\$ 23.135,90;
- NF 018304, DE 31/01/2011, NÚCLEO NOVO BOVIGOLD INDL SC 30 KG, CONTENDO 90 SACOS NO PESO LIQUIDO DE 2.700 KG, NO VALOR DE R\$ 4.600,80;
- NF 044118, DE 14/09/2011, FOSBOVI 20 SC 30 KG, CONTENDO 160 SACOS NO PESO LIQUIDO DE 4.800 KG, NO VALOR DE R\$ 9.132,48.

Estratificando por Tonelagem as Notas Fiscais de Produtos Promocionais referentes às mercadorias remetidas gratuitamente em 2011, de R\$ 459.636,74, chega-se ao seguinte Quadro:

Classes	Quant. NF	Valor Unit. Médio	Valor Total
Superior a 15 T	2	16.720,65	33.405,29
Inferior a 15 T, até 3 T	26	1.824,44	47.435,41
Inferior a 3 T, até 1 T	145	1.384,45	200.744,91
Inferior a 1 T, até ½ T	112	640,98	71.789,24
Inferior a ½ T	297	357,78	106.261,89
<b>SOMAS</b>	<b>582</b>	<b>790,75</b>	<b>459.636,74</b>

Examinando as Notas Fiscais apresentadas, verifiquei se tratarem de produtos de NCM 2309.90.90 (resíduos e desperdícios industriais alimentares; alimentos preparados para animais - Preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais - outras). Esse

NCM 2309.90.90, tem tributação 0% (zero por cento) de IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme TIPI.

Essas remessas de produtos foram realizadas gratuitamente a seus clientes, através da entrega de mercadorias sem custo, ou seja, sem a contrapartida do pagamento devido.

Assim, tais remessas promocionais, que contabilizadas em Custos Operacionais, na conta 3220205 - REMESSA PARA FINS PROMOCIONAIS, deverão ser objeto de "Glosa", visto que, pelos produtos e quantidades enviadas aos clientes, não se tratam de remessas promocionais de amostras de produtos e sim benefícios concedidos não dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL pois, para isso os produtos deveriam ser de diminuto ou nenhum valor comercial, e apenas fragmentos ou partes de seus produtos e na quantidade estritamente necessária para possibilitar o conhecimento de sua natureza, espécie e qualidades tratadas.

[...]

Por conseguinte, em vista do verificado, essas Despesas Operacionais contabilizadas na conta 3220205 - REMESSA PARA FINS PROMOCIONAIS, nos anos de 2011 e 2012, serão objeto de "glosa":

Ano	Valor
2011	R\$ 459.636,74
2012	R\$ 468.818,30

**OBS: Dados obtidos do SPED CONTÁBIL.**

(D) REFERENTE A CONTA 3331005 - CONSULTORIA ADM. E PESQUISAS

Examinando os documentos apresentados pelo contribuinte em 17/04/2015, correspondentes a Notas Fiscais dos Fornecedores, Comprovantes de Pagamento, Contratos e demais comprovantes, verifiquei as seguintes irregularidades:

a) DESPESAS NÃO COMPROVADAS - COMPROVANTES INÁBEIS, NO TOTAL DE R\$ 1.234.505.00. EM 2011:

FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS CONTRATADOS:

- MARTINELLI CONSULTORIA TRIBUTARIA E EMPRESARIAL LTDA. CNPJ 04.567.354/0010-30

Gastos em 2011:

DATA CONT.	VALOR R\$	NFS	HISTÓRICO
14/02/2011	8.117,79	002098	NFS Serv.Consult. na realização da transferência SIS-CRED
19/12/2011	243.518,03	002082	NFS Serv.Consult. na captação de recursos FI-NEP
<b>TOTAL EM 2011</b>	<b>251.635,82</b>		

- MARTINELLI CONSULTORIA TRIBUTARIA E EMPRESARIAL LTDA. CNPJ 04.567.35410001-73

DATA CONT.	VALOR R\$	NFS	HISTÓRICO
13/01/2011	3.011,20	001987	Serviços de Consultoria - Cessão de Cred Ligthsweet
13/01/2011	5.875,87	001983	Serviços de Consultoria - Cessão de Cred . INAP
13/01/2011	5.312,16	001985	Serviços de Consultoria - Cessão de Cred. HORFRAN
14/02/2011	3.011,20	002060	Serv.Consultoria: Cessão Créd. Ligthswwet
14/02/2011	5.875,87	002057	Serv.Consultoria: Cessão Créd. INAB
14/02/2011	5.312,16	002059	Serv.Consultoria: Cessão Créd. HORFRAN
19/04/2011	4.292,57	002259	Serviços de Consultoria Transferencias SIS-CRED
19/04/2011	1.222,22	002258	Serviços de Consultoria Cessão de Cred. OLSEN
19/04/2011	5.312,16	002257	Serviços de Consultoria Cessão de Cred.HORFRAN
16/06/2011	149.870,50	002419	Serviços de Consultoria: CAPTIAÇÃO REC. FINEP
16/06/2011	155,84	ND9671	Reembolso Despesas de Taxi
29/07/2011	105.751,43	002535	Serviços de Consultoria
<b>TOTAL EM 2011</b>	<b>295.003,18</b>		

Da análise dos documentos comprobatórios apresentados em 17/04/2015, referentes a MARTINELLI CONSULTORIA TRIBUTARIA LTDA.:

- a. Comprovantes de pagamento adequados;
- b. O Contrato de Prestação de Serviços apresentado, no CNPJ 04.567.35410001-73, firmado em 2110812008, tinha como escopo:
  - Assessoramento Jurídico, mediante o qual, a contratada analisará e apresentará as soluções mais adequadas para as questões tributárias/fiscais no que tange ao aproveitamento dos incentivos fiscais da Lei 11.196, bem como o levantamento e a elaboração de todo o material e documentação que servirá de suporte aos benefícios fiscais que forem usufruídos como resultado dos trabalhos executados pela Contratada, para o exercício fiscal de 2008;
  - Realização de projeto para apresentação à FINEP (Financiadora de Estudos e Projetos), abrangendo:
    - o Levantamento, análise e enquadramento dos investimentos;
    - o Elaboração e aprovação da CP - Consultoria Prévia;
    - o Projeto de viabilidade econômica e financeira que se enquadra nas orientações do FINEP, denominada "Solicitação de Financiamento", objetivando o aporte de recursos pelo referido órgão Contratante;
    - o Representação da Contratante junto a FINEP durante o tramite do processo até a liberação dos recursos;
    - o Apoio na comprovação dos investimentos.

A remuneração desse contrato ficou assim estabelecida:

- 7% (sete por cento) sobre o benefício em razão dos serviços citados no primeiro parágrafo (Lei 11.196);

- R\$ 12.000,00 fixos, a título de adiantamento, a ser descontado, para a elaboração da CF - Consulta Prévia no FINEP;
- R\$ 15.00000 fixos, a título de adiantamento, a ser descontado, para a elaboração da Solicitação de Financiamento FINEP;
- Os percentuais abaixo, calculados sobre o valor do financiamento efetivamente aprovado e liberado pelo FINEP:

c. O outro Contrato apresentado, de 1311212010, tinha como escopo, basicamente, o mesmo assessoramento nas questões tributárias/fiscais para aproveitamento dos incentivos fiscais da Lei 11.196, com remuneração idêntica ao do contrato de 2110812008, ou seja, 7% (sete por cento) do benefício fiscal efetivamente auferido.

Das conclusões desta auditoria sobre a documentação apresentada em 17/04/2015:

- Dos contratos apresentados, o único que guarda relação com os serviços contabilizados é o de 21/08/2008, no que tange aos recursos liberados pelo FINEP, entretanto, não apresentaram quaisquer documentos comprovando os percentuais aplicados sobre os benefícios usufruídos, nem o efetivo aferimento dos benefícios citados;
- Assim, as despesas citadas acima, no total de R\$ 546.639,00, em 2011, por falta de comprovação da efetiva realização dos serviços contratados.

• **VERÔNICA FERONATO, CNPJ 05.616.428/0001-87:**  
**Gastos em 2011**

DATA CONT.	VALOR R\$	NFS	HISTÓRICO
20/01/2011	15.000,00	000021	Prest.Serv.Administrativos - jan/2011
17/02/2011	6.234,00	000022	Prest. Serviços Extras no mês de fev/2011
22/02/2011	15.000,00	000023	Prest.Serv.Administrativos - fev/2011
16/03/2011	15.000,00	000024	Prest.Serv.Administrativos - mar/2011
25/04/2011	15.000,00	000025	Prest. Serviços Administrativos - abril/2011
26/05/2011	15.000,00	000026	Prest. Serviços Administrativos - maio/2011
14/06/2011	15.000,00	000027	Prestação de Serv. Administrativos - junho/2011
20/07/2011	15.720,00	000028	Prestação de Serviços Administrativos - julho/2011.
13/09/2011	11.176,00	000030	Serviços Administr.do periodo de 1 a 23/09/2011
21/10/2011	6.656,00	000031	Prest. Serviços Administrativos - outubro/2011
21/11/2011	15.360,00	000032	Prest.Serv.Administrativos - novembro/2011
30/11/2011	15.360,00	000033	Prest. Serviços Administrativos - novembro/2011
12/12/2011	15.360,00	000034	Prest. Serviços Administrativos - dezembro/2011
<b>TOTAL</b>	<b>175.866,00</b>		

Da análise dos documentos comprobatórios apresentados em 17/04/2015, referentes a VERÔNICA FERONATO:

- a. Comprovantes de pagamento adequados;
- b. O Contrato de Prestação de Serviços apresentado, firmado em 01/04/2003, e seu Aditivo de 01/06/2011, tinham como escopo:
- Prestação de Serviços na área de Controladoria de Produção Pecuária, nas unidades da TORTUGA de todo o território nacional, cujos serviços serão traçados através de um plano de serviços traçado através de propostas, os quais serão prestados segundo suas disponibilidades e conhecimentos técnicos;
  - O preço dos serviços contratados em 01/04/2003, foram da ordem de R\$ 4.096,15 mensais, sendo alterado para R\$ 15.360,00 mensais a partir de 01/06/2011, conforme Aditivo apresentado, firmado naquela data.

Das conclusões desta auditoria sobre a documentação apresentada em 17/04/2015:

- i. Não foi apresentado o Aditivo Contratual que deu suporte aos pagamentos superiores a R\$ 4.096,15, realizados de janeiro a maio de 2011;
- ii. Não apresentaram quaisquer evidências para comprovar a real realização dos serviços contratados;
- iii. As Notas Fiscais de Serviço apresentadas no período, tinham numeração sequencial (de 21 a 34), indicando que a TORTUGA era o único cliente.
- iv. Assim, as despesas citadas acima, no total de R\$ 175.866,00, em 2011, por falta de comprovação da efetiva realização dos serviços contratados, da divergência de valores, de janeiro a maio de 2011, em relação ao contrato vigente.

• OSWALDO DE SOUZA GARCIA, CNPJ 12.483.498/0001-70:

Gastos em 2011

DATA CONT.	VALOR R\$	NFS	HISTÓRICO
07/02/2011	38.000,00	005	Serviço (sem especificação)
21/02/2011	38.000,00	006	Serviço (sem especificação)
18/03/2011	38.000,00	007	Serviço (sem especificação)
13/04/2011	38.000,00	008	Serviço (sem especificação)
15/05/2011	45.000,00	009	Serviço (sem especificação)
22/06/2011	45.000,00	010	Serviço (sem especificação)
27/07/2011	45.000,00	011	Serviço (sem especificação)
24/08/2011	45.000,00	012	Serviço (sem especificação)
14/09/2011	45.000,00	013	Serviço (sem especificação)
29/11/2011	45.000,00	015	Serviço (sem especificação)
02/12/2011	45.000,00	016	Serviço (sem especificação)
05/12/2011	45.000,00	017	Serviço (sem especificação)
<b>TOTAL</b>	<b>512.000,00</b>		

Da análise dos documentos comprobatórios apresentados em 24/04/2015, referentes a OSWALDO DE SOUZA GARCIA:

- a. Comprovantes de pagamento adequados;
- b. O Contrato de Prestação de Serviços apresentado, firmado em 02/08/2010 e seu Aditivo de 01/05/2011, tinham como escopo:
- Prestação de Serviços de Consultoria visando o planejamento estratégico de Pesquisas e Desenvolvimento de Produtos no território nacional, traçando, a contratada e a contratante, um plano de serviços a serem prestados pela Contratada, segundo sua disponibilidade e conhecimentos técnicos;
  - Obriga-se a Contratada a apresentar mensalmente, sempre que solicitado, relatórios dos trabalhos executados, dirigidos exclusivamente à Contratante, observado o sigilo dos serviços realizados;
  - O preço dos serviços contratados, até 30/04/2011, foram da ordem de R\$ 38.000,00 mensais, sendo alterado para R\$ 45.000,00 mensais a partir de 01/05/2011, conforme Aditivo apresentado, firmado naquela data. Das conclusões desta auditoria sobre a documentação apresentada em 24/04/2015:
- i. Não apresentaram quaisquer evidências para comprovar a real realização dos serviços contratados;
- ii. As Notas Fiscais de Serviço apresentadas no período, tinham numeração sequencial de 005 a 017, indicando que a TORTUGA era o único cliente.
- iii. Assim, as despesas citadas acima, no total de R\$ 512.000,00, em 2011, por falta de comprovação da efetiva realização dos serviços contratados.

b) ATIVOS COMO DESPESAS:

Com relação ao fornecedor de serviços, TOTVS S1A, CNPJ 53.112.791, para complementação da resposta apresentada em 17/05/2015, lavrei Termo de Intimação, em 05/06/2015, no sentido do contribuinte a apresentar, complementarmente, os seguintes elementos:

- Cópias das Notas Fiscais de Serviços e Comprovantes de Pagamento, bem como a indicação da conta contábil em que foram contabilizadas as operações realizadas em 2011 e 2012, com a TOTVS S1A, CNPJ 53.112.791, relativas às Propostas n.º 492.511, de 25/11/2011, e 405.958, de 17/11/2010;
- Em reiteração à intimação de 06/03/2015, os Contratos e Aditivos relativos às seguintes Propostas.

DATA CONT.	VALOR R\$	DATA NF	NFS	Nº PROPOSTA
28/01/2011	77.961,75	11/02/2011	085150	367.656/01
24/03/2011	86.760,29	14/03/2011	092867	367.656/01
28/04/2011	79.849,69	14/04/2011	094855	367.656/01
27/05/2011	86.760,29	13/05/2011	099593	367.656/01
30/06/2011	86.760,29	09/06/2011	104484	367.656/01
03/08/2011	86.760,29	12/07/2011	110264	367.656/01
30/08/2011	86.760,29	12/08/2011	114817	367.656/01
28/09/2011	86.790,29	16/09/2011	119817	367.656/01
31/10/2011	86.790,29	15/10/2011	124802	367.656/01
30/11/2011	86.760,29	22/11/2011	133345	382.761/01 (*)
<b>TOTAL</b>	<b>851.953,76</b>			

OBS: (\*) Na resposta de 22/06/2015, o contribuinte esclareceu que essa Nota Fiscal nº 133345, referia-se à mesma Proposta nº 367.656/01

Analisando os documentos e esclarecimentos constantes na resposta apresentada pelo contribuinte, em 22/06/2015 verifiquei que, comprovadamente:

- (1) O Contrato relativo à Proposta n.º 367.656, firmado em 18/02/2010, tratava de “Licenciamento de Software TOTVS”;

(2) A Nota Fiscal nº 139473 de 20/12/2011, no valor de R\$ 302.066,77, referente à Proposta nº 492.511, tratava de “Licenciamento ou Cessão de Uso de Software”;

(3) Deste modo, ficou configurado que o contribuinte apropriou, indevidamente, em Despesas Operacionais, as seguintes aquisições de Licenciamento de Programas de Computador, que deveriam ter sido contabilizados como Ativo Imobilizado - Programas de Computador, para depreciação em 5 (cinco) anos (art. 310 do RIR1999):

DATA CONT.	CONTA	VALOR R\$	DATA NF	NFS	Nº PROPOSTA
28/01/2011	3421005 - Consultoria, Adm. E Pesquisas	77.961,75	11/02/2011	85150	367.656/01
24/03/2011	3421005 - Consultoria, Adm. E Pesquisas	86.760,29	14/03/2011	92867	367.656/01
28/04/2011	3421005 - Consultoria, Adm. E Pesquisas	79.849,69	14/04/2011	94855	367.656/01
27/05/2011	3421005 - Consultoria, Adm. E Pesquisas	86.760,29	13/05/2011	99593	367.656/01
30/06/2011	3421005 - Consultoria, Adm. E Pesquisas	86.760,29	09/06/2011	104484	367.656/01
03/08/2011	3421005 - Consultoria, Adm. E Pesquisas	86.760,29	12/07/2011	110264	367.656/01
30/08/2011	3421005 - Consultoria, Adm. E Pesquisas	86.760,29	12/08/2011	114817	367.656/01
28/09/2011	3421005 - Consultoria, Adm. E Pesquisas	86.790,29	16/09/2011	119817	367.656/01
31/10/2011	3421005 - Consultoria, Adm. E Pesquisas	86.790,29	15/10/2011	124802	367.656/01
30/11/2011	3421005 - Consultoria, Adm. E Pesquisas	86.760,29	22/11/2011	133345	367.656/01
20/12/2011	3421005 - Consultoria, Adm. E Pesquisas	302.066,77	20/12/2011	139473	592.511/01
<b>TOTAL</b>		<b>1.154.020,53</b>			

Para fins de apuração do valor da glosa a lançar, calculamos abaixo os valores que teriam sido depreciados em 2011:

DATA CONTABIL	DEPRECIÇÃO 2011	GLOSA 2011	TOTAL DA OPERAÇÃO
28/01/2011	11/60	14.292,99	63.668,76
24/03/2011	09/60	13.014,04	73.746,25
28/04/2011	08/60	10.646,63	69.203,06
27/05/2011	07/60	10.122,03	76.638,26
30/06/2011	06/60	8.676,03	78.084,26
03/08/2011	05/60	7.230,02	79.530,27
30/08/2011	04/60	5.784,02	80.976,27
28/09/2011	03/60	4.339,51	82.450,78
31/10/2011	02/60	2.893,01	83.897,28
30/11/2011	01/60	1.446,00	85.314,29
<b>TOTAIS 2011</b>		<b>78.444,29</b>	<b>773.509,47</b>
19/01/2012	1/60	5.034,45	297.032,32
<b>TOTAIS 2012</b>		<b>5.034,45</b>	<b>297.032,32</b>

Em 08/04/2015, a contribuinte foi intimada a apresentar, no prazo de 10 (dez) dias, uma relação constando datas, valores, com indicativo das contas contábeis em que foram registradas as despesas de todas as doações efetuadas em 2012 a favor do INSTITUTO TORTUGA DE VALORIZAÇÃO DO CIDADÃO, CNPJ 07.697.93210001-84, bem como a cópia autenticada do documento societário, com o devido registro em Cartório.

A contribuinte apresentou Resposta em 17/04/2015 e, aí, a autoridade fiscal acabou realizando as seguintes observações no que tange ao INSTITUTO TORTUGA DE VALORIZAÇÃO DO CIDADÃO, CNPJ 07.697.93210001-84:

- a) É uma sociedade constituída regularmente em 01/07/2005, registrada no 4º Registro de Pessoas Jurídicas de São Paulo, em 26 de agosto do mesmo ano;
- b) Seus objetivos sociais principais e permanentes são o exercício e o estímulo às atividades de Assistência Social, Saúde, Educacionais, Esportivas, Culturais, Ambientais;
- c) Constituem as suas FINALIDADES, a promoção de projetos nas áreas de assistência social, saúde e educação; promover o conhecimento através do desenvolvimento de atividades de educação e de pesquisa científica e/ou da criação, manutenção e custeio de unidades específicas; promover projetos recreativos culturais; promover projetos que executem cursos profissionalizantes para jovens e adultos; promover projetos nas áreas de cultura e meio ambiente; realizar parcerias com entidades afins; praticar quaisquer atos de beneficência, dentro do território nacional, não consignando em seus Estatutos, mas que forem determinados pela Diretoria, em sua maioria, e aprovados pelo Conselho de Administração; e a execução de outras atividades compatíveis com as finalidades do INSTITUTO.
- d) Para a consecução de suas FINALIDADES, o INSTITUTO poderá firmar parcerias, convênios ou contratos e articular-se, pela forma conveniente, com órgãos ou entidades, públicas ou privadas, no país ou no exterior;
- e) O Patrimônio do INSTITUTO constitui-se de bens móveis e imóveis a ela pertencentes, ou que vierem a ser adquiridos por compra, doação ou legado, contribuições, donativos, auxílios oficiais ou subvenções de quaisquer naturezas.
- f) A entidade não distribui resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcela de seu patrimônio a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;
- g) No caso de extinção do INSTITUTO, seus bens e direitos serão revertidos a entidades privadas, cujos objetivos sejam mais coincidentes possíveis com as FINALIDADES estabelecidas e que estejam previamente registradas no Conselho Nacional de Assistência Social ou a outra entidade pública.
- h) As suas fontes de recursos para a manutenção e o desenvolvimento de suas atividades, virão de doações, subvenções, legados ou contribuições de pessoas naturais, sociedades, entidades ou organismos nacionais e internacionais; receitas provenientes de campanhas, loterias, carnes de contribuição, telemarketing, reciclagem de materiais, projetos de financiamento e outras formas lícitas de captação de recursos; rendimentos próprios dos imóveis que possuir, os decorrentes de títulos, ações, bonificações, aplicações ou papéis financeiros de sua propriedade; rendas a seu favor constituídas por terceiros; usufrutos que lhe forem convertidos, doações ou legados; produtos de operações de crédito, internas ou externas, para financiamento de suas atividades; juros bancários e outras receitas de capital; e aquisições no exercício de suas atividades;
- i) A ENTIDADE possui uma Diretoria - órgão executor e administrativo do INSTITUTO, formada por 3 (três) membros; e um Conselho Fiscal - órgão de assessoramento na fiscalização financeira - contábil, com 3 (três) membros; sendo os membros do Conselho Fiscal e da Diretoria eleitos pela Assembleia Geral;
- j) A Assembleia Geral reunir-se-á, ordinariamente, por convocação do Presidente da Diretoria ou por 1/5 dos associados, até 30 de março de cada ano, para aprovação de contas da Diretoria e Balanço Anual e a discussão de quaisquer assuntos de interesse da ENTIDADE, e, a cada dois anos, para eleição dos membros da Diretoria e do Conselho Fiscal;
- k) O artigo 15 dos Estatutos Sociais, não define que os associados são empregados da pessoa jurídica doadora e seus respectivos dependentes, sendo três as categorias de associados:

- a) Associados Fundadores: pessoas físicas que subscreveram a ata de constituição da entidade (na Ata de constituição não estão identificados os Fundadores como empregados da TORTUGA);
- b) Associados Honorários: pessoas naturais ou jurídicas, públicas ou particulares que, indicadas pelos Associados Fundadores, tiverem os seus nomes ratificados pela Assembléa Geral;
- c) Associados contribuintes: todas as pessoas, físicas ou jurídicas, que participem ativamente para realização dos objetivos da entidade.

Em nenhum momento, portanto, limitam os associados a serem empregados da TORTUGA.

A ENTIDADE, segundo os seus Estatutos Sociais, não deixa patente que os seus objetivos e finalidades são realizados gratuitamente, e que quanto às suas Receitas, são originárias unicamente de doações, pois, segundo o artigo 14, parágrafo 2º desses Estatutos, podem ser provenientes de campanhas, loterias, carnes de contribuição, telemarketing, reciclagem de materiais, projetos de financiamento e outras formas lícitas de captação de recursos. Dessa forma, não se configura entidade de utilidade pública.

Não há, nos documentos apresentados a esta fiscalização, nenhuma citação quanto ao registro no Conselho Nacional de Assistência Social ou a outra entidade pública, nem tampouco quanto ao Decreto que a teria considerado como uma entidade pública.

Assim, as Despesas relativas às doações realizadas em favor do INSTITUTO TORTUGA DE VALORIZAÇÃO DO CIDADÃO, CNPJ 07.697.932/0001-84, são INDEDUTÍVEIS para fins de IRPJ e CSLL, de acordo com o artigo 365 do RIR/1999, abaixo reproduzido:

Art. 365. São vedadas as deduções decorrentes de quaisquer doações e contribuições, exceto as relacionadas a seguir (Lei n' 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI, e § 2º, incisos II e III):

I - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

II - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

- a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;
- b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que está se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;
- c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União, exceto quando se tratar de entidade que preste exclusivamente serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem.

Por conseguinte, considerando que não divisei as Adições dessas Despesas nos Livros de Apuração do Lucro Real e no Livro de Apuração da CSLL, de 2011 e 2012, estou efetuando a “glosa” das mesmas, conforme abaixo:

[...]

3. Em 08/04/2015, intimei o contribuinte a apresentar, no prazo de 10 (dez) dias, as seguintes informações e comprovações conforme relatório ANEXO 02 à essa mesma intimação, verifiquei, compulsando todos os valores registrados nas contas contábeis representativas de CIC de COLIGADAS e CONTROLADAS, que a TORTUGA UK LLP apresentou uma movimentação, em 2012, da ordem de R\$ 532.290.145,23, tendo tomado R\$ 299.713.870,36 e devolvido R\$ 232.576.274,87, o que resultou num saldo devedor junto a DSM, no valor de R\$ 67.137.595,49. Isto posto, caberá ao contribuinte esclarecer e comprovar:

- A origem dessas operações, juntando contratos e demais documentos comprobatórios;
- Em se tratando de operações mercantis, qual o critério de valoração das mercadorias foi adotado;

Qual a forma de liquidação das operações;

- Quando foi liquidado o saldo supra referido, de R\$ 67.137.595,49;
- Se houve alguma forma de remuneração dos desembolsos em favor e/ou contra a DSM;
- Se houve a cobrança de IOF, em se tratando de operações financeiras;
- A participação societária nessa empresa, mediante a apresentação do Contrato Social e demais documentos comprobatórios;
- Quais os lucros auferidos e distribuídos por ela à DSM, em 2011 e 2012;
- Se foi realizada a EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL, em 2011 e 2012, e, se realizada, juntar os documentos comprobatórios (registros contábeis, balanços da TORTUGA UK LLP e demais documentos comprobatórios);
- Demonstrar, de forma idêntica ao ANEXO 02, a movimentação financeira da TORTUGA UK LLP, em 2011, compulsando todos os valores de todas as Contas de Coligadas/Controladas.

O CONTRIBUINTE APRESENTOU A RESPOSTA A ESTA INTIMAÇÃO EM 07/05/2015. Analisando as respostas prestadas pelo contribuinte, considerei respondidos todos os quesitos, avaliando que:

I - De fato, nos anos de 2011 e 2012, ocorreram inúmeras transações mercantis entre a TORTUGA (atual DSM) e a TORTUGA UK LLP, as quais foram registradas na conta 2120101 TORTUGA UK LLP;

II - Essa conta foi objeto de lançamento de “Variações Monetárias”, as quais foram incluídas nos Resultados dos Exercícios;

III - Assim, não houve a incidência do IOF sobre as transações realizadas com essa coligada, pois foram de natureza, exclusivamente, mercantis.

Entretanto, apuramos a seguinte irregularidade, relativa aos Resultados de Empresas Ligadas:

a) FALTA DE TRIBUTAÇÃO DE LUCROS DISTRIBUÍDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NO EXTERIOR

Em 2011 e 2012, encontrava-se em pleno vigor o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 que previu que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior seriam considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço em que tiverem sido apurados, determinando, assim, a tributação pelo IRPJ e pela CSL de valores mesmo que não tenham sido disponibilizados ao acionista/quotista, com base no § 2º do artigo 43 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2011.

[...]

Assim, de acordo com esses preceitos legais, o contribuinte deixou de tributar o valor de R\$ 30.874,44, auferido em 2011, conforme quadro apresentado pelo contribuinte em 07/05/2015 (vide letra “a” deste tópico). Em lugar de tributar os Lucros disponibilizados pela TORTUGA UK LLP, o contribuinte os considerou como Resultado da Equivalência Patrimonial, excluindo-os do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.

CONSTATA-SE, pois, que o contribuinte deixou de oferecer à tributação de IRPJ e CSLL, o valor de R\$ 30.874,44, referente ao Lucro disponibilizado pela TORTUGA UK LLP, em 31/12/2011, contrariando o artigo 74 da MP 2.158-35/01.

4. Em 09/04/2015, o contribuinte foi intimado a apresentar, no prazo de 10 (dez) dias, a comprovação hábil das Despesas de Consultoria registradas na conta 3421005-X em 2012, no total de R\$ 2.603.430,06, conforme relação anexada. Para a comprovação, o contribuinte deveria apresentar:

- a) Contratos de Prestação de Serviços;
- b) Evidências dos serviços prestados (Pedidos, Orçamentos, Relatórios de Consultoria, etc);
- c) Comprovantes de Pagamento (recibos, depósitos bancários, etc);
- d) Contratos Sociais das prestadoras de serviços;
- e) Outros documentos que julgarem necessários a comprovação da efetiva prestação de serviços.

O CONTRIBUINTE APRESENTOU A RESPOSTA A ESTA INTIMAÇÃO, EM 24/04/2015. Examinando os documentos apresentados pelo contribuinte em 24/04/2015, correspondentes a Notas Fiscais dos Fornecedores, Comprovantes de Pagamento, Contratos e demais comprovantes, para a comprovação de lançamentos realizados na conta 3421005-x CONSULTORIA ADM./PESQUISAS PJ, verifiquei as seguintes irregularidades:

a) DESPESAS NÃO COMPROVADAS - COMPROVANTES INÁBEIS, NO TOTAL DE R\$ 1.015.898,88. EM 2012:

a. 1) FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO FISCAL:

DATA	FORNECEDOR	CNPJ	NF	VALOR
16/07/2012	MARTINELLI CONSULT. TRIBUT. E EMPRES. LTDA.	04.567.354/0001-73	3399	42.014,32
TOTAL 2012				42.014,32

a. 2) FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS SERVIÇOS CONTRATADOS:

## • OSWALDO DE SOUZA GARCIA, CNPJ 12.483.498/0001-70:

**Gastos em 2012**

DATA CONT.	VALOR R\$	NFS	HISTÓRICO
10/01/2012	45.000,00	018	Serviço (sem especificação)
14/02/2012	45.000,00	019	Serviço (sem especificação)
21/03/2012	45.000,00	020	Serviço (sem especificação)
17/04/2012	45.000,00	021	Serviço (sem especificação)
22/06/2012	45.000,00	022	Serviço (sem especificação)
30/05/2012	45.000,00	023	Serviço (sem especificação)
25/07/2012	45.000,00	024	Serviço (sem especificação)
28/08/2012	45.000,00	025	Serviço (sem especificação)
18/09/2012	45.000,00	026	Serviço (sem especificação)

29/10/2012	45.000,00	027	Serviço (sem especificação)
27/11/2012	45.000,00	028	Serviço (sem especificação)
27/11/2012	45.000,00	029	Serviço (sem especificação)
13/12/2012	45.000,00	030	Serviço (sem especificação)
<b>TOTAL</b>	<b>585.000,00</b>		

Da análise dos documentos comprobatórios apresentados em 24/04/2015, referentes a OSWALDO DE SOUZA GARCIA:

- a. Comprovantes de pagamento adequados;
- b. O Contrato de Prestação de Serviços apresentado, firmado em 0210812010 e seu Aditivo de 0110512011, tinham como escopo:
  - Prestação de Serviços de Consultoria visando o planejamento estratégico de Pesquisas e Desenvolvimento de Produtos no território nacional, traçando, a contratada e a contratante, um plano de serviços a serem prestados pela Contratada, segundo sua disponibilidade e conhecimentos técnicos;
  - Obriga-se a Contratada a apresentar mensalmente, sempre que solicitado, relatórios dos trabalhos executados, dirigidos exclusivamente à Contratante, observado o sigilo dos serviços realizados;
  - O preço dos, firmado naquela data.

Das conclusões destes serviços contratados, até 30/04/2011, foram da ordem de R\$ 38.000,00 mensais, sendo alterado para R\$ 45.000,00 mensais a partir de 01/05/2011, conforme Aditivo apresentado auditoria sobre a documentação apresentada em 24/04/2015:

- i. Não apresentaram quaisquer evidências para comprovar a real realização dos serviços contratados;
- ii. As Notas Fiscais de Serviço apresentadas no período, tinham numeração sequencial (de 018 a 030), indicando que a TORTUGA era o único cliente.

iii. Assim, as despesas citadas acima, no total de R\$ 585.000,00, em 2012, por falta de comprovação da efetiva realização dos serviços contratados.

• **VERÔNICA FERONATO, CNPJ 05.616.428/0001-87:**

**Gastos em 2012**

DATA CONT.	VALOR R\$	NFS	HISTÓRICO
11/01/2012	15.360,00	035	Prest.Serv.Administrativos - jan/2012
15/02/2011	15.360,00	036	Prest. Serviços Extras no mês de fev/2012

27/03/2012	15.360,00	037	Prest.Serv.Administrativos mar/2012
17/04/2012	15.360,00	038	Prest.Serv.Administrativos abr/2012
14/05/2012	15.360,00	039	Prest. Serviços Administrativos - mai/2012
19/06/2012	15.360,00	040	Prest. Serviços Administrativos - jun/2012
26/07/2012	8.704,00	041	Prestação de Serv. Administrativos de 01 a 17 de jul/2012
17/08/2012	15.360,00	042	Prestação de Serviços Administrativos - ago/2012
13/09/2012	15.360,00	043	Serviços Administr. em set/2012
19/10/2012	15.360,00	044	Prest. Serviços Administrativos - outubro/2012
21/11/2012	15.360,00	045	Prest.Serv.Administrativos - novembro/2012
28/11/2012	15.360,00	046	Prest. Serviços Administrativos extracontratuais
17/12/2012	15.360,00	047	Prest. Serviços Administrativos - dezembro/2012
<b>TOTAL</b>	<b>193.024,00</b>		

**VERÔNICA FERONATO:**

a. Comprovantes de pagamento adequados;

b. O Contrato de Prestação de Serviços apresentado, firmado em 01/04/2003, e seu Aditivo de 01/06/2011, tinham como escopo: • Prestação de Serviços na área de Controladoria de Produção Pecuária, nas unidades da TORTUGA de todo o território nacional, cujos serviços serão traçados através de um plano de serviços traçado através de propostas, os quais serão prestados segundo suas disponibilidades e conhecimentos técnicos;

• O preço dos serviços contratados em 01/04/2003, foram da ordem de R\$ 4.096,15 mensais, sendo alterado para R\$ 15.360,00 mensais a partir de 01/06/2011, conforme Aditivo apresentado, firmado naquela data. Das conclusões desta auditoria sobre a documentação apresentada em 24/04/2015:

i. Não apresentaram quaisquer evidências para comprovar a real realização dos serviços contratados;

ii. As Notas Fiscais de Serviço apresentadas no período, tinham numeração sequencial (de 35 a 47), indicando que a TORTUGA era o único cliente.

iii. Assim, as despesas citadas acima, no total de R\$ 193.024,00, em 2012, por falta de comprovação da efetiva realização dos serviços contratados, da divergência de valores, de janeiro a maio de 2012, em relação ao contrato vigente.

• **MARTINELLI CONSULTORIA TRIBUTÁRIA E EMPRESARIAL LTDA, CNPJ**  
**04.567.354/0001-73**  
Gastos em 2012:

DATA CONT.	VALOR R\$	NFS	HISTÓRICO
08/08/2012	195.860,56	3489	Serviços de Consultoria – Captação de Recursos FINEP – Parcela
<b>TOTAL EM 2012</b>	<b>195.860,56</b>		

Da análise dos documentos comprobatórios apresentados em 24/04/2015, referentes a MARTINELLI CONSULTORIA TRIBUTARIA LTDA.:

a. Comprovantes de pagamento adequados;

b. O Contrato de Prestação de Serviços apresentado, firmado em 13/12/2010, tinha como escopo:

- Assessoramento Jurídico, mediante o qual, a contratada analisará e apresentará as soluções mais adequadas para as questões tributárias/fiscais no que tange ao aproveitamento dos incentivos fiscais da Lei 11.196, bem como o levantamento e a elaboração de todo o material e documentação que servirá de suporte aos benefícios fiscais que forem usufruídos como resultado dos trabalhos executados pela Contratada, para o exercício fiscal de 2008;

- Realização de projeto para apresentação à FINEP (Financiadora de Estudos e Projetos), abrangendo:

o Levantamento, análise e enquadramento dos investimentos;

o Elaboração e aprovação da CP - Consultoria Prévia;

o Projeto de viabilidade econômica e financeira que se enquadra nas orientações do FINEP, denominada “Solicitação de Financiamento”, objetivando o aporte de recursos pelo referido órgão Contratante;

o Representação da Contratante junto a FINEP durante o tramite do processo até a liberação dos recursos;

o Apoio na comprovação dos investimentos.

A remuneração desse contrato ficou assim estabelecida:

- 7% (sete por cento) sobre o benefício em razão dos serviços citados no primeiro parágrafo (Lei 11.196);

- R\$ 12.000,00 fixos, a título de adiantamento, a ser descontado, para a elaboração da CF - Consulta Prévia no FINEP;

- R\$ 15.000,00 fixos, a título de adiantamento, a ser descontado, para a elaboração da Solicitação de Financiamento FINEP;

- Os percentuais abaixo, calculados sobre o valor do financiamento efetivamente aprovado e liberado pelo FINEP:

Taxa de Juros	% Honorários
Menor do que TJLP	3,5%
TJLP Seca	3,0%
De TJLP + 0,01% até TJLP + 2%	2,5%
De TJLP + 2,01% até TJLP + 5%	1,5%

Das conclusões desta auditoria sobre a documentação apresentada em 24/04/2015:

- i. Não há prova da efetiva prestação dos serviços, no que tange aos recursos liberados pelo FINEP, pois não apresentaram quaisquer documentos comprovando os percentuais aplicados sobre os benefícios usufruídos, nem o efetivo aferimento dos benefícios citados;
- ii. Assim, as despesas citadas acima, no total de R\$ 195.860,56, em 2012, por falta de comprovação da efetiva realização dos serviços contratados.

Ao final, a Autoridade fiscal apurou que a contribuinte incorreu nas seguintes infrações à legislação tributária durante nos anos-calendário de 2011 e 2012:

#### “1. OMISSÕES DE RECEITAS

##### 1.1. DEPÓSITOS NÃO IDENTIFICADOS

Constatei as seguintes OMISSÕES DE RECEITAS decorrentes da não demonstração, por parte do contribuinte, da origem de diversos “Depósitos Não Identificados”, conforme demonstro no Tópico II, item 1, letra (A):

Ano-Calendário	Mês do Fato Gerador	Valor R\$
2011	Janeiro	11.888,50
2011	Fevereiro	1.426,00
2011	Março	1.930,15
2011	Abril	10.747,48
2011	Maio	968,59
2011	Junho	26.550,67
2011	Julho	6.878,73
2011	Agosto	4.512,70
2011	Setembro	17.881,48
2011	Outubro	137.632,67
2011	Novembro	5.310,86
2011	Dezembro	4.314,45
2012	Janeiro	483.898,19

[...]

##### 1.2. SUPERVENIÊNCIAS ATIVAS

[...]

##### 1.3. LUCROS DISTRIBUÍDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NO EXTERIOR

Constatei que o contribuinte, contrariando o artigo 74 da MP 2158/01, deixou de oferecer à tributação de IRPJ e CSLL, os lucros apurados em 31/12/2011, pela controlada estrangeira TORTUGA UK LLP, conforme demonstro no Tópico II, item 4, subitem “b”:

Controlada	Data do Fato Gerador	Lucro Apurado R\$
TORTUGA UK LLP	31/12/2011	30.874,44

[...]

## 2. GLOSA DE DESPESAS

### 2.1. REMESSAS PARA FINS PROMOCIONAIS

Constatei que foram realizadas diversas Remessas para Fins Promocionais, contabilizadas em Despesas Operacionais, na conta 3220205, relativas supostas amostras de produtos, que não se enquadraram nesse conceito em função das quantidades e valores excessivos, conforme demonstro no Tópico II, item 1, subitem (C):

Ano-Calendário	Mês do Fato Gerador	Valor R\$
2011	Dezembro	459.636,74
2012	Dezembro	468.818,30

[...]

### 2.2. CONSULTORIAS EM ADMINISTRAÇÃO E PESQUISAS - PJ

Constatei a ocorrência de diversas Despesas Operacionais relativas a pagamentos realizados a título de Consultorias em Administração e Pesquisas, contabilizadas na conta 3331005, as quais careceram de comprovação ou foram apresentados comprovantes inábeis abaixo resumidos, conforme demonstro no Tópico II, item 1, subitem (D), e item 4, subitem "a":

Motivo	Fornecedor	Ano-Calendário	Valor R\$
Falta Comprov. Serviços	Martinelli Consultoria	2011	546.639,00
Falta Comprov. Serviços	Verônica Feronato	2011	175.866,00
Falta Comprov. Serviços	Oswaldo S. Garcia	2011	512.000,00
<b>TOTAL 2011</b>			<b>1.234.505,00</b>
Falta após comprovantes	Martinelli Consultoria	2012	42.014,32
Falta Comprov. Serviços	Oswaldo S. Garcia	2012	585.000,00
Falta Comprov. Serviços	Verônica Feronato	2012	193.024,00
Falta Comprov. Serviços	Martinelli Consultoria	2012	195.860,56
<b>TOTAL 2012</b>			<b>1.015.898,88</b>

[...]

### 2.3. ATIVOS COMO DESPESAS

Constatei que o contribuinte contabilizou indevidamente como Despesas Operacionais, diversos bens de natureza permanente, conforme demonstro no Tópico II, item 1, subitem (D):

DATA CONTABIL	DEPRECIÇÃO 2011	GLÓSA 2011	TOTAL DA OPERAÇÃO	
28/01/2011	11/60	14.292,99	63.668,76	77.961,75
24/03/2011	09/60	13.014,04	73.746,25	86.760,29
28/04/2011	08/60	10.646,63	69.203,06	79.849,69
27/05/2011	07/60	10.122,03	76.638,26	86.760,29
30/06/2011	06/60	8.676,03	78.084,26	86.760,29
03/08/2011	05/60	7.230,02	79.530,27	86.760,29
30/08/2011	04/60	5.784,02	80.976,27	86.760,29
28/09/2011	03/60	4.339,51	82.450,78	86.790,29
31/10/2011	02/60	2.893,01	83.897,78	86.790,29
30/11/2011	01/60	1.446,00	85.314,29	86.760,29
<b>TOTAIS 2011</b>		<b>78.444,29</b>	<b>773.509,47</b>	<b>851.953,76</b>
19/01/2012	1/60	5.034,45	297.032,32	302.066,77
<b>TOTAIS 2012</b>		<b>5.034,45</b>	<b>297.032,32</b>	<b>302.066,77</b>

[...]

#### 2.4. DOAÇÕES A ENTIDADES FILANTRÓPICAS

Constatei diversas doações realizadas a entidades que não cumprem o artigo 365 do RIR/99, conforme demonstro no Tópico II, item 4:

Entidade	Ano-Calendário	Valor R\$
INSTITUTO TORTUGA DE VALORIZAÇÃO DO CIDADÃO	2011	120.000,00
INSTITUTO TORTUGA DE VALORIZAÇÃO DO CIDADÃO	2012	120.000,00

[...]

#### 3. COMPENSAÇÃO A MAIOR DE PREJUÍZOS FISCAIS

Em função das irregularidades acima elencadas (itens 1 a 2), efetuei ajustes dos saldos dos Prejuízos Acumulados das Atividades Gerais e das Atividades Rurais, no ano-calendário de 2011, gerando INSUFICIÊNCIA DE SALDO DE PREJUÍZOS FISCAIS EM 2012, conforme demonstro abaixo:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - ATIVIDADE GERAL			
Data	Histórico	Ativ. Geral	Ativ. Rural
01/01/2011	Saldo Períodos Anteriores	67.731.180,69	663.352,81
31/12/2011	Prejuízo na Atividade		651.684,32
31/12/2011	Saldo Prejuízos a Compensar	67.731.180,69	1.315.037,13
31/12/2011	Compensação pelo Contribuinte	- 42.384.589,34	- 651.684,32
<b>31/12/2011</b>	<b>Ajustes da Fiscalização - Compensação</b>	<b>- 818.570,38</b>	
31/12/2011	Saldo para Período Seguinte	24.528.020,97	663.352,81
31/12/2012	Prejuízo na Atividade		487.520,39
31/12/2012	Saldo Prejuízos a Compensar	24.528.020,97	1.150.873,20
31/12/2012	Compensação pelo Contribuinte	- 24.579.565,69	- 487.520,39
<b>31/12/2012</b>	<b>SALDO INSUFICIENTE DE PREJ. FISCAL</b>	<b>- 51.544,72</b>	
31/12/2012	Saldo Prejuízos a Compensar	-	-

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - ATIVIDADE RURAL			
Data	Histórico	Entrada	Saída
01/01/2011	Saldo Períodos Anteriores	663.352,81	
31/12/2011	Prejuízo no Período	651.584,32	
31/12/2011	Deduzido Resultado Ativ. Gerais		651.584,32
31/12/2011	Saldo a Compensar	663.252,81	-
31/12/2012	Prejuízo no Período	487.520,39	
31/12/2012	Deduzido Resultado Ativ. Gerais		487.520,39
<b>31/12/2012</b>	<b>Ajustes Fiscal. - Compens. Ativ. Geral</b>		<b>663.352,81</b>
31/12/2012	Saldo a Compensar	-	-

**NB:** Os cálculos serão detalhados no Auto de Infração de IRPJ, na "Planilha de Compensação de Prejuízos Fiscais".

[...]

### 3.1. DA INTIMAÇÃO

Em vista da Redução dos Saldos dos Prejuízos Acumulados da Atividade Geral, em 31/12/2012, no valor abaixo especificado, fica o contribuinte intimado a realizar, imediatamente, os devidos ajustes em seus registros e informações e declarações à RFB, de modo a apurar e recolher o IRPJ devido sobre o Lucro Líquido, eventualmente ocorrido nos períodos subsequentes:

Saldos Reajustados dos Prejuízos Fiscais Acumulados, em 31/12/2012:			
• Atividade Geral		RS	0 00
• Atividade Rural		RS	0 00

### 4. REDUÇÃO DO SALDO ACUMULADO DAS BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL

Em função das irregularidades acima elencadas (itens 1 a 2), efetuei ajustes dos saldos das Bases Negativas Acumuladas da CSLL das Atividades Gerais e Rurais, do ano-calendário 2011, gerando INSUFICIÊNCIA DE SALDO A COMPENSAR EM 2012, conforme demonstro a seguir:

## COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS DA C.S.L.L. - ATIVIDADE GERAL

Data	Histórico	Ativ. Geral	Ativ. Rural
01/01/2011	Saldo Períodos Anteriores	67.572.777,71	663.352,81
31/12/2011	Prejuízo na Atividade		651.684,32
31/12/2011	Saldos Base Neg. a Compensar	67.572.777,71	1.315.037,13
31/12/2011	Compensação pelo Contribuinte	42.391.428,91	651.684,32
31/12/2011	<b>Ajustes da Fiscalização - Compensação</b>	<b>818.570,38</b>	
31/12/2011	Saldos para Período Seguinte	24.362.778,42	663.352,81
31/12/2012	Prejuízo na Atividade		487.520,39
31/12/2012	Saldos Base Neg. a Compensar	24.362.778,42	1.150.873,20
31/12/2012	Compensação pelo Contribuinte	24.605.633,14	487.520,39
31/12/2012	<b>INSUFICIÊNCIA DE BASE NEG CSLL</b>	<b>242.854,72</b>	
31/12/2012	Saldos Base Neg. a Compensar		

## COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS DA C.S.L.L. - ATIVIDADE RURAL

Data	Histórico	Entrada	Saída
01/01/2011	Saldo Períodos Anteriores	663.352,81	
31/12/2011	Base Negativa no Período	651.584,32	
31/12/2011	Dedução Resultado Ativ. Gerais		651.584,32
31/12/2011	Saldos Base Neg. a Compensar	663.252,81	
31/12/2012	Base Negativa no Período	487.520,39	
31/12/2012	Dedução Resultado Ativ. Gerais		487.520,39
31/12/2012	<b>Ajustes Fiscal - Compens. Ativ. Geral</b>		<b>663.352,81</b>
31/12/2012	Saldo a Compensar		

**NB.** Os cálculos serão detalhados no Auto de Infração de CSLL, na *Planilha de Compensação de Base Negativa da CSLL*.

[...]

#### 4.1. DA INTIMAÇÃO

Em vista da Redução dos Saldos Acumulados da CSLL em 31/12/2012, nos valores abaixo especificados, fica o contribuinte intimado a realizar, imediatamente, os devidos ajustes em seus registros e informações e declarações à RFB, de modo a apurar e recolher a CSLL devida sobre as Bases de Cálculo Positivas, eventualmente ocorridas nos períodos subsequentes.”

Em 29/06/2015, a contribuinte foi intimada dos lançamentos e, na sequência, entendeu por apresentar, em 29/07/2015, Impugnação de fls. 181/204 por meio da qual invocou os motivos de fato e de direito em que se fundamentava sua defesa, nos termos do artigo 16, inciso III do Decreto n.º 70.235/72.

Na sequência, os autos foram encaminhados para a autoridade julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, aí, em Acórdão de n.º 108-016.425 (fls. 447/500), a 3ª Turma da DRJ/08 entendeu por julgar a Impugnação parcialmente procedente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

**“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2011, 2012

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. ADIÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR.**

Consolida-se administrativamente a matéria não expressamente impugnada, operando-se em relação a ela a preclusão processual.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2011, 2012

**OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.**

O fato indiciário que autoriza a acusação de omissão de receitas (fato indiciado) com base na presunção legal é a prova da existência de depósitos bancários nas contas correntes da pessoa jurídica, sem a regular comprovação da origem dos recursos.

A escrituração dos depósitos bancários não serve de suporte à presunção legal porque não é prova hábil da existência de depósitos bancários nas contas correntes da pessoa jurídica.

**GLOSA DE DESPESAS. REMESSAS PROMOCIONAIS. AMOSTRAS.**

As amostras são definidas legalmente como produtos de diminuto ou de nenhum valor comercial, assim considerados os fragmentos ou parte de qualquer mercadoria, em quantidade estritamente necessária para dar a conhecer sua natureza espécie e qualidade, para distribuição gratuita, desde que tragam, em caracteres bem visíveis, declaração neste sentido.

Assim, não basta que o valor de distribuição de amostras atenda ao limite global em relação à receita obtida na venda dos produtos, é necessário o produto distribuído se configure dentro do conceito legal, não tendo a contribuinte comprovado a necessidade de fornecimento de quantidades tão elevadas para a realização de testes de seus produtos.

**GLOSA DE DESPESAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE.**

O ônus da prova da regularidade das despesas escrituradas sempre compete à pessoa jurídica.

Para que possa deduzir a despesa das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL o contribuinte deve provar, primeiramente, a sua efetividade, ou seja, que a despesa realmente foi incorrida e que a contraprestação foi recebida - e não o fisco quem deve provar a sua inexistência para a glosa.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados desde que comprovados por documentos hábeis, sendo esta condição inafastável.

Acata-se como comprovada a prestação dos serviços amparada em diversos contratos, especificamente mencionados nas notas fiscais emitidas, para amparar os pagamentos efetuados com observância das cláusulas contratuais.

**GLOSA DE DESPESAS. AQUISIÇÃO DE LICENÇAS DE USO DE PROGRAMAS.**

Comprovado que o contrato se refere à cessão de direito de uso de software ainda que esteja também prevista a prestação de serviços de suporte e manutenção, é da contribuinte o ônus da prova da apropriação das remunerações a cada parte do contrato.

**GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.**

Após os ajustes de bases de cálculo efetuados no julgamento e sua repercussão na compensação de prejuízos fiscais, com observância dos limites legais, não remanesce a exigência.

**DEDUÇÃO DOS SALDOS NEGATIVOS.**

Na data da autuação, os créditos de saldos negativos de IRPJ e CSLL dos períodos de apuração, objeto de lançamento de ofício, não foram utilizados na dedução dos tributos lançados, porque não se encontravam disponíveis, por já terem sido utilizados em DCOMP.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO**

**SOCIAL - PIS. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS.**

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

No final, a autoridade julgadora de 1ª instância acabou realizando as seguintes conclusões:

**“ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, ACORDAM os membros da 33ª Turma de Julgamento da DRJ 08/SP, por unanimidade de votos, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, em:

1. JULGAR PROCEDENTES EM PARTE os lançamentos de IRPJ e CSLL, conforme demonstrativos em anexo, para:

- a. cancelar a exigência sobre a acusação de omissão de receitas, com base nos depósitos de origem não comprovada;
- b. cancelar em parte a exigência sobre a glosa de despesas por falta de comprovação da efetividade da prestação dos serviços; e
- c. cancelar a exigência sobre a glosa de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas.

2. JULGAR IMPROCEDENTES os lançamentos reflexos de PIS e Cofins.”

Em 19/07/2021, a contribuinte foi intimada do resultado do julgamento do Acórdão n.º 108-016.425 através da Caixa Postal do seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE (Portal e-CAC), conforme se verifica do Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 525, e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 529/557, protocolado em 18/08/2021, em que sustenta, em síntese, as seguintes alegações:

i. Preliminarmente: nulidade do acórdão recorrido em virtude de inovação do critério jurídico do lançamento

Alega que houve alteração do critério jurídico, haja vista que ao discorrer sobre a glosa de despesas com remessas promocionais realizadas pela Recorrente, o acórdão teria indicado como razão de decidir inúmeros dispositivos legais e regulamentares, inclusive, à legislação específica do IPI que não teriam sido indicados no lançamento original.

ii. Dedutibilidade das remessas para fins promocionais

Alega que a autoridade fiscal tentou aplicar, para fins de IRPJ e CSLL, um requisito específico para o IPI, que nada tem a ver com a dedutibilidade da despesa. Os requisitos específicos para dedutibilidade

de amostras estavam, à época dos fatos, estabelecidos no art. 366, inciso V, do RIR/99.

O próprio art. 366, V, do RIR/99 expressamente possibilita a dedutibilidade de amostras tributáveis ou não pelo imposto sobre produtos industrializados. Ou seja, há completa desvinculação da dedutibilidade das amostras na apuração do lucro real em relação aos requisitos para isenção de IPI.

A autoridade fiscal e o acórdão recorrido sequer questionaram o cumprimento dos requisitos de dedutibilidade constantes do art. 366, V, do RIR/99.

Acrescenta que boa parte das amostras distribuídas pela Recorrente foram direcionadas para revendedores de rações e de suplementos animais, conforme se verifica nas notas fiscais 18304, 19676, 114273, 120608, 47498 e 58069 (Doc. 2). Nesses casos, a Recorrente não ofertou “grandes quantidades”, como sugere o acórdão, para um único “consumidor” em potencial. O real objetivo da Recorrente foi de permitir que tais revendedores distribuam suas rações e suplementos para inúmeros outros produtores rurais, fomentando assim a ampliação da participação da Recorrente nesses mercados.

iii. Inaplicabilidade de limites de dedutibilidade de amostras para a apuração da CSLL

Defende que não há previsão de qualquer restrição à dedutibilidade de amostras para a apuração da base de cálculo da CSLL (cumpram elas ou não os requisitos do art. 54, III, do RIR/99). Ser ou não amostra é irrelevante para fins de apuração deste tributo. Ademais, os requisitos gerais de necessidade, usualidade e normalidade, previstos pelo art. 47 da Lei nº 4.506/64 e aplicáveis à CSLL por determinação do art. 13 da Lei nº 9.249/95, foram preenchidos e sequer foram questionados pela autoridade fiscal ou pela DRJ.

iv. Das despesas de prestação de serviços de consultoria e controladoria

Sustenta que uma análise detalhada dos documentos que já constam nos autos é suficiente para confirmar o equívoco do acórdão recorrido. Conforme se depreende do contrato de prestação de serviços firmado entre a Tortuga Companhia Zootécnica Agrária (então denominação da Recorrente) e a Sra. Verônica Feronato (Fl. 83 - arquivo não paginável “10314724385201517\_20210722\_102702\_Parte4”, documento “30 DSM - AN 2 RESP INT 170415 (2) SERVIÇOS.PDF”, pg 174) a prestação de serviços contratada era relativa a serviços na área de controladoria de produção pecuária.

Os e-mails anexos a este recurso comprovam a efetiva prestação dos serviços de controladoria de produção pecuária pela Sra. Verônica no período questionado (Doc. 3).

v. Da glosa de despesas de valores que supostamente deveriam ser ativados

A fiscalização entendeu que as notas fiscais emitidas pela Totvs S/A se referiam à aquisição de licenças de programas de computador, devendo ser “ativadas” e submetidas à depreciação para, somente então, afetar a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Em sua Impugnação, a Recorrente demonstrou que tais notas, na verdade, se refeririam a prestações de serviço, como previsto no contrato assinado com a Totvs S/A.

A autoridade lançadora nunca questionou a existência das despesas incorridas pela Recorrente junto à Totvs S/A. O entendimento adotado – por equívoco – foi de que os pagamentos diziam respeito à aquisição de licença de uso de software.

Acrescenta que as críticas apresentadas pelo acórdão acerca da efetiva prestação do serviço extrapolam o conteúdo da acusação fiscal e atentam, novamente, contra o artigo 146 do CTN e aos limites de competência da autoridade julgadora. De todo modo, é inegável a existência das atividades da Totvs S/A e a regularidade dos pagamentos realizados pela Recorrente.

Com base em tais alegações, a Recorrente pleiteia pela reforma da decisão recorrida e, por conseguinte, que os Autos de Infração sejam integralmente cancelados.

Na sequência, os autos foram encaminhados a este E. CARF para que o Recurso Voluntário seja apreciado e, posteriormente, foram sorteados para este Relator.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

### **1. Juízo de Admissibilidade do Recursos Voluntário**

De início, devo analisar se o presente Recurso Voluntário preenche os pressupostos recursais intrínsecos e extrínsecos para concluir se, de fato, pode ser conhecido e devida e regularmente analisado.

Pois bem. Analisando-se o requisito extrínseco da tempestividade, verifico, de plano, que, 19/07/2021, a contribuinte tomou conhecimento do resultado do Acórdão nº 108-016.425 através do seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), nos termos do que preceitua o artigo 23, § 2º, inciso III, alínea “b” do Decreto nº 70.235/72, e conforme se verifica do Termo de Ciência por abertura de mensagem de fls. 525, de modo que o prazo de 30 (trinta) dias previstos no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 começou a fluir em 20/07/2021 (terça-feira) e

findar-se-ia em 18/08/2021 (quarta-feira). A rigor, note-se que a contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário em 18/08/2021 (quarta-feira).

Considerando, pois, que o Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo e examinar as alegações preliminares e meritórias tais quais formuladas que, a propósito, serão tratadas em tópicos apartados.

## 2. Preliminarmente: nulidade do acórdão recorrido em virtude de inovação do critério jurídico do lançamento

Conforme relatado, a Recorrente suscita a nulidade do acórdão recorrido, haja vista a suposta alteração de critério jurídico pela autoridade julgadora a respeito da glosa de despesas com remessas promocionais tais quais realizadas.

Para verificar se houve alteração de critério jurídico, é necessário cotejar o critério adotado no lançamento e o critério adotado pela decisão recorrida, conforme se verifica da tabela abaixo:

Termo de Constatação Fiscal	Acórdão Recorrido
<p>Examinando as Notas Fiscais apresentadas, verifiquei se tratarem de produtos de NCM 2309.90.90 (resíduos e desperdícios industriais alimentares; alimentos preparados para animais — Preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais — outras). Esse NCM 2309.90.90, tem tributação 0% (zero por cento) de IPI — Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme TIPI.</p> <p>Essas remessas de produtos foram realizadas gratuitamente a seus clientes, através da entrega de mercadorias sem custo, ou seja, sem a contrapartida do pagamento devido.</p> <p>Assim, tais remessas promocionais, que contabilizadas em Custos Operacionais, na conta 3220205 — REMESSA PARA FINS PROMOCIONAIS, deverão ser objeto de "Glosa", visto que, pelos produtos e quantidades enviadas aos clientes, <b>não se tratam de remessas promocionais de amostras de produtos e sim benefícios concedidos não dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL pois, para isso os produtos deveriam ser de diminuto ou nenhum valor comercial, e apenas fragmentos ou partes de seus produtos e na quantidade estritamente necessária para possibilitar o conhecimento de sua natureza, espécie e qualidades tratadas.</b></p> <p>Base Legal:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Artigos 249, Inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300 do Regulamento de Imposto de Renda aprovado pelo</li> </ul>	<p>Entretanto, há um equívoco no raciocínio da Impugnante.</p> <p>Não basta atender o limite global definido no art. 366, inciso V, alínea "c" do RIR/99: "o valor das amostras distribuídas em cada ano-calendário não ultrapasse os limites estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, tendo em vista a natureza do negócio, até o máximo de cinco por cento da receita obtida na venda dos produtos".</p> <p>É necessário que se configure como amostra, conceito definido no art. 7º, inciso V da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, consolidado no art. 54, III Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15/16/2010, conforme abaixo:</p> <p>Lei nº 4.502, de 30/11/1964</p> <p>Art. 7º São também isentos: [...]</p> <p><b>V - as amostras de diminuto ou de nenhum valor comercial, assim considerados os fragmentos ou parte de qualquer mercadoria, em quantidade estritamente necessária para dar a conhecer sua natureza espécie e qualidade,</b> para distribuição gratuita, desde que tragam, em caracteres bem visíveis, declaração neste sentido;</p> <p>Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15/11/2010</p> <p>Art. 54. Omissis [...]</p>

<p>Decreto no 3000/1999 (RIR/99);</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Instruções Normativas SRF n o 2/69 e 74/89;</li> <li>• Pareceres Normativos CST no 582/71 e 32/81, entre outros;</li> <li>• Diversos Acórdãos firmados pelo Conselho de Contribuintes;</li> <li>• Demais dispositivos legais citados nos Autos de Infração.</li> </ul> <p>Por conseguinte, em vista do verificado, essas Despesas Operacionais contabilizadas na conta 3220205 — REMESSA PARA FINS PROMOCIONAIS, nos anos de 2011 e 2012, serão objeto de "glosa":</p>	<p>III - as amostras de produtos para distribuição gratuita, de diminuto ou nenhum valor comercial, assim considerados os fragmentos ou partes de qualquer mercadoria, em quantidade estritamente necessária a dar a conhecer a sua natureza, espécie e qualidade, atendidas as seguintes condições (Lei nº 4.502, de 1964, art. 7º, inciso V):</p> <p>a) indicação no produto e no seu envoltório da expressão “Amostra Grátis”, em caracteres com destaque;</p> <p>b) quantidade não excedente de vinte por cento do conteúdo ou do número de unidades da menor embalagem da apresentação comercial do mesmo produto, para venda ao consumidor; e</p> <p>c) distribuição exclusivamente a médicos, veterinários e dentistas, bem como a estabelecimentos hospitalares, quando se tratar de produtos da indústria farmacêutica;</p> <p>Portanto, não basta atender ao limite global de cinco por cento da receita obtida na venda dos produtos, é necessário que a quantidade não exceda de vinte por cento do conteúdo ou do número de unidades da menor embalagem da apresentação comercial do mesmo produto, para venda ao consumidor.</p> <p>Nesse aspecto, a fiscalização comprovou que as denominadas “amostras” tinham valor e peso elevados, conforme abaixo:</p> <p>(...)</p> <p>No caso em tela, agiu acertadamente a autoridade fiscal ao descaracterizar as referidas operações como distribuição de amostras, uma vez que a contribuinte não logrou comprovar a necessidade do fornecimento de quantidades tão elevadas para a realização de testes de seus produtos.</p>
---	---

Cotejando os excertos acima, verifica-se que a preliminar de nulidade tal qual suscitada deve ser rejeitada.

Isto porque, embora não tenha sido explicitamente mencionado, quando da lavratura do auto de infração, o disposto no artigo 7º, inciso V da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, consolidado no artigo 54, III do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15/16/2010, verifica-se que sua fundamentação contempla o disposto naquele dispositivo.

Ademais, a referência a letra b” do inciso III do artigo 54 do RIPI não alterou as conclusões do julgador de 1ª instância, segundo quem a contribuinte não logrou comprovar a necessidade do fornecimento de quantidades tão elevadas para a realização de testes de seus produtos.

Por essas razões, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade tal qual suscitada.

### 3. Dedutibilidade das remessas para fins promocionais

A Autoridade fiscal glosou as despesas contabilizadas como remessas para fins promocionais por se tratar de produtos de fabricação própria, de valor e peso elevados, sem características de amostras, que seriam produtos de diminuto ou nenhum valor comercial, e apenas fragmentos ou partes de seus produtos e na quantidade estritamente necessária para possibilitar o conhecimento de sua natureza, espécie e qualidades tratadas. Reputou-se, portanto, não se tratar de despesa necessária, mas, sim, de benefícios concedidos não dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL.

A Autoridade julgadora de piso, por sua vez, manteve a glosa por entender que a contribuinte não logrou comprovar a necessidade do fornecimento de quantidades tão elevadas para a realização de testes de seus produtos.

Sobre esta infração, a Recorrente sustenta o equívoco do acórdão na utilização de previsões específicas da legislação do IPI, mormente o inciso III do artigo 54 do RIPI. Contudo, infere-se da leitura do Auto de infração que o lançamento está baseado na qualificação das remessas realizadas pela contribuinte no conceito de amostras ou não.

Conforme vimos, a Autoridade autuante foi explícita em afirmar que não se tratam de remessas promocionais de amostras de produtos e, sim, de benefícios concedidos não dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL pois, para tanto, os produtos deveriam ser de diminuto ou nenhum valor comercial, e apenas fragmentos ou partes de seus produtos e na quantidade estritamente necessária para possibilitar o conhecimento de sua natureza, espécie e qualidades tratadas.

Pois bem. O artigo 366, inciso V do Decreto n.º 3.000/99 dispõe o seguinte:

**Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999**

**Subseção XXIII - Despesas de Propaganda**

**Art. 366.** São admitidos, como despesas de propaganda, desde que diretamente relacionados com a atividade explorada pela empresa e respeitado o regime de competência, observado, ainda, o disposto no art. 249, parágrafo único, inciso VIII (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 54, e Lei n.º 7.450, de 1985, art. 54):

**I** - os rendimentos específicos de trabalho assalariado, autônomo ou profissional, pagos ou creditados a terceiros, e a aquisição de direitos autorais de obra artística;

**II** - as importâncias pagas ou creditadas a empresas jornalísticas, correspondentes a anúncios ou publicações;

**III** - as importâncias pagas ou creditadas a empresas de radiodifusão ou televisão, correspondentes a anúncios, horas locadas ou programas;

**IV** - as despesas pagas ou creditadas a quaisquer empresas, inclusive de propaganda;

**V** - o valor das amostras, tributáveis ou não pelo imposto sobre produtos industrializados, distribuídas gratuitamente por laboratórios químicos ou farmacêuticos e por outras empresas que utilizem esse sistema de promoção de venda de seus produtos, sendo indispensável:

**a)** que a distribuição das amostras seja contabilizada, nos livros de escrituração da empresa, pelo preço de custo real;

**b)** que a saída das amostras esteja documentada com a emissão das correspondentes notas fiscais;

e) que o valor das amostras distribuídas em cada ano-calendário não ultrapasse os limites estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, tendo em vista a natureza do negócio, até o máximo de cinco por cento da receita obtida na venda dos produtos.” (grifei).

Neste ponto, deve-se perquirir, na própria legislação pátria, o que deve ser compreendido como *amostras* para fins de se determinar se as remessas realizadas pela Recorrente se enquadram em tal conceito. E, a propósito, veja-se que a própria Autoridade julgadora *a quo* indicou o artigo 7º da Lei nº 4.502/1964 enquanto legislação de regência, cuja redação segue transcrita abaixo:

**“Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**

**Art . 7º** São também isentos:

[...]

V - as amostras de diminuto ou de nenhum valor comercial, assim considerados os fragmentos ou parte de qualquer mercadoria, em quantidade estritamente necessária para dar a conhecer sua natureza espécie e qualidade, para distribuição gratuita, desde que tragam, em caracteres bem visíveis, declaração neste sentido.”

Note-se, contudo, que o substantivo “amostras” no referido dispositivo é qualificado pela expressão “de diminuto ou de nenhum valor comercial”, o que não se reproduz na Lei nº 4.502/1964 que ampara o artigo 366 do RIR/1999. Inclusive, a própria lei foi expressa ao assentar que as amostras, para fins de dedutibilidade do imposto sobre a renda, podem ser tributáveis ou não pelo imposto sobre o consumo.

Significa dizer que pode se tratar de amostra de diminuto ou de nenhum valor comercial ou amostra que não se enquadra neste conceito. No caso, veja-se que o artigo 366 do RIR/99 prescreve as condições nas quais a amostra será dedutível, conforme bem aponta a Recorrente:

- (i) Devem ser relacionadas com a atividade explorada pela empresa;
- (ii) Devem respeitar o regime de competência;
- (iii) A sua distribuição deve estar contabilizada, nos livros de escrituração da empresa, pelo preço de custo real;
- (iv) A sua saída deve estar documentada com a emissão das correspondentes notas fiscais;
- (v) O seu valor não pode ser superior aos limites estabelecidos pela Receita Federal (que por sua vez tem como teto o limite de 5% da receita obtida na venda dos produtos); e
- (vi) As despesas devem ser escrituradas destacadamente com conta própria.

Assim, não tendo sido questionados os requisitos do artigo 366 do RIR/99, entendo que deva ser dado provimento ao Recurso Voluntário nessa parte para reverter a glosa.

**4. Da glosa das despesas com consultoria e pesquisas por falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços**

Conforme relatado, a Fiscalização glosou as despesas com prestação de serviços de Martinelli Consultoria Tributaria e Empresarial Ltda. (CNPJ 04.567.354/0010-30), Verônica Feronato (CNPJ n.º 05.616.428/0001-87) e Oswaldo de Souza Garcia (CNPJ n.º 12.483.498/0001-70), por falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços. No curso do procedimento fiscal, para comprovar a prestação dos serviços, foram apresentados os comprovantes de pagamentos e os contratos de prestação de serviços, mas não foi possível estabelecer uma relação entre a remuneração pactuada e a comprovada, e não foi apresentado qualquer documento a corroborar a efetiva prestação dos serviços.

A DRJ deu parcial provimento à Impugnação para cancelar a glosa relativa às despesas com prestação de serviços de Martinelli Consultoria Tributaria e Empresarial Ltda. (CNPJ 04.567.354/0010-30), nos seguintes termos:

“Como foram apresentados à fiscalização, no curso do procedimento fiscal, ou por ocasião da impugnação todos os contratos expressamente mencionados nas notas fiscais, nas quais os serviços prestados foram regularmente descritos, devem ser admitidas como comprovadas as despesas contabilizadas.

Permanece a glosa, por falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços, em relação às notas fiscais emitidas por Verônica Feronato e Oswaldo de Souza Garcia em que não há correspondência entre as disposições contratuais, os serviços descritos nas notas fiscais emitidas, e os pagamentos efetuados.”

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente apresenta provas complementares com o objetivo de colmatar a lacuna probatória que teria sido verificada pela DRJ.

Verifica-se que, à luz do artigo 16, § 4º do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, a prova documental deverá ser apresentada juntamente com a Impugnação, de modo que o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual restará precluso a menos que (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, (b) refira-se a fato ou a direito superveniente ou, ainda, (c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. *In verbis*:

**“Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972**

**Art. 16.** A impugnação mencionará:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito).”

Nestes termos, cite-se o que restou perfilhado no Acórdão n.º 9101-003.927 no sentido de que *não há óbice para apresentação de provas em sede recursal nas hipóteses em que os documentos estejam no contexto da discussão da matéria em litígio. In verbis*:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2002

PROVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE. SEM INOVAÇÃO E DENTRO DO PRAZO LEGAL.

Da interpretação sistêmica da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, art. 5º, inciso LV da Lei Maior, art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo federal, e arts. 15 e 16 do PAF, evidencia-se que não há óbice para apresentação de provas em sede de recurso voluntário, desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação, e dentro do prazo temporal de trinta dias a contar da data da ciência da decisão recorrida.”

No caso concreto, a DRJ entendeu que o conjunto probatório formado por contratos e notas fiscais seria suficiente para demonstrar a prestação de serviços referentes a prestadora de serviços de Martinelli Consultoria Tributaria e Empresarial Ltda., mas não o seria para os demais prestadores, pois haveria um descompasso entre as notas fiscais e os contratos.

Para suprir essa lacuna decorrente de tal posicionamento, a Recorrente apresentou trocas de e-mail que demonstram a requisição de serviços e sua prestação. Vejamos:

84. De todo modo, uma análise detalhada dos documentos que já constam nos autos é suficiente para confirmar o equívoco do acórdão recorrido. Conforme se depreende do contrato de prestação de serviços firmado entre a Tortuga Companhia Zootécnica Agrária (então denominação da Recorrente) e a Sra. Verônica Feronato (Fl. 83 - arquivo não paginável “10314724385201517\_20210722\_102702\_Parte4”, documento “30 DSM - AN 2 RESP INT 170415 (2) SERVIÇOS.PDF”, pg 174) a prestação de serviços contratada era relativa a serviços na área de controladoria de produção pecuária:

#### CLÁUSULA PRIMEIRA

A **CONTRATADA** prestará serviços na área de Controladoria de Produção Pecuária, nas unidades da **TORTUGA**, em todo o território nacional.

85. Os e-mails anexos a este recurso comprovam a efetiva prestação dos serviços de controladoria de produção pecuária pela Sra. Verônica no período questionado (Doc. 3).

86. Como exemplo, destacamos as conversas abaixo, nas quais a Sra. Verônica providencia o recebimento de Prostaglandina (substância utilizada no controle da reprodução bovina) e negocia a compra de gado.

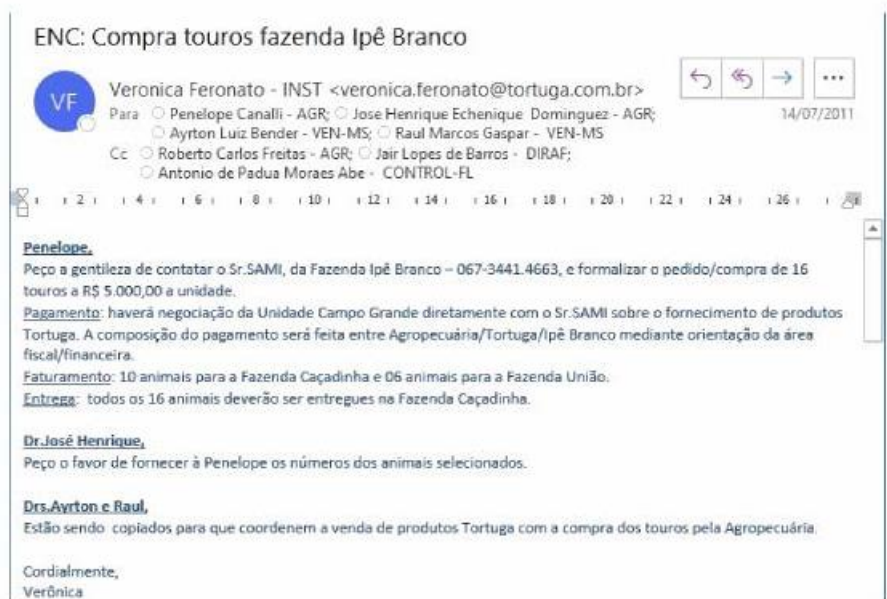
## ENC: Produtos Tortuga IATF



Selma,  
Abaixo segue pedido de Prostaglandina para as duas Fazendas.

Agradeço.

Verônica



87. Por sua vez, o contrato assinado entre a Recorrente e o Sr. Oswaldo (Fl. 83 - arquivo não paginável “10314724385201517\_20210722\_102702\_Parte 4”, documento “30 DSM - AN 2 RESP INT 170415 (2) SERVIÇOS.PDF”, pg. 72) tinha por objeto serviços de consultoria relacionadas ao planejamento estratégico de Pesquisa e Desenvolvimento:

### CLÁUSULA PRIMEIRA

A **CONTRATADA** prestará a **CONTRATANTE**, serviços de consultoria visando planejamento estratégico de Pesquisas e Desenvolvimento de Produtos no território nacional.

88. Da mesma forma, os e-mails anexos comprovam a efetiva prestação dos serviços, como exigido pelo acórdão recorrido (Doc. 4):

**Oswaldo de Souza Garcia - DIR - CORP**

**De:** Luis Fernando Monteiro Tamassia - DPD- SA  
<IMCEAEX-O=TORTUGA\_OU=TORTUGA\_CN=RECIPIENTS\_CN=LFM41484@eurprd07.prod.outlook.com>  
**Enviado em:** quinta-feira, 1 de dezembro de 2011 19:14  
**Para:** Alexandre Bombardelli de Melo - ECO-PR; Juliano Sabella Acedo - MKT-FL  
**Cc:** Rodrigo Anselmo P. do Nascimento - VEN-MG  
**Assunto:** RES: Projeto Kromium

Alexandre,  
Estive conversando com o **Dr. Oswaldo sobre este projeto.**

Encaminhei a ele para leitura e avaliação.  
Assim que ele se pronunciar, lhes comunico.  
Abraço,  
lf



Tortuga Companhia Zootécnica Agrária  
Luis Fernando Monteiro Tamassia  
Fone: 55 11 2117-2370  
Fax: 55 11 2117-2352  
luis.tamassia@tortuga.com.br



**De:** Alexandre Bombardelli de Melo - ECO-PR  
**Enviado em:** quarta-feira, 23 de novembro de 2011 10:51  
**Para:** Luis Fernando Monteiro Tamassia - DPD- SA; Juliano Sabella Acedo - MKT-FL  
**Cc:** Rodrigo Anselmo P. do Nascimento - VEN-MG  
**Assunto:** ENC: Projeto Kromium

Bom dia Dr. Luis Fernando e Dr. Juliano,

Com falamos na segunda-feira, segue aquele projeto de pesquisa em MG.

Achei pertinente.

Um abraço.



Tortuga Cia Zootécnica Agrária  
Alexandre Bombardelli de Melo  
Fone: 55 11 2117- 7844  
Cel.: 55 42 9111-7245  
alexandre.melo@tortuga.com.br  
www.tortuga.com.br

**Oswaldo de Souza Garcia - DIR - CORP**

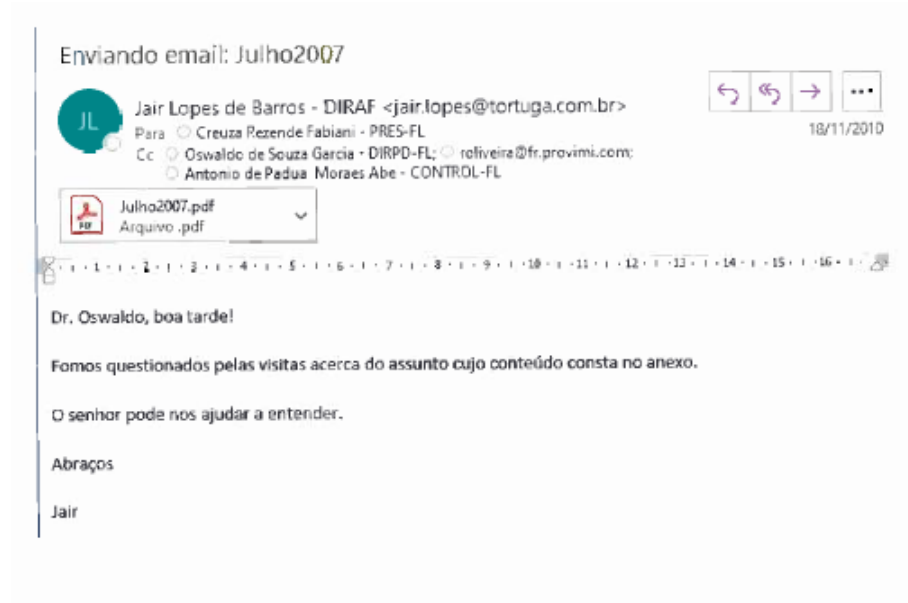
**De:** Luis Fernando Monteiro Tamassia - DPD- SA  
<IMCEAEX-O=TORTUGA\_OU=TORTUGA\_CN=RECIPIENTS\_CN=LFM41484@eurprd07.prod.outlook.com>  
**Enviado em:** terça-feira, 6 de dezembro de 2011 08:33  
**Para:** Marcio do Nascimento Pereira - VEN-TQ; Claudia de Castro T. Beltran - VEN-FL  
**Cc:** Cassio Fernando Cussi - VEN-MA; Servio Tullio Ramalho Pinto - VEN-NE; Tiago Sabella Acedo - DPD- SA; Oswaldo de Souza Garcia - DIRPD-FL; Claudia Roberta Tiosso - CQ-MQ; Juliano Sabella Acedo - MKT-FL  
**Assunto:** RES: Fosbovi 20 com adição de Sulfato de Cobalto

Ola Marcio,  
Bom dia.  
Procederemos com da ultima vez com este pedido.  
Temos alguma atualização sobre o caso? Alguma novidade nova?  
**Como estão as avaliações do pessoal da Universidade? Realizaram alguma análise?**  
E o comparativo com o Fosbovi 20 "convencional"?  
Por favor, nos mantenha atualizados dos andamentos dos trabalhos.  
Abraço,  
lf



Tortuga Companhia Zootécnica Agrária  
Luis Fernando Monteiro Tamassia  
Fone: 55 11 2117-2370  
Fax: 55 11 2117-2352  
luis.tamassia@tortuga.com.br  
www.tortuga.com.br





89. Para esclarecimento, o arquivo “Julho2007” anexo ao primeiro e-mail acima, sobre o qual a opinião do Sr. Oswaldo é solicitada, é um boletim técnico sobre a eficiência potencial de DDGS (sigla de Dried Distiller’s Grains with Solubles, um subproduto do etanol de milho) para alimentação animal, com nítida correlação à parte de pesquisa e desenvolvimento de uma empresa do ramo da nutrição animal (Doc. 5).

Com base nas provas ora produzidas em conjunto com o acervo já constante nos autos, entendo por dar provimento ao Recurso Voluntario nesse ponto, cancelando-se a glosa das despesas com consultoria e pesquisas.

## 5. Da glosa de despesas de valores que supostamente deveriam ser ativados

Segundo a fiscalização, como as notas fiscais emitidas pela TOTVS S/A, CNPJ 53.112.791, se referiam à aquisição de licenças de programas de computador, deveriam ter sido contabilizadas no Ativo Imobilizado – Programas de Computador, e não poderiam ser apropriadas diretamente como despesas.

A DRJ manteve a autuação por entender que, comprovado que o contrato se refere essencialmente à cessão de direito de uso de software, ainda que esteja também prevista a prestação de serviços de suporte e manutenção, é da contribuinte o ônus da prova da apropriação das remunerações a cada parte do contrato, de sorte que a glosa deveria ser mantida.

Neste ponto, sustenta a Recorrente que a afirmação do Acórdão leva em consideração apenas o contrato sem verificar o conteúdo das notas fiscais analisadas pela própria fiscalização:

DATA CONT.	CONTA	VALOR R\$	DATA NF	NFS	Nº PROPOSTA
28/01/2011	3421005 - Consultoria, Adm. E Pesquisas	77.961,75	11/02/2011	85150	367.656/01
24/03/2011	3421005 - Consultoria, Adm. E Pesquisas	86.760,29	14/03/2011	92867	367.656/01
28/04/2011	3421005 - Consultoria, Adm. E Pesquisas	79.849,69	14/04/2011	94855	367.656/01
27/05/2011	3421005 - Consultoria, Adm. E Pesquisas	86.760,29	13/05/2011	99593	367.656/01
30/06/2011	3421005 - Consultoria, Adm. E Pesquisas	86.760,29	09/06/2011	104484	367.656/01
03/08/2011	3421005 - Consultoria, Adm. E Pesquisas	86.760,29	12/07/2011	110264	367.656/01
30/08/2011	3421005 - Consultoria, Adm. E Pesquisas	86.760,29	12/08/2011	114817	367.656/01
28/09/2011	3421005 - Consultoria, Adm. E Pesquisas	86.790,29	16/09/2011	119817	367.656/01
31/10/2011	3421005 - Consultoria, Adm. E Pesquisas	86.790,29	15/10/2011	124802	367.656/01
30/11/2011	3421005 - Consultoria, Adm. E Pesquisas	86.760,29	22/11/2011	133345	367.656/01
20/12/2011	3421005 - Consultoria, Adm. E Pesquisas	302.066,77	20/12/2011	139473	592.511/01
<b>TOTAL</b>		<b>1.154.020,53</b>			

Assevera que a própria DRJ, analisando o contrato, destacou trecho em que há previsão de prestação de “(i) serviços de licenciamento de uso de Softwares Empresariais de titularidade da TOTVS, e/ou (ii) serviços mensais de Suporte e Manutenção em relação a referidos Softwares Empresariais” (fls. 495/496).

Nesse ponto, entendo que não assiste razão à Recorrente.

Segundo a própria Recorrente, todas as notas, com exceção da última, referem-se à proposta nº 367.656/01, que foi analisada durante o procedimento de fiscalização e também apresentada na Impugnação (fls. 425/430). Analisando-se a referida proposta, verifica-se que se trata tão-somente do licenciamento do direito de uso de software. Vejamos:

“TERMO DE ACEITE À MODALIDADE CONTRATUAL DE LICENCIAMENTO DE SOFTWARE TOTVS

De um lado, TOTVS S.A., sociedade brasileira por ações, com sede na Cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Av. Braz Leme, nº 1631, 2.º andar, Jardim São Bento, inscrita no CNPJ sob o na 53 113.791/0001-22, neste ato representada na forma de seu Estatuto Social, doravante denominada simplesmente TOTVS; e, de outro lado, CONTRATANTE, pessoa devidamente definida na(s) Proposta(s) Comercial(is), no(s) Contrato(s) e/ou respectivo(s) Anexo(s) havidos entre as partes anteriormente à presente data.

Considerando que as Partes firmaram, anteriormente à presente data, Proposta(s) Comercial(is), Contrato(s) e/ou respectivo(s) Anexo(s), tendo por objeto a prestação,

pela TOTVS, de (i) serviços de licenciamento de uso de Softwares Empresariais de titularidade da TOTVS, e/ou (ii) serviços mensais de Suporte e Manutenção em relação a referidos Softwares Empresariais ("Documentos Anteriores"); em conjunto ou não com contrato denominado ASP, com a previsão de serviços específicos de *Hosting* ("Documentos Anteriores"); e.

Considerando que, como decorrência dos serviços de atualização e evolução tecnológica dos Softwares Empresariais prestados pela TOTVS no âmbito dos Documentos Anteriores, a CONTRATANTE concorda expressamente em pactuar a migração de toda e qualquer relação havida com a CONTRATANTE anteriormente para uma das modalidades de licenciamento de Softwares Empresariais denominada TONS, sendo necessária, por conta disso, a substituição de todos os Documentos Anteriores, permanecendo em pleno vigor as regras e condições inerentes ao modelo de comercialização corporativo, por este Termo de Aceite, e pelo (ii) Contrato(s) de Cessão de Direito de Uso de Software e Prestação de Serviços ("Contrato(s) de Cessão de Direito de Uso e Prestação de Serviços"), que se encontra registrado perante o 109 (décimo) Cartório de Títulos e Documentos da Cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, e o qual declara a CONTRATANTE expressamente conhecer, aceitando os respectivos termos ("Documentos Migração").

A CONTRATANTE declara conhecer, concordando que (i) o licenciamento das soluções de tecnologia e/ou de Softwares comercializados como Softwares Embarcados, bem como as respectivas condições; nos termos do Contrato(s) de Cessão de Direito de Uso e Prestação de Serviços e (ii) Contratos denominados ASP, no que diz respeito às condições específicas referentes aos serviços de *Hosting*, ficam mantidos".

As partes têm entre si, justo e acordado, a celebração do presente "Termo de Aceite à Modalidade Contratual de Licenciamento de Software TOTVS" ("Termo de Aceite"), que se regerá pelas seguintes cláusulas e condições:

Licenças TOTVS V: são licenças para instâncias/usuários concorrentes em determinados softwares aplicativos de propriedade intelectual da TOTVS, com acesso apenas à rotinas específicas (Ex: apontamento de horário no ponto eletrônico ou visualizador de documentos da qualidade);

Licenças TOTVS i: são licenças para instâncias/usuários Concorrentes a todos os softwares aplicativos de propriedade intelectual da TOTVS comercializados como aplicativos de análise e planejamento estratégico, como por exemplo, BI, BSC, SGI e DW. Fazem parte também, deste grupo, licenças utilizadas para requisições simultâneas para aplicações de portais web.

A CONTRATANTE declara conhecer, concordando que o licenciamento das soluções de tecnologia e/ou de Softwares comercializados como Softwares Embarcados, bem como as respectivas condições, nos termos do Contrato(s) de Cessão de Direito de Uso e Prestação de Serviços, que se encontra registrado perante o 102 (décimo) Cartório de Títulos e Documentos da Cidade de São Paulo, Estado de São Paulo sob o nº 1.901.975, ficam mantidos.

2.- O presente Termo de Aceite e o Contrato(s) de Cessão de Direito de Uso e Prestação de Serviços, que se encontra registrado perante o 102 (décimo) Cartório de Títulos e Documentos da Cidade de São Paulo, Estado de São Paulo sob o nº 1.901.975 devem ser interpretados como um todo e de forma harmônica entre si, substituindo expressamente todos os Documentos Anteriores, os quais nenhum efeito mais produzirão a partir da presente data e em relação aos quais a CONTRATANTE concede total quitação."

A ausência de convergência entre o contrato apresentado e a descrição das notas fiscais demanda maior comprovação, por parte da contribuinte, da eventual prestação de serviços. Os documentos juntados extemporaneamente pela contribuinte, ainda que se analisados fossem, não alterariam as conclusões aqui alcançadas, na medida em que não é possível sua

referência ao contrato e as notas fiscais analisadas, e muitos deles indicam serviços prestados em 2012, não se reportando às notas fiscais glosadas.

Por essas razões, entendo por manter a referida glosa de despesas de valores que supostamente deveriam ser ativados.

## **6. Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para cancelar as glosas referentes às dedutibilidades das remessas para fins promocionais e às despesas com consultoria e pesquisas relacionadas a Veronica Feronato e Oswaldo de Souza Garcia, mantendo-se o lançamento quanto a glosa de despesas de valores que deveriam ser ativados.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega