



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10830.008193/2002-06
Recurso nº. : 140.779
Matéria : IRPJ e OUTRO – EX.: 1999
Recorrente : MERAL SAÚDE ANIMAL LTDA.
Recomida : 1ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP
Sessão de : 10 DE AGOSTO DE 2005
Acórdão nº. : 108-08.421

IRPJ – GLOSA DE DESPESA – AUTO DE INFRAÇÃO DE INSS RELATIVO À OBRA CONTRATADA – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – O contratante de obra civil que é obrigado a efetuar recolhimento ao INSS relativo à respectiva matrícula e folha de salário dos operários da contratada não tem direito a lançar tal dispêndio como despesa. Apesar de ser um recolhimento de INSS deve ser contabilizado como custo do imóvel.

IRPJ – GLOSA DE DESPESA – MATERIAL PROMOCIONAL – O material promocional cedido aos clientes com intuito comprovado de incrementar vendas pode ser considerado como despesa dedutível, pois é tida como normal, usual e necessária.

IRPJ – GLOSA DE DESPESAS – OCIOSIDADE DE FUNCIONÁRIOS – FÁBRICA EM REFORMA – Os dispêndios com funcionários, encargos, treinamento, etc., enquanto a unidade fabril estiver em reforma para adaptação à determinação governamental, podem ser lançados como despesa.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MERAL SAÚDE ANIMAL LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a glosa com despesa com brindes e despesa referente à parada aftosa, respectivamente aos itens 3 e 5 do Termo de Verificação Fiscal, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10830.008193/2002-06

Acórdão nº. : 108-08.421

Dorival
DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE

João
JOSÉ HENRIQUE LONGO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 SET 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO MARGIL MOURÃO GIL NUNES, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO e JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10830.008193/2002-06
Acórdão nº. : 108-08.421
Recurso nº. : 140.779
Recorrente : MERAL SAÚDE ANIMAL LTDA.

RELATÓRIO

Está em litígio parte do lançamento de IRPJ e CSL relativo ao ano de 1998 em face das seguintes glosas (Termo de Verificação Fiscal de fls. 462/472):

1. **Glosa de despesa** no montante de R\$594.870,86, correspondente a exigências consignadas em autos de **Infração de INSS (NFLD)** por conta de falta de matrícula de obra de construção civil e da responsabilidade solidária com o construtor do empreendimento pelo recolhimento de contribuições previdenciárias (Lei 8212/91, art. 30, VI); tais exigências, segundo a fiscalização deveriam ser agregadas ao custo da obra; considerou-se apenas o valor de principal constante nas NFLDs.
2. **Glosa de despesa com brindes** no valor de R\$421.817,04; a vedação está prevista no art. 13, VII, da Lei 9249/95.
3. **Glosa de despesa referente à ociosidade da parada aftosa**, no valor de R\$1.755.965,60; a empresa lançou diretamente em resultado valores relativos a salários, encargos sociais, treinamento, benefícios e outras despesas relacionadas à unidade de vacinas contra febre aftosa, em função da paralisação ocorrida de janeiro a agosto de 1998, época em que se promoveu adequação de seu laboratório às normas de biosegurança determinada pela Portaria DAS 177/94 do Ministério da Agricultura.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10830.008193/2002-06

Acórdão nº. : 108-08.421

Diante da impugnação (fls. 484 e segs.), a 1ª Turma da DRJ em Campinas julgou procedente o lançamento na parte impugnada, cuja ementa está assim redigida e que exprime o resumo do voto (fls. 627/641):

"IRPJ

CUSTO DE AQUISIÇÃO DE IMOBILIZADO. TRIBUTOS INCIDENTES NO CUSTO DE AQUISIÇÃO. DEDUTIBILIDADE – Os tributos cuja exigência decorre de responsabilidade tributária, incidentes na aquisição de bem do immobilizado, não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSL (PN 02/79).

DESPESA DE PROPAGANDA. DEDUTIBILIDADE. Apenas se terá por dedutível a despesa de propaganda vinculada à atividade explorada.

CAPACIDADE OCIOSA SUPERVENIENTE AO INÍCIO DE ATIVIDADE. GASTO COM MODERNIZAÇÃO. ATIVO DIFERIDO – A unidade produtiva que à força de obra de modernização passa a operar com capacidade ociosa demanda atribuição de custo diferenciada. Aquele que concorre para a produção de receita haurida mesmo com a unidade operando com capacidade reduzida, sem dúvida, pelo princípio da competência, deve ser cotejado com esta. Agora, aquele custo, inafastável porque fixo, que não concorreu para a produção de receita, deve ser contabilizado no ativo diferido, porque incorpóreo e potencializador de perspectiva de receita adicional em período futuro.

[...]"

O Recurso Voluntário de fls. 645/671 apresenta em síntese os seguintes argumentos:

1) Glosa de despesas com auto de infração do INSS

1.1) a recorrente teve de efetuar o recolhimento em razão da responsabilidade solidária; trata-se na verdade de efetiva despesa operacional dedutível decorrente da atividade da empresa;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10830.008193/2002-06
Acórdão nº. : 108-08.421

1.2) se a empresa ficou obrigada a efetuar o recolhimento dos encargos sociais, nasceu a sua exigibilidade, e a consequência lógica e jurídica do seu recolhimento é a sua dedutibilidade, mesmo porque esses encargos eram originariamente de responsabilidade de terceiros;

1.3) se os terceiros tivessem recolhido os encargos teriam lançado como despesas operacionais, então o mesmo tratamento deve ser assegurado à recorrente;

1.4) quando a ora recorrente foi autuada pelo INSS, essas obras de construção civil já estavam prontas e em funcionamento, e a conta desse imobilizado já estava formada

2) Glosa de despesa com brindes

2.1) a vedação do art. 13 da Lei 9249 refere-se a presentes dados, como brindes, sem que tenham vínculo algum com a atividade da empresa;

2.2) no caso, são materiais promocionais, vinculados à atividade da empresa, e que prestam incremento à venda dos produtos;

2.3) assim, devem tais materiais ser considerados como dedutíveis na formação do lucro;

2.4) caso se entenda não serem dedutíveis os gastos com materiais promocionais, há violação do conceito constitucional de renda, vale dizer do efetivo lucro apurado, ferindo também o art. 43 do CTN;

3) Glosa de despesa referente à ociosidade

3.1) a importância contabilizada como despesa operacional dedutível é realmente relativa a custos fixos como salários, encargos sociais, treinamento, benefícios e outras despesas, todos da unidade de fabricação da vacina contra a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10830.008193/2002-06
Acórdão nº. : 108-08.421

febre aftosa e de departamentos de suporte da fábrica que não foram absorvidos ao custo do produto, em função da parada no período de janeiro a agosto de 1998, em decorrência de o Ministério da Agricultura ter determinado que as empresas adequassem seus laboratórios às normas de biosegurança para proteção do meio ambiente;

3.2) ou seja, tratam-se de custos fixos incorridos, quando essa unidade de fabricação e departamentos de suporte da fábrica operaram com parte ociosa, e em tais circunstâncias consoante a boa técnica contábil não deve sobrecarregar, indevidamente, o custo dos produtos elaborados, devendo ser contabilizada diretamente no Resultado;

3.3) no período de ociosidade, a fábrica produziu 59.334.980 unidades com venda no montante de R\$17.225.023,42, cujo custo de produção importou em R\$4.717.023,42;

3.4) o livro "Manual de Contabilidade da Sociedade por Ações" (Fipecafi, 5ª edição, pág. 114) sob o título "capacidade ociosa" orienta que, na hipótese em que a empresa estiver operando apenas parcialmente sua capacidade de produção, há que se considerar que, mesmo no método de custeio real por absorção, o custo adicional relativo à capacidade ociosa não deve ser atribuído à produção elaborada no período, e que os custos fixos relativos à parte ociosa devem ser lançados diretamente nos resultados do período da ociosidade, e não onerar o custo dos produtos elaborados no mesmo período;

3.5) o Parecer de Orientação CVM 24/92 comunga do entendimento dos professores da USP;

3.6) assiste à empresa a faculdade de contabilizar no Ativo Diferido, para posterior amortização, os custos fixos relativos à capacidade ociosa, e que, por



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10830.008193/2002-06

Acórdão nº. : 108-08.421

isso mesmo, nada impede que tais custos sejam contabilizados diretamente na conta de Resultado;

3.7) Bulhões Pedreira confirma o entendimento ao dizer que os custos, encargos ou despesas que devam contribuir para a formação do resultado de mais de um exercício social podem ser registrados no ativo diferido, inclusive para que a amortização tenha como função evitar a limitação do prazo de compensação de prejuízos entre exercícios sociais (Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas, Ed. Justec, 1979, págs. 425/426);

3.8) os custos foram incorridos totalmente no ano-calendário de 1998 e não tiveram o condão de contribuir para a formação do resultado de mais de um exercício social;

3.9) quando muito, teria sido ocasionada a inexatidão quanto ao período de apropriação do custo ou dedução, na forma do que dispõem o art. 6º, parág. 4º a 7º, do DL 1598/77, os PNs 57/79 e 2/96 – cita jurisprudência acerca da inobservância do período de apropriação da despesa e da postergação.

O arrolamento de bens e respectivos documentos estão às fls. 673 e seguintes.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10830.008193/2002-06
Acórdão nº. : 108-08.421

VOTO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

Encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário, motivo pelo qual tomo conhecimento.

O primeiro item é relativo à **Glosa de despesas com auto de Infração do INSS**. Argumenta a recorrente que, em face da responsabilidade solidária, foi obrigada a recolher a contribuição relativa à obra civil executada por terceiros que não cumpriram com seu dever. Por conta disso, considerou tal desembolso como despesa operacional dedutível decorrente da atividade da empresa pelo fato de ter ficado obrigada a seu cumprimento. Sustenta também que se os terceiros tivessem recolhido os encargos previdenciários, eles teriam lançado como despesas operacionais, de modo que o mesmo tratamento deve ser assegurado à recorrente. Demais disso, quando da lavratura do auto de infração, as obras já haviam se encerrado.

Andou bem a Turma Julgadora *a quo* ao manter este item do lançamento. Com efeito, não é o fato da recorrente, como responsável tributário, ter recolhido o débito perante o INSS que a natureza do encargo transmuda-se da categoria de imobilizável para a de despesa. Obviamente, os demais desembolsos do fornecedor da obra representam para ele custo ou despesa, mas o valor correspondente suportado pelo contratante da obra não pode ser deduzido na apuração de seu resultado; deve ser levado à conta de Ativo Imobilizado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10830.008193/2002-06
Acórdão nº. : 108-08.421

Todas as obrigações tributárias e previdenciárias – assim como as de outras naturezas – da contratada não podem ser consideradas como da própria contratante, ainda que a legislação imponha a esta a solidariedade em relação ao cumprimento daquelas. E é por essa razão que o PN 2/79 estabelece que na aquisição de bens do Ativo Permanente somente podem ser deduzidos como despesas operacionais os impostos que a pessoa jurídica seja contribuinte.

Por fim, o fato de as obras já estarem prontas e acabadas quando foi lavrado o auto de infração não impede que o custo do Ativo Fixo seja incrementado.

Portanto, em relação ao item de Glosa de Despesa com auto de infração do INSS, nego provimento ao recurso.

O 2º item em discussão é a **Glosa de despesa com brindes**.

Aqui parece-me que a recorrente tem razão. Na verdade, não se trata de brinde, mas de material promocional que não está englobado pela vedação do art. 13 da Lei 9249/95.

Pelos documentos de fls. 370/426 fica evidenciado que:

- a) foram adquiridos diversos materiais tais como caneta, chaveiro, camiseta, colete, boné, toalha, caixa térmica, relógios, sacola com menção, na nota fiscal, de que se tratavam de promoção e muitas delas com indicação de ter nome do remédio ou da recorrente gravado;
- b) no encarte de fl. 383 há indicação de que pela promoção "Trate & Ganhe Merial" ofereceram-se diversos prêmio na compra de determinados itens produzidos pela recorrente;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10830.008193/2002-06
Acórdão nº. : 108-08.421

- c) pelo documento de fl. 386 menciona-se um programa fidelidade dos clientes da recorrente tendo como prêmio pistolas de aplicação de remédio.

Os gastos praticados pela recorrente tiveram como motivo a aquisição de seus produtos por parte dos clientes. Isto é, os clientes que comprassem determinados produtos ou que cumprissem o programa fidelidade ganhariam certos prêmios. O prêmio estava diretamente vinculado a uma determinada operação de venda e correspondente receita operacional.

Diferentemente, os brindes destinam-se indiscriminadamente a clientes, pretensos clientes, contatos, fornecedores, parceiros, etc., sendo que não há nenhuma vinculação entre a entrega do "presente" e uma operação (de venda) da empresa.

O brinde, tal como o material promocional com o nome da empresa estampado, é uma forma de propaganda. Mas, a partir da vedação à dedutibilidade da despesa com brinde, a distinção, ainda que sutil, merece ser realçada. A diferença básica, e que justifica a dedutibilidade, é a condição de se entregar um prêmio de promoção ao fato da pessoa adquirir um produto da empresa, o que ocorreu no caso dos autos.

Diante disso, dou provimento ao recurso neste item para afastar a glosa de despesa com brindes.

Por fim, em relação à **Glosa de despesa referente à ociosidade**, o lançamento não pode prevalecer.

A pretensão do AFRF é que o valor dos custos relativos à parte da fábrica que ficou em reforma fosse levado à conta de Ativo Diferido, e não à de Resultado como fez a recorrente. Apesar de não discordar da informação da recorrente de que os gastos eram de salários, encargos, treinamento e benefícios,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10830.008193/2002-06
Acórdão nº. : 108-08.421

no TVF sustentou que a legislação determina que seja contabilizadas no Ativo Diferido as despesas pré-operacionais, e que o art. 232 do RIR/94 não permitia que o custo não relacionado à aquisição de matérias primas e secundárias, custo da mão-de-obra direta e indireta e os gastos de fabricação, inclusive os custos fixos, fossem computados como custo de produção.

Ora, não há discussão com relação ao fato de que a recorrente não levou os gastos relativos à parte da fábrica que não operou em 8 meses de 1998 para compor o custo de produção. Assim, não há que se falar em desrespeito ao art. 232 do RIR/94.

Por outro lado, a própria fiscalização afirma que “a legislação do imposto de renda permite que os dispêndios realizados no início da atividade da empresa tenham o tratamento de despesas pré-operacionais...” (TVF, item 27, fl. 471). Disso, depreende-se basicamente duas conclusões: (i) se há permissão ao contribuinte, então não está obrigado a registrar suas despesas e custos para operação que ainda não teve início como Ativo Diferido; e (ii) isso ocorre na situação em que ainda não haja atividade da empresa.

A empresa estava em operação e suspendeu uma parte de sua atividade para adaptar sua estrutura às exigências governamentais. Os valores levados à conta de Resultado, que o AFRF entendeu por glosar, referem-se a salários e seus encargos, que efetivamente nada se relacionam com o “investimento” para a produção de exercícios futuros.

A recorrente trouxe aos autos manifestações de professores de contabilidade (Fipecafi), da CVM, de tributarista (Bulhões Pedreira) e de jurisprudência deste E. Conselho, que não permitem outra conclusão.



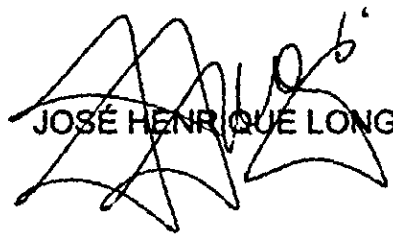
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10830.008193/2002-06

Acórdão nº. : 108-08.421

Em face do exposto, dou parcial provimento ao recurso para afastar as Glosas de despesas com brindes (item 3 do Termo de Verificação Fiscal) e de despesas referentes à parada aftosa (item 5).

Sala das Sessões - DF, em 10 de agosto de 2005.


JOSE HENRIQUE LONGO 