



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.960117/2013-62
ACÓRDÃO	1202-001.584 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BAYER S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2008

DILIGÊNCIA.

Para a realização de prova diligencial, é necessária a produção de um início de prova, suficiente a causar dúvida acerca de fatos no órgão julgador.

DCOMP. ÔNUS DA PROVA.

A prova do indébito tributário a dar fundamento a pedido de restituição ou à declaração de compensação é ônus do titular do crédito.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Roney Sandro Freire Correa, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Discute-se, nos autos do presente processo, declaração de compensação por meio da qual a Recorrente pretende utilizar crédito de saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2008.

Sobre o referido crédito, é importante dizer que inicialmente a Recorrente apurou saldo negativo no valor de R\$ 1.689.693,86. Esse crédito foi utilizado para homologar a compensação declarada na DCOMP nº 12834.01355.291009.1.7.03-9147.

No entanto, em 17 de dezembro de 2013, a Recorrente transmitiu DIPJ 2009 retificadora, reduzindo o valor informado no campo “outras adições” de R\$ 200.352.770,54 para R\$ 196.626.576,95 e reduzindo o valor de “Despesas Não Dedutíveis” de R\$ 18.901.476,81 para R\$ 14.647.238,65, o que implicou no aumento do saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2008 de R\$ 1.689.693 para R\$ 2.192.461,07.

Dessa forma, tendo em vista o crédito adicional de saldo negativo apurado em DIPJ retificadora, a Recorrente transmitiu uma nova DCOMP sob nº 09135.08446.171213.1.3.03-5736 para utilização do referido crédito.

Sobreveio despacho decisório eletrônico, que deixou de homologar a DCOMP nº 09135.08446.171213.1.3.03-5736. Veja-se.

2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
12834.01355.291009.1.7.03-9147	Exercício 2009 - 01/01/2008 a 31/12/2008	Saldo Negativo de CSLL	10880-940.191/2012-81

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Analizadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação da contribuição social devida e a apuração do saldo negativo, verificou-se:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	0,00	17.564,77	28.237.850,99	0,00	0,00	0,00	28.255.415,76
CONFIRMADAS	0,00	17.564,77	28.237.850,99	0,00	0,00	0,00	28.255.415,76

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 1.689.693,87 Valor na DIPJ: R\$ 1.689.693,87

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 28.255.415,76

CSLL devida: R\$ 26.565.721,89

Valor do saldo negativo disponível= (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (CSLL devida) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 1.689.693,87

Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:

09135.08446.171213.1.3.03-5736

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/09/2014.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
735.095,89	147.019,17	56.896,42

Nota-se, portanto, que a origem da controvérsia reside no valor da CSLL devida. Uma vez que o despacho decisório se baseou no valor originalmente declarado pela Recorrente em DIPJ, enquanto a DCOMP nº 20644.64980.240114.1.3.03-1498 foi transmitida com base nos valores informados na DIPJ 2009 retificadora transmitida em 14/12/2013.

Dessa forma, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que a diferença contida na DIPJ retificadora decorria da adição, no seu entender indevida, de despesas de distribuição de amostra grátis e deixou de excluir variações positivas da provisão correspondente ao seu Fundo de Pensão/Assistência Médica.

A DRJ ao proferir o acórdão nº 14-106.680 - 13ª TURMA DA DRJ/RPO, entendeu por bem julgar improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo o despacho decisório que não reconheceu o direito creditório pleiteado pela Recorrente na DCOMP nº 09135.08446.171213.1.3.03-5736.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário, trazendo um longo arrazoadado sobre o princípio da verdade material e defendendo a existência do crédito pleiteado.

Nesse sentido, sustentou que está correta a supressão de valores no campo “Outras Adições” da DIPJ 2009 (retificadora). Argumenta que tais valores se referem a provisão de Fundo de Pensão/ Assistência Médica, que não deveriam ter sido adicionados ao resultado.

Argumenta que fundos de pensão e assistência médica são despesas futuras e incertas. Por não se tratarem de despesas efetivas, não podem afetar o resultado da Recorrente.

Invoca o item 154 do CPC 33 e argumenta que os efeitos das despesas em análise devem afetar apenas o patrimônio líquido e não o resultado.

Argumenta que a amostra grátis é dedutível, nos termos do art. 366 do RIR/99 e que o percentual de 5% limitativo da sua dedutibilidade deve ser analisado tendo como base a receita bruta global, nos termos da Solução de Consulta nº 17/1976.

Dessa forma, esclarece que, ao perceber que equivocadamente apurou o limite utilizando como referência as receitas de cada um dos produtos referentes a cada amostra grátis, viu-se obrigada a retificar a sua DIPJ 2009 para corrigir o referido erro.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **André Luis Ulrich Pinto**, Relator

O recurso é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Cinge-se a controvérsia no reconhecimento de saldo negativo de CSLL, ano-calendário 2009.

Originalmente, a Recorrente apurou saldo negativo de CSLL (AC 2009) no valor de R\$ 1.689.693,86, que foi integralmente utilizado em compensação anterior.

Posteriormente, a Recorrente retificou a sua DIPJ reduzindo os valores informados a título de adição de “Despesas Indedutíveis” e “Outras Adições”, o que impactou a apuração da CSLL devida e, conseqüentemente, o saldo negativo do período.

Dessa forma, para deslinde do feito, é necessário analisar a DIPJ retificadora transmitida pela Recorrente, com o propósito de avaliar a comprovação do alegado erro de preenchimento.

1 ADIÇÃO DE PROVISÃO DE FUNDO DE PENSÃO/ ASSISTÊNCIA MÉDICA

A Recorrente defende que a retificação da DIPJ 2009 se fez necessária, tendo em vista que teria adicionado indevidamente valores de provisão de Fundo de Pensão/ Assistência Médica no campo “outras adições”.

Argumenta que a DRJ não poderia ter limitado a sua análise a aspectos meramente formais e traz um longo arrazoado sobre a aplicação do princípio da verdade material no processo administrativo fiscal.

É certo que a verdade material é um valor a ser buscado pelo julgador administrativo, mas não é verdade que o acórdão *a quo* tenha deixado de observá-lo, adotando como principal argumento para manutenção do despacho decisório a limitação do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito.

Apesar da DRJ ter destacado o fato de que a Recorrente retificou a sua DIPJ no final do prazo decadencial para fiscalização, não é verdade que o acórdão *a quo* se baseou unicamente em aspectos formais.

A DRJ enfrentou o mérito da questão submetida à análise nos autos do presente processo quando se debruçou sobre a tese de erro no preenchimento da DIPJ defendida pela Recorrente.

É certo que a Recorrente poderia ter retificado a sua DIPJ, mas as alterações precisam estar amparadas em provas hábeis para comprovação do erro de preenchimento da declaração originalmente transmitida.

A Recorrente deveria ter demonstrado contabilmente o erro no preenchimento da DIPJ, mais precisamente, quanto ao campo "Outras adições", no qual alega ter incluído, indevidamente, provisão de fundo de pensão e assistência médica. No entanto, assim não o fez.

Importante destacar que a adição das provisões é regra prevista no art. 249, I do RIR/99, vigente à época dos fatos.

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

As provisões dedutíveis para fins de apuração do IRPJ estavam expressamente previstas no RIR/99 vigente à época dos fatos.

Subseção VII Provisões

Dedutibilidade

Art. 335. Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Decreto (Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de outubro de 1979, art. 3º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

Provisões Técnicas Compulsórias

Art. 336. São dedutíveis as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

Remuneração de Férias

Art. 337. O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias de seus empregados (Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

§ 1º O limite do saldo da provisão será determinado com base na remuneração mensal do empregado e no número de dias de férias a que já tiver direito na época do encerramento do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º, § 1º).

§ 2º As importâncias pagas serão debitadas à provisão, até o limite do valor provisionado (Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º, § 2º).

§ 3º A provisão a que se refere este artigo contempla a inclusão dos gastos incorridos com a remuneração de férias proporcionais e dos encargos sociais, cujo ônus cabe à empresa.

Décimo Terceiro Salário

Art. 338. O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente ao 13º salário de seus empregados (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

Parágrafo único. O valor a ser provisionado corresponderá ao valor resultante da multiplicação de um doze avos da remuneração, acrescido dos encargos sociais cujo ônus cabe à empresa, pelo número de meses relativos ao período de apuração.

Provisão para Imposto de Renda

Art. 339. É obrigatória, em cada período de apuração, a constituição de provisão para imposto de renda, relativa ao imposto devido sobre o lucro real e lucros, cuja tributação tenha sido diferida, desse mesmo período de apuração (Lei nº 6.404, de 1976, art. 189).

Parágrafo único. A provisão a que se refere este artigo não é dedutível para fins de apuração do lucro real (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 2º).

Quanto à aplicação do CPC 33 invocada pela Recorrente, o assunto foi adequadamente enfrentado pela DRJ no acórdão nº 14-106.679 DRJ/RPO proferido na ocasião do julgamento do processo administrativo sob nº 10880.900136/2018-44, no qual se discute o reconhecimento de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2009:

Importa registrar ainda que a legislação societária, no âmbito da qual se insere o CPC 33, rege a determinação do Lucro Líquido, e nesse período (ano-calendário 2009), tendo em conta a opção da contribuinte pelo Regime Tributário de Transição – RTT, o Lucro Líquido apurado exclusivamente para fins societários.

No ano-calendário 2009, o Lucro Líquido que serviu de ponto de partida, para a determinação do Lucro Real, deve ter sido Ajustado para as regras societárias válidas e vigentes em 31/12/2007, o que foi feito pela empresa, conforme informações da DIPJ 2010, acima transpostas.

Como o CPC 33 já se insere no contexto da “Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 19 (IASB - BV 2012)”, grosso modo, não deveria afetar a determinação do Lucro Líquido Ajustado e, conseqüentemente, o Lucro Real.

Diante das provas apresentadas, indefere-se a realização de diligência, porque não comprovada a ocorrência dos erros de preenchimento suscitados pela defesa.

Dessa forma, diante da ausência de comprovação do erro no preenchimento da DIPJ, o recurso voluntário não merece provimento.

Por fim, quanto ao pedido de conversão de julgamento em diligência, entendo que o processo está pronto para julgamento, sem necessidade de diligência. Isso porque a Recorrente não trouxe nem mesmo indícios de erro no preenchimento da DIPJ 2009, ponto fulcral de sua defesa.

2 DESPESAS COM AMOSTRA GRÁTIS

O alegado erro de preenchimento decorre de equívoco na apuração do limite de dedução para despesas com amostras grátis. Segundo a Recorrente, inicialmente apurou o limite com base na receita de cada um dos produtos que receberam amostras grátis, quando o correto, nos termos do Parecer Normativo CST nº 17/1976 seria a apuração do limite a partir da receita global.

Sendo assim, a Recorrente retificou a sua DIPJ reduzindo o valor informado a título de “outras adições”.

O raciocínio da Recorrente está correto e, inclusive, obteve parcial concordância da Turma Julgadora *a quo*, ao proferir o acórdão recorrido. No entanto, o erro no preenchimento não foi reconhecido naquela ocasião porque a Recorrente não havia demonstrado que as despesas com propaganda se referiam a “amostras” e não “brindes”.

Isso porque, nos termos do inciso VII do art. 13 da Lei nº 9.249/95, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as deduções de despesas com brindes.

Dessa forma, assim constou do acórdão de manifestação de inconformidade:

Conforme já acima elucidado, não basta comprovar a escrituração das despesas e a observância do limite de dedutibilidade, é imperioso provar que as despesas com propaganda porventura escrituradas se referem, de fato, a “amostras”, e não a “brindes”, porque estas últimas são indedutíveis, para efeito de apuração do Lucro Real, desde 1º de janeiro de 1996 (art. 13, inciso VII da Lei nº 9.249, de 1995). Essa distinção encontra-se estabelecida na Solução de Consulta COSIT nº 58, de 2013, verbis:

DESPESAS COM BRINDES. INDEDUTIBILIDADE. BRINDES. CONCEITO.

Nos termos do art. 13, VII, e do art. 35 da Lei nº 9.249, 16 de dezembro de 1995, são indedutíveis, para efeito de apuração do lucro real, as despesas com brindes.

O termo “brindes” do art. 13, inciso VII, da Lei nº 9.249, de 1995, refere-se às mercadorias que não constituam objeto normal da atividade da empresa, adquiridas com a finalidade específica de distribuição gratuita ao consumidor ou ao usuário final, objetivando promover a empresa ou o

produto, em que a forma de contemplação é instantânea. Embora possam ser de diminuto ou nenhum valor comercial, como as amostras, conceituadas no art. 54, inciso III, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, destas se diferenciam pois não se tratam de produto, fragmento ou parte de mercadoria em quantidade estritamente necessária a dar a conhecer a sua natureza, espécie e qualidade.

Evidente, assim, que as provas apresentadas não são hábeis ou suficientes a provar a alteração da base de cálculo e do crédito pretendido pela Manifestante.

Um outro aspecto a destacar é que o único elemento juntado aos autos demonstra a contabilização de “Despesas com Amostras”, conta 3.01.01.07.01.33.90, no valor de R\$ 7.165.514,02, e não é possível saber de que forma esse valor se relaciona às reduções dos valores constantes da Ficha 17, nas Linhas, relativas a “Despesas não dedutíveis” (redução de R\$ 4.254.238,16) e “Outras Adições” (redução de R\$ 3.726.193,59).

Imperioso demonstrar as contas contábeis que integram os valores consolidados nas Linhas “Despesas não dedutíveis” e “Outras Adições” da DIPJ 2009, que a Manifestante pretende alterar.

Como se vê, apesar de reconhecer que assistia razão à Recorrente ao defender que o percentual de limitação para dedução de despesas com amostras grátis deveria ser aplicado sobre a receita global dos produtos fabricados pela Recorrente e não sobre cada um dos produtos especificamente, a DRJ entendeu não estar comprovado que os valores suprimidos na DIPJ retificadora estariam relacionados com despesas de amostras grátis.

A dúvida é pertinente e a comprovação da distribuição de amostras grátis é ônus que recai sobre a Recorrente, que deve fazer prova dos fatos constitutivos de seu direito.

Em atenção ao fundamento adotado pela DRJ a Recorrente instruiu o seu recurso com a Nota Fiscal – Fatura, série 1 nº 876607 (fls. 654), que indica a remessa de amostras grátis dos produtos Glucobay 50mg, Aspirina Prevent 100mg, Cipro 500mg, Cipro XR 500mg, Cipro XR 1000mg e Avalox 400mg.

No entanto, a única nota fiscal, no valor de R\$ 2.622,84, não é suficiente para comprovação do erro no preenchimento da DIPJ, uma vez que a Recorrente não demonstra o erro no cálculo do limite de dedução, não demonstra o valor deduzido antes e depois da retificação da DIPJ e a nota fiscal, certamente, não demonstra que os valores suprimidos das Linhas “Despesas não dedutíveis” e “Outras Adições” referem-se a amostras grátis.

Por fim, quanto à contabilização de “Despesas com Amostras”, conta 3.01.01.07.01.33.90, no valor de R\$ 7.165.514,02, a DRJ entendeu que não haveria como relacionar o referido valor às reduções dos valores constantes da Ficha 17 da DIPJ 2009.

A Recorrente em seu recurso, afirmou que as despesas com “brindes” e as despesas com “amostras grátis” eram contabilizadas separadamente. Assim, enquanto as despesas com amostras eram contabilizadas na conta 3.01.01.07.01.33.90, as despesas com brindes seriam registradas na conta contábil nº. 6834400, que aponta o valor de R\$ 3.810.647,68.

No entanto, a Recorrente não enfrentou o fundamento adotado na decisão recorrida e não demonstrou de que forma o valor de R\$ R\$ 7.165.514,02 se relaciona às reduções dos valores constantes da Ficha 17, nas Linhas, relativas a “Despesas não dedutíveis” (redução de R\$ 4.254.238,16) e “Outras Adições” (redução de R\$ 3.726.193,59).

Ao analisar a demonstração do Lucro Real apresentada às fls. 656 – 662 não é possível confirmar a adição de valores a título de amostras grátis, uma vez que a conta 001.019 - Brindes, Amostras e Agendas apresenta o valor de R\$ 3.810.647,68, que a própria Recorrente afirma se tratar de despesas com brindes.

Portanto, diante da falta de comprovação do erro de preenchimento da DIPJ 2009, o recurso voluntário não merece provimento.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto