



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

**Processo n°** 13807.000357/2001-43  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-002.332 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de agosto de 2018  
**Matéria** IRPJ e reflexos  
**Recorrentes** SOLUTIA BRASIL LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1997, 1998

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA.

Não deve ser conhecido o recurso de ofício em que o crédito tributário exonerado não atinge o limite de alçada.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1997, 1998

IRPJ. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.

Súmula CARF n° 105: "A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n° 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício".

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

Ano-calendário: 1997, 1998

GLOSA DE DESPESA. INEXISTÊNCIA.

As despesas operacionais comprovadas por meio de documentação hábil e idônea ensejam o afastamento da glosa imposta pela fiscalização.

PIS E COFINS. REFLEXOS.

As matérias excluídas do lançamento principal, de IRPJ, ensejam o não provimento das cobranças das contribuições reflexas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício em razão do limite de alçada, e, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para: a) excluir da glosa de variação cambial passiva o valor de R\$ 8.248,60 da base tributável do IRPJ e CSLL; b) excluir da glosa de despesas financeiras os valores de R\$ 155.724,03 e R\$ 298.351,11 das bases tributáveis apuradas nos lançamentos do IRPJ nos anos-calendário de 1997 e 1998, respectivamente; c) excluir da omissão de receitas - diferença de estoque o valor de R\$ 18.854,25 da base tributável do IRPJ, CSLL, Cofins e PIS; d) excluir da dedução indevida de amostra grátis e bens obsoletos o valor de R\$ 63.993,56 da base tributável do IRPJ; e) excluir da dedução indevida relativa a pagamentos efetuados para a Cia Brasileira de Estireno os valores de R\$ 223.644,99 e R\$ 694.742,57 das bases tributáveis apuradas nos lançamentos do IRPJ nos anos-calendário de 1997 e 1998, respectivamente; f) afastar a glosa relativa a dedução indevida - Monsanto - no ano-calendário de 1997, relativa à base tributável do IRPJ e CSLL; e, g) excluir a multa isolada no valor de R\$ 316.025,83. Vencidos os conselheiros José Carlos de Assis Guimarães (Relator) e Eva Maria Los que mantinham a glosa no valor de R\$ 2.937.270,49, tratada no "item f" nas conclusões do voto do relator. Designado o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli para redigir o voto vencedor quanto à mencionada glosa do item "f" .

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Relator.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado em substituição ao conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado) e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente). Ausente o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

## **Relatório**

**SOLUTIA BRASIL LTDA** recorre a este Conselho com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 15.867, de 02/12/2005, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (DF), que julgou procedentes em parte os lançamentos de IRPJ e CSLL, e procedentes os lançamentos de PIS e COFINS.

O CARF, por intermédio da extinta 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento converteu o julgamento em diligência, por meio da Resolução nº 1102-0014, de 03 de agosto de 2010.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da Resolução ao norte mencionada, completando-o ao final:

Trata-se de recurso voluntário interpostos contra a decisão proferida pela 2ª.TURMA DRJ BRASÍLIA/DF, assim ementada:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Anual-calendário:1997, 1998 Ementa: OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO Matéria não impugnada.*

**OMISSÃO DE RECEITA. DIFERENÇA DE ESTOQUE. MATÉRIA IMPUGNADA PARCIALMENTE.**

*Comprovada a existência de diferença entre o estoque informado no Livro de Controle de Produção e no Livro Registro de Inventário (inventário físico), há presunção legal de omissão de receita.*

**REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO. DEDUÇÃO INDEVIDA DE IPI.**

*Matéria não impugnada.*

**REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO. DEDUÇÃO INDEVIDA DA VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA.**

*O conta-corrente entre a variação cambial passiva e a variação cambial ativa somente pode ser feito se decorrentes do mesmo contrato.*

**GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS.**

*Para fins de Imposto de Renda é indedutível como despesa, por não ser necessária à atividade da empresa, a diferença entre o encargo assumido junto a uma instituição financeira e o encargo repassado a terceiros. Em relação à CSLL, a infração deve ser excluída por não haver previsão legal para tanto.*

**GLOSA DE DESPESAS. AMOSTRAS GRÁTIS, TESTES. LIBERALIDADE. INDEDUTIBILIDADE.**

*Não restaram caracterizadas as remessas de produto Saflex como amostras grátis e para testes, restando considerar tais despesas como decorrentes de mera liberalidade e, por conseguinte, não dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda. Em relação à CSLL, a infração deve ser excluída por não haver previsão legal para tanto.*

**GLOSA DE DESPESAS. DOAÇÕES. LIBERALIDADE. INDEDUTIBILIDADE.**

*Não restou comprovado que os valores constantes das notas fiscais referiam-se aos valores originais dos produtos, antes das depreciações, cabendo considerar a dedução pelo valor destas. Quanto à falta de*

*necessidade das despesas, tal questão não foi contestada pelo contribuinte, sendo indedutíveis para fins de apuração do Imposto de Renda. Em relação à CSLL, a infração deve ser excluída por não haver previsão legal para tanto.*

**GLOSA DE DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. ÔNUS DECORRENTE DE VENDA DE AÇÕES.**

*Em negócio de compra e venda de ações é usual que o adquirente assumira os riscos dele decorrentes. A assunção de ônus futuro pelo vendedor decorre de discricionariedade sua, ainda que previsto no contrato de compra e venda. Despesa indedutível para fins de Imposto de Renda. Em relação à CSLL, a infração deve ser excluída por não haver previsão legal para tanto.*

**GLOSA DE DESPESA. INEXISTÊNCIA.**

*Comprovadas apenas parcialmente despesas efetuadas em decorrência da utilização de estabelecimento, material e pessoal de outra empresa. Quanto às despesas não comprovadas, resta considerá-las inexistentes, sendo indedutíveis para fins de Imposto de Renda e CSLL.*

**TAXA SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. MATÉRIA DE ESFERA JUDICIAL.**

*A autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.*

*PIS E COFINS Mantidas, no lançamento de IRPJ as matérias que embasaram os lançamentos reflexos de PIS e de Cofins, resta considerá-los procedentes.*

O crédito tributário exonerado tem valor superior ao limite de alçada. Nos termos da Portaria no. 375/2001, art. 2º, há recurso de ofício ao Conselho Administrativo de recursos fiscais.

Os lançamentos se dão para exigência do IRPJ e de reflexos de PIS, Cofins e CSLL, às fls. 480/503, referente aos anos-calendários 1997 e 1998, O enquadramento legal consta nos termos antes mencionados, bem assim às fls. 482, 486/488, 490, 492, 495, 497, 499 e 501/502.

Os Termos de Verificação de nos. 01 a 08, às fls. 453/479, apontam as seguintes infrações:

a) omissão de receita – em decorrência de verificação de passivo fictício. Reflexos de CSLL, PIS e Cofins;

b) omissão de receita – em decorrência de diferença de estoque. Reflexos de CSLL, PIS e Cofins;

c) redução indevida do lucro líquido – em decorrência de dedução de IPI estornado e de variação cambial passiva a maior do que a devida (por utilização de taxa de câmbio a maior). Reflexo para a CSLL;

d) glosa de despesas financeiras – em decorrência do não repasse a terceiros mutuários de encargos assumidos junto a instituições financeiras;

e) glosa de despesas não necessárias, relativas a doações de bens do ativo; envio de amostras grátis e envio de produtos para testes;

f) glosa de despesas não comprovadas relativamente aos pagamentos pela utilização de estabelecimento, material e pessoal da empresa Monsanto, cuja parte do patrimônio foi absorvido pelo contribuinte em virtude de cisão;

g) glosa de despesa não necessária relativa à obrigação prevista contratualmente entre a Monsanto e terceiro, repassada ao sujeito passivo quando da cisão;

h) multa isolada pela falta de recolhimento do Imposto de Renda estimado mensalmente.

Ciente da decisão em 17/05/2007, conforme fls.1528, interpõe, a contribuinte, o recurso voluntário em 18/06/2007, fls.1529/1567, onde, em síntese, inicia delimitando a matéria litigiosa, a saber:

*(i) a glosa de despesas de variação cambial passiva (Termo de Verificação Fiscal n.º 01 – que trata de dedução indevida de valor de Imposto sobre Produtos Industrializados "IPI" e dedução indevida de valores a título de variação cambial passiva.*

*(ii) a exigência de IRPJ relativa à glosa de despesas financeiras relativas ao mútuo à empresa Flexys Indústria e Comércio Ltda. (Termo de Verificação Fiscal n.º 02 – que trata de dedução indevida de valores a título de despesas financeiras).*

*(iii) a omissão de receitas relativa à diferença de estoque do produto "TKPP";*

*(iv) a exigência de IRPJ relativa à glosa de despesas com amostras grátis, remessas para testes e doações (Termo de Verificação Fiscal n.º 05 – que trata da dedução indevida de valores relativos a amostras grátis e remessas para testes e dedução indevida de valores relativos à doação de bens obsoletos)*

*(v) a exigência de IRPJ relativa à suposta indedutibilidade de pagamentos realizados à Companhia Brasileira de Estireno (Termo de Verificação Fiscal n.º 06 – que trata da dedução indevida de valores relativos a pagamentos efetuados para a Companhia Brasileira de Estireno em decorrência de cumprimento de contrato de cisão).*

*(vi) parte das exigências relativas à suposta indedutibilidade de pagamentos realizados à Monsanto do Brasil (Termo de Verificação Fiscal n.º 07 - que trata da Dedução indevida de valores relativos a pagamentos efetuados para a Monsanto do Brasil Ltda., a título de rateio de despesas.)*

*(vii) exigência da multa isolada de IRPJ (Termo de Verificação Fiscal n.º 08).*

a) Reclama, no tocante à “Glosa de Variações Cambiais Passivas”, tratada no Termo de Verificação Fiscal n.º 01, que fora excessiva a ação fiscal porque, embora se utilizasse da taxa de conversão do dólar americano, de R\$ 1,1170 (quando o correto seria a taxa de R\$ 1,1164), o mesmo fizera em relação às receitas e, portanto, a redução indevida do lucro líquido no valor de R\$ 9.934,20, não prosperaria.

Porque a utilização de taxa de conversão incorreta não gerou somente uma despesa majorada, mas, também, receitas em valor maior, de forma que não se pode admitir que as autoridades fiscais considerem tão-somente os efeitos que lhes geraram maior arrecadação e simplesmente desconsiderem os efeitos que lhe seria favorável.

Menciona que no curso da diligência realizada, em virtude da solicitação dos julgadores de primeira instância, foi reconhecido que as variações cambiais ativas não foram consideradas na determinação da suposta exigência fiscal em tela. Sentido no qual transcreve o seguinte trecho da decisão recorrida:

*"Diante de tal argumento [de que a fiscalização teria desconsiderado as variações cambiais ativas], quando da primeira análise dos autos, solicitei que fosse realizada diligência no sentido de verificar se os excedentes das variações cambiais ativas decorrentes da utilização de taxa de câmbio a maior tinham sido consideradas ou não no lançamento.*

*Como resultado da diligência, a autoridade fiscal informou às fls.1423/1424 que tais excedentes não compensaram os excedentes passivos, representando um total de R\$ 8.248,60*

Embora dizendo que tal informação seria suficiente para que se reconhecesse a procedência das alegações os julgadores de primeira instância administrativa decidiram manter integralmente a glosa das despesas de variação cambial passiva, sem fazer qualquer ajuste em virtude das variações cambiais ativas. A autoridade julgadora argüiu que essa compensação só se daria se as variações cambiais decorressem exatamente do mesmo contrato.

Reclama do entendimento dizendo-o sem base legal, pois a legislação do imposto de renda não traz qualquer limitação nesse sentido para a apuração das variações cambiais ativa e passivas, sendo que ambas integram o cálculo do lucro líquido do exercício de forma consolidada. Transcreve os artigos 320 e 323 do RIR/1994.

Comenta que a análise desses dispositivos revelam que tanto as variações cambiais ativas como passivas devem ser obrigatoriamente consideradas para fins de apuração do lucro operacional, sem que haja qualquer limitação com relação à identidade dos contratos que deram origem aos créditos ou obrigações.

Salienta que o entendimento exposto na decisão combatida decorre de interpretação no mínimo questionável de um acórdão proferido pelo Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, 101-91470/97, que ressalta a necessidade das obrigações e créditos, que ocasionaram as variações monetárias ativas e passivas, referirem-se aos mesmos contratos.

Mas comenta que no presente caso não houve qualquer discussão específica em relação a contratos ou obrigações específicas. As autoridades fiscais simplesmente alegaram que ela se utilizara de taxa de câmbio equivocada no levantamento de seu balanço, que, obviamente, é composto por ativos e passivos.

Dessa forma, restara provada a inaplicabilidade do precedente colacionado, bem como a necessidade de se considerar as variações cambiais ativas reconhecidamente desconsideradas pela fiscalização.

Transcreve ementas dos acórdãos 103-14320/93,103-12.373/92, para dizer que deveria se proceder considerando-se tão-somente a diferença entre a variação cambial passiva e a variação cambial ativa do período, sem qualquer restrição.

b) No tocante a este item, glosa de despesas financeiras (Termo de Verificação Fiscal nº02) - despesas financeiras relativas a empréstimo obtido junto ao *The First National Bank of Boston*, cujos valores teriam sido repassados a empresas ligadas (Monsanto do Brasil e Flexis Indústria e Comércio Ltda.) sem a cobrança dos mesmos encargos financeiros assumidos, opõe que não possuía qualquer ligação com essas sociedades, à época das operações questionadas pelas autoridades fiscais, tal como exaustivamente expusera no curso da impugnação, fato reconhecido na decisão recorrida.

Na operação contratada com a Flexys Indústria e Comércio Ltda., caso em que efetivamente se tratava de empréstimo, diz não concordar com a manutenção integral da glosa das despesas financeiras, uma vez que, conforme exaustivamente exposto na impugnação, somente seriam passíveis de glosa a diferença entre os juros contratados com o *The First National Bank of Boston* de 8,5% e os juros cobrados da Flexys Indústria e Comércio Ltda. correspondentes à TJLP do período.

Reclama que a decisão embora reconheça a procedência do argumento apresentado, de que somente o encargo financeiro não repassado seria indedutível, manteve o valor da glosa das despesas financeiras, sob a alegação de que o valor glosado já seria a diferença entre os juros do empréstimo contraído pela Recorrente de 10% (8,5% acrescido do imposto de renda retido na fonte) e os juros TJLP cobrados da Flexys Indústria e Comércio Ltda.

Todavia, não há nos autos documentos que evidenciem tal conduta das autoridades fiscais; pelo contrário, a leitura do demonstrativo de fls. 41 demonstra que a fiscalização tomou como base o saldo do empréstimo junto à Flexys e computou variação cambial e juros calculados a taxa de 10%, apurando um valor de R\$ 155.724,03 de despesas não dedutíveis para o ano-calendário de 1997. Este mesmo valor consta das fls. 460 como "valor tributável" para fins de glosa da despesa financeira da Recorrente para o empréstimo concedido a Flexys durante o ano de 1997, comprovando que não houve qualquer dedução ou exclusão do valor apurado. O mesmo raciocínio foi utilizado para se apurar uma suposta dedução indevida de R\$ 99.660,00 para o ano-calendário de 1998 (fls. 460).

Argui erro na decisão e pede seja adequado o decidido aos fatos.(o recálculo do valor glosado, excluindo-se os encargos financeiros correspondentes à TJPL.), nos termos do PN 43/81, o qual transcreve. Pede a exclusão da exigência do valor da TJLP repassada a Flexys Indústria e Comércio Ltda.

c) Das diferenças de estoques (Termo de Verificação Fiscal nº03)- Neste item o recurso trata somente da suposta diferença de estoque do produto "TKPP".

E continua, a partir da narrativa do Termo de Verificação Fiscal, que alega omissão de receitas por diferença verificada entre o Livro de Registro de Inventário e o Livro de Controle da Produção e Estoque. Concorda que enquanto o Livro Registro de Inventário registrava, em 31 de dezembro de 1997, a quantidade de 55.570,50 kg do produto "TKPP", o Livro de Controle da Produção e Estoque registrava a quantidade de 57.750,50 kg desse mesmo produto.

Embora patente o equívoco em seus registros relativos ao produto TKPP, é fato demonstrado que a divergência entre os números acima trata de erro meramente formal no preenchimento da quantidade do produto no Livro Registro de Inventário sem que tenha havido efetiva diferença de estoques.

Provaria seu equívoco, o próprio Livro de Inventário que indica como valor total do estoque de R\$ 88.349,99 que não corresponde, nem de longe, à multiplicação de 55.570,50 pelo valor unitário dos produtos de R\$ 1,53. Porque, se considerada a quantidade de 57.750,50 kg de produto indicada o Controle da Produção e do Estoque e a multiplicarmos pelo custo unitário dos mesmos R\$ 1,53, tem-se que o resultado é de R\$ 88.358,27, valor somente R\$ 8,27 superior àquele indicado no Livro de Registro de Inventário, diferença esta absolutamente imaterial para a análise do presente caso.

E com relação ao assunto, a própria decisão recorrida deixou consignada que a d. fiscalização, seja por ocasião da lavratura das autuações em pauta, seja por ocasião do cumprimento da diligência adicional solicitada, pouco trouxe de esclarecedor com relação ao assunto.

Informa que ao perceber o equívoco cometido em seus registros apenas após o recebimento dos autos de infração ora atacados, procurou evidenciar, da forma mais clara possível, que se por um lado havia errado na indicação do estoque total do produto TKPP para o período autuado, por outro também estava frente a uma glosa fiscal embasada em números que não correspondem à realidade dos fatos.

Comenta que ante a insuficiência de esclarecimento trazida pela diligência neste item outra deveria ser providenciada ou aplicado o princípio "*in dubio pro*" contribuinte.

**d)** Despesas indedutíveis e doações (Termo de Verificação Fiscal nº05 neste item a fiscalização lhe imputa redução indevida de despesas relativas a remessas de mercadorias para teste, à entrega de amostras grátis e a doações.

Embora argumentasse na impugnação, de forma clara, seu procedimento a decisão de primeira instância administrativa manteve integralmente as exigências de IRPJ relativas a esse Termo de Verificação Fiscal, tendo se limitado a excluir as exigências de CSLL por absoluta falta de fundamento legal.

Aduz que não pode concordar com o entendimento das autoridades julgadoras de primeira instância com relação ao mérito dessa exigência, uma vez que (i) as remessas para teste a amostras grátis são absolutamente inerentes e necessárias às atividades da sociedade; e (ii) a glosa das despesas com doações teve como base valor diverso daquele efetivamente deduzido pela sociedade.

Discorrera, longamente, na impugnação (fls. 34 a 46 dessa peça processual) acerca de seu processo produtivo e da aplicação de seus produtos na industrialização de vidros laminados, tendo, inclusive, juntado amostra do produto e brochuras explicativas de suas características e propriedades (Docs. 13 e 14 da impugnação).

Informa que demonstrara, tanto na impugnação quanto no curso da diligência realizada posteriormente pelas autoridades fiscais, que a quantidade e valor dos produtos remetidos como amostra grátis eram compatíveis com suas atividades e com as vendas desses produtos nos mesmos períodos.

Diz que, mesmo assim, a decisão combatida decidiu manter exigência de IRPJ formulada no auto de infração, sob a alegação de que não estaria comprovada a necessidade dessas despesas, criando novas regras e condições para a dedutibilidade das despesas para remessas para testes e amostras grátis.

Contudo, demonstrara que (i) o principal produto produzido, o Saflex, tem grande variedade de formulações, aplicações, espessuras, formas e cores, cuja combinação pode gerar uma infinidade de resultados, desenvolvidos de acordo com as necessidades de cada cliente; (ii) esse produto não pode retornar ao estabelecimento após os testes realizados já que tal procedimento pressupõe sua total incorporação ao vidro laminado produzido pelos seus clientes; e (iii) as quantidades remetidas para testes e amostras grátis são totalmente compatíveis com as vendas do produto, nunca superando 1% (um por cento) do valor de suas vendas. (Faz remissão as razões impugnatórias e pede sejam consideradas no recurso).

Repele, neste item, o argumento da decisão de primeira instância de que a despesa não seria dedutível, porque ela "*já havia realizado vendas anteriores do referido produto à mesma empresa*". (...) e "*por óbvio o envio de amostra grátis para fins de avaliação da adequação do produto aos interesses dos compradores deve ser anterior à efetivação do negócio, ou seja, da venda em escala industrial*", porque sua análise revela inconsistência.

Menciona: (i) que os produtos anteriormente comercializados, com a empresa Blindex, a despeito de apresentarem a mesma formulação "SR-11", não se tratavam necessariamente do mesmo produto específico, posto que, como mencionara antes, cada formulação poderia ser "costumizada" com diferentes espessuras e cores, o que, por si só, explica a remessa de novas amostras grátis para colaborar no convencimento do cliente acerca da qualidade do produto;

(ii) não há na legislação qualquer dispositivo que vincule a dedutibilidade de despesas com amostras grátis com a inexistência de operações anteriores com o mesmo cliente. ao contrário, o dispositivo legal que versa sobre a dedutibilidade dessas despesas lista outras condições, as quais atendera totalmente, nos termos do artigo 54 ,V, a e b, da Lei 4506/94, cujos textos reproduz,

Ressume que restou indiscutível que: (i) a distribuição de amostras grátis foi regularmente contabilizada e amparada pela emissão de notas fiscais; (ii) o valor das amostras distribuídas não ultrapassou o limite de 5% da receita bruta de vendas (aliás, correspondeu a 0,3%, tal como expressamente reconhecido na própria decisão recorrida).

Aponta na decisão recorrida "incoerência da condição" criada para a dedutibilidade dos valores das amostras grátis distribuídas. Isto porque, em um momento, a decisão afirma que a ocorrência de "*vendas anteriores do referido produto*" já afastariam a possibilidade de dedução e, logo em seguida, conclui que a distribuição das amostras grátis "*deve ser anterior à efetivação do negócio*" (grifos da Recorrente).

Continua e afirma que cada uma das vendas realizadas (mesmo para um mesmo cliente) consiste em um negócio jurídico distinto, no qual o cliente pode resolver livremente a aquisição dos seus produtos ou de algum concorrentes. Assim, mesmo admitida a condição de que a amostra seja enviada antes do fechamento de um negócio, é absolutamente inadmissível aceitar o raciocínio de que após uma única venda a um cliente, o fornecedor nunca mais poderá enviar uma amostra grátis para garantir negócios futuros.

Reproduz a ementa do acórdão (ACÓRDÃO 101-95.823 de 19.10.2006) para afirmar, no tocante **às remessas para testes** que não procede o entendimento exposto na decisão de primeira instância, por tentara criar condições para a dedutibilidade desses valores, sem qualquer amparo legal. Prossegue e afirma que as condições seriam: a) o produto não ser negociado anteriormente e, b) haver prova de que o produto remetido foi utilizado em testes pelos clientes.

Quanto à primeira condição, valem os mesmos comentários tecidos acima, ou seja, além da inexistência de amparo legal para essa exigência, fato é que, mesmo com produtos já anteriormente comercializados, testes podem ser necessários para verificar a adequação de eventuais customizações ou mesmo para verificar a correta aplicação no processo produtivo do cliente, mormente se considerada as diversas composições do produto em pauta.

Repete que o Saflex é um produto de aplicação específica na indústria de vidros laminados de alta resistência e que é fabricado sob encomenda, de acordo com todas as especificações determinadas por seus clientes. Assim, a prova da necessidade dessas despesas está na própria prática do mercado com relação a esse tipo de produto, na qual testes constantes são realizados para garantir a ausência de falhas no processo produtivo definitivo dos seus clientes.

Quanto à demonstração de que os testes foram efetivamente realizados, embora não disponha de cartas descrevendo tal fato, é evidente que a própria continuação do negócio (com a aprovação do teste ou mesmo com sua rejeição e ordem para desenvolvimento de nova variação de Saflex) é prova inequívoca de que os testes foram por aqueles realizados e que, portanto, as despesas incorridas tiveram seu objetivo alcançado.

Na mesma esteira dos fatos ocorridos quanto “as amostras grátis” ressalta que as “remessas para testes” foram regularmente contabilizadas e amparadas por documentação fiscal hábil e idônea. Ainda, suas quantias e valores eram totalmente compatíveis com as vendas realizadas, tal como inclusive verificado em diligência fiscal.

Conclui este item para informar que provada a estrita conexão das despesas com sua atividade e com a manutenção da respectiva fonte de renda, não se vislumbra qualquer motivação válida para a manutenção dessas glosas.

**d.2) Doações** - ainda no Termo de Verificação Fiscal nº 05, lhe é exigido o recolhimento de IRPJ sobre o valor informado nas Notas Fiscais n.º 438, 439, 444, 445, 446 e 448, as quais foram emitidas para amparar operações de doação de mercadorias.

Embora não questione a indedutibilidade dessas despesas com doações, em face de sua liberalidade, discorda dos valores exigidos pela fiscalização, uma vez que eles não correspondem aos valores efetivamente deduzidos.

Porque, como amplamente exposto e comprovado através de documentação hábil, informou nas Notas Fiscais relativas às doações das mercadorias os valores históricos dos bens, apesar de contabilmente esses bens já terem sido parcial ou totalmente depreciados.

Para demonstrar tal fato, apresentou notas fiscais, planilhas e tabelas demonstrativas, as quais foram simplesmente desconsideradas na diligência fiscal e também no julgamento de primeira instância, sem qualquer justificativa válida.

Desse modo busca reforma da decisão e para tanto volta a afirmar que as doações realizadas no final do ano-calendário de 1997 englobaram bens obsoletos, já parcial ou totalmente depreciados, de forma que os valores históricos indicados nas Notas Fiscais certamente não correspondem aos valores efetivamente deduzidos na apuração do lucro real do período.

Embora apresente vários documentos demonstrando os valores históricos dos bens doados e os valores residuais na data da doação, formulou na impugnação pedido e quesitos para perícia contábil para que se confirmassem esses dados em sua contabilidade. Ocorre que, sem qualquer justificativa, esse pedido de perícia foi desconsiderado, tendo sido "substituído" pela noticiada diligência fiscal, na qual as autoridades fiscais limitaram-se a solicitar a apresentação de documentos adicionais pela Recorrente. No entanto, ainda assim, uma perícia técnica seria necessária para desmembrar a conta contábil em que os bens doados estavam registrados conjuntamente com outros bens.

Por isto reafirma o argumento de que os valores "glosados" pela fiscalização não correspondem aos valores efetivamente por ela deduzidos em decorrência da doação de bens obsoletos, renovando seu pedido para que sejam considerados os documentos já anexados aos presentes autos e, se necessário, se determine a perícia contábil solicitada desde a impugnação.

e) Pagamentos à Unigel (Termo de Verificação Fiscal nº06 que versa sobre a glosa de despesas incorridas no pagamento à empresa Unigel Participações, nos anos-calendário de 1997 e 1998. Alega que tais pagamentos decorreram de obrigação assumida pela empresa Monsanto do Brasil — por ocasião da alienação de suas ações na Companhia Brasileira de Estireno à Unigel Participações, Serviços Industriais e Representação Ltda, em agosto de 1997 (contrato de fls. 134 a 163 dos autos) — de ressarcir ou indenizar a adquirente das ações de danos resultantes de questões ambientais relacionadas à fábrica de Cubatão da Companhia Brasileira de Estireno.

Informa que lhe foi transferida, a partir da cisão da Monsanto ocorrida em setembro de 1997, parcela da obrigação assumida perante a Unigel Participações—proporcional à parcela do patrimônio vertido na cisão. Deste modo, na medida em que os pagamentos à Unigel Participações tornaram-se devidos, arcou com sua parcela das despesas, as quais, contudo, foram incorretamente consideradas como sendo indedutíveis. No Termo de Verificação Fiscal, as autoridades fiscais alegaram, única e exclusivamente, que as despesas seriam indedutíveis pelo fato de que os valores das despesas "*deveriam ser considerados como redução do capital social ou como contas a receber dos sócios quotistas, uma vez que, se fossem considerados no balanço patrimonial que serviu de base para a cisão parcial, afetaria o patrimônio vertido, tendo como consequência aumento de capital social menor do que efetivamente ocorreu.*"

Refere-se ao absurdo desta conclusão porque demonstrara exaustivamente em sua impugnação que o procedimento proposto pela fiscalização, além de não encontrar qualquer respaldo na legislação aplicável, era de impossível realização, uma vez que, no momento da cisão, os valores das despesas não eram conhecidos e, portanto, não poderiam ter sido utilizados como redução do capital social.

Transcreve da decisão o seguinte texto:

*“Relativamente à consideração da autoridade fiscal no sentido de que as obrigações transferidas da Monsanto ao sujeito passivo quando da sua cisão deveriam ser consideradas como redução de capital social ou como contas a receber dos sócios quotistas, não vislumbro como a mesma possa prevalecer, pois não há qualquer orientação normativa nesse sentido. Ressalte-se, ainda, que os custos de recuperação ambiental a serem reembolsados à Cia Brasileira de Estireno não eram conhecidos à época da cisão da Monsanto, quando ocorreu a passagem de parcela de seu patrimônio ao sujeito passivo, o que impossibilitaria o procedimento contábil pretendido pelo Auditor- Fiscal.”*

E comenta que mais adiante, tal como informado na impugnação, a decisão recorrida reconheceu que as autoridades fiscais não questionaram o montante das despesas e seus comprovantes, de forma que tal matéria restou excluída da presente controvérsia'.

Diz entender que foi reconhecida expressamente tanto pelas autoridades fiscais como pela decisão de primeira instância que os documentos apresentados eram suficientes para evidenciar a origem, montante e pagamento das despesas. Por esta razão, se absteria de abordar novamente tal matéria no presente recurso.

E continua para dizer que a decisão recorrida reconhece expressamente a regularidade da transferência das despesas da Monsanto do Brasil por ocasião da cisão, quando assim aponta na decisão

*"Não resta dúvida de que sendo a despesa, ainda não determinada, necessária para a Monsanto, ao ser transferida a obrigação com a cisão, a mesma tornar-se-ia necessária ao sujeito passivo."*

Entende que a própria decisão de primeira instância delimitou claramente a abrangência do presente recurso quando afirma que "a questão, portanto, é avaliar a necessidade da despesa para a Monsanto".

Embora tenha a decisão caminhado bem nessas conclusões, o julgamento se faz concluindo que não restara comprovada a necessidade da despesa para a Monsanto. Consideram a obrigação assumida pela Monsanto face à Unigel um "ato de liberalidade". Partem da equivocada premissa de que referida obrigação não precisaria ter sido assumida pela Monsanto e que o negócio jurídico de alienação das ações da Companhia Brasileira de Estireno poderia ter sido realizado em outros moldes.

Alude que, tal como narrado e comprovado desde a impugnação, tal afirmativa é improcedente pois arcou somente com parcela das despesas proporcional e que as mesmas eram absolutamente necessárias e, portanto, dedutíveis para fins de apuração do lucro real.

Replica o artigo 242, § 1º. e 2º. do RIR/1999, que define o que são receitas operacionais. Comenta que sua dedutibilidade está condicionada à necessidade de realizar as "atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora", bem como à usualidade e normalidade das despesas no ramo de atividade da empresa.

Comenta, quanto a amplitude e subjetividade dos conceitos oriundos do dispositivo, que a doutrina e jurisprudência vão no sentido de que a despesa é necessária e, conseqüentemente, dedutível, quando for inerente à atividade da empresa ou decorrer diretamente do papel social que ela desempenha.

Embora clara e pacífica interpretação do artigo 242 do Regulamento do Imposto de Renda, a decisão atacada pretendeu classificar como ato de liberalidade o pagamento de valores cuja obrigação foi assumida contratualmente pela Monsanto e transferida parcialmente para ela, pelo único e desarrazoado argumento de que referida transação poderia ter ocorrido em outros moldes.

Continua para afirmar que não poderia permanecer tal entendimento.(i) estava contratualmente obrigada a realizar os pagamentos e não o fez por qualquer liberalidade, posto que se deixasse de fazê-lo estaria sujeita a ação de cobrança por parte da Unigel Participações.

Evidente o caráter da despesa realizada, pois não existe ação de cobrança para exigir o pagamento de uma liberalidade, de forma que a legitimidade de a Unigel Participações demandar judicialmente o pagamento dos ressarcimentos por danos decorrentes de questões ambientais afasta a natureza de liberalidade do pagamento.

A respeito da clara distinção entre ato de liberalidade e obrigação contratual, transcreve ementa de acórdão do Superior Tribunal de Justiça:

**- AÇÃO DE COBRANÇA - PROMESSA DE DOAÇÃO - ATO DE LIBERALIDADE - INEXIGIBILIDADE - PROVIDO O RECURSO DO RÉU - PREJUDICADO O RECURSO DA AUTORA.**

*2. Inviável juridicamente a promessa de doação ante a impossibilidade de se harmonizar a exigibilidade contratual e a espontaneidade, característica do animus donandi. Admitir a promessa de doação equivale a concluir pela possibilidade de uma doação coativa, incompatível, por definição, com um ' ato de liberalidade.*

*4. Considerando que a presente demanda deriva de promessa de doação pura e que esta é inexigível judicialmente, revele-se patente a carência do direito de ação, especificamente, em razão da impossibilidade jurídica do pedido.*

*5.Recurso especial do réu conhecido e provido. Prejudicado o exame do recurso especial da autora." (REsp 730626/SP, Relator Jorge Scartezzini, Quarta Turma, Data do Julgamento 17.10.2006, DJ .1 04.122006)*

Evidente a diferenciação entre ato de liberalidade e obrigação contratual, o que, por si só, mostra o caminho a ser seguido para a correta solução da presente controvérsia. Uma vez que não há liberalidade prevista em contrato, a assunção contratual de uma obrigação afasta qualquer possibilidade de o adimplemento da obrigação ser considerada um mero ato de liberalidade, tal como equivocadamente concluiu a d. autoridade julgadora de primeira instância.

Ainda, com relação à necessidade e usualidade dessa despesa no fechamento do negócio entre a Monsanto do Brasil e a Unigel Participações, menciona que é absolutamente corriqueiro que as partes envolvidas em um negócio façam exigências mútuas para a celebração do contrato.

No caso dos autos, considerando que os possíveis dispêndios de recuperação ambiental decorreram de fatos ocorridos na época em que a Companhia Brasileira de Estireno era controlada da Monsanto, revela-se ainda mais lógico que a Unigel exigisse o ressarcimento, mesmo que parcial, de qualquer despesa que viesse a ter no futuro sob esta rubrica.

Esses fatos evidenciam que a assunção dessa obrigação pela Monsanto foi essencial para o fechamento do negócio, o qual, por sua vez, era necessário às atividades da sociedade, à época. Ademais, nenhuma empresa se comprometeria a arcar com despesas alheias se essa condição não fosse absolutamente necessária à conclusão do negócio. E foi exatamente isso que aconteceu no presente caso.

Destaca a impossibilidade de o fisco ingerir nas decisões negociais e comerciais dos contribuintes e considerando que a Monsanto do Brasil entendia necessária para o bom desenvolvimento de suas atividades a venda da Companhia Brasileira de Estireno e que, para tanto, viu-se obrigada a se comprometer a ressarcir a Unigel Participações por dispêndios com recuperação ambiental, não cabe a ninguém vislumbrar que "*o negócio poderia ter sido realizado em outros moldes*", tal como pretendeu a d. autoridade julgadora de primeira instância.

Replica decisão do extinto Tribunal Federal de Recursos, que reforçaria seu entendimento:

"Ao fisco não é conferido o poder de ingerência sobre a oportunidade ou conveniência das empresas no tocante a viagens de seus sócios". (Apelação Cível n. 138.165 - RJ, julgada pela 5ª Turma do TFR, em 20.04.1988);

Afirma que o fisco não tem competência para questionar procedimentos comerciais adotados pelos contribuintes, sob o argumento da indedutibilidade da despesa. Cabe ao empresário - e somente a ele - decidir pela conveniência e oportunidade do gasto incorrido, sem qualquer prejuízo à sua dedutibilidade para fins fiscais, desde que a despesa seja relacionada às atividades da empresa, normais e usuais.

Aponta decisões administrativas que secundariam suas conclusões: (Acórdão nº107-0204, de 10.05.1993 e 101-89426, de 26.02.1996) para dizer que é forçoso reconhecer que a assunção de parcela das despesas pagas a Unigel Participações era condição inequívoca de atuação no negócio realizado entre a Monsanto e a Unigel. Havendo cisão posterior com a transferência do ônus correspondente à parcela cindida, a mesma natureza dedutível deve ser aceita para a Recorrente.

f) Termo de Verificação Fiscal nº07 – que versa sobre a glosa de despesas relativas a pagamentos efetuados à Monsanto do Brasil a título de rateio de despesas. Explica que, conforme descrito no curso do presente processo administrativo, após a cisão da Monsanto

do Brasil que resultou na sua criação, teve que utilizar a estrutura administrativa da primeira para iniciar suas atividades.

No período de transição, ela e a Monsanto assumiram um compromisso formal em que esta se comprometeu a ceder atividades e estruturas administrativas e operacionais à Recorrente mediante alocação e rateio dos custos incorridos.

Funcionava assim: a Monsanto apresentava suas notas de débitos com valores a serem recuperados, referentes à sua parte devida. Não existia e nunca existiu uma natureza comercial (efetiva prestação de serviços) entre as duas sociedades razão pela qual não se utilizava notas fiscais. O uso das notas de débitos se dava justamente pelo fato de se tratar apenas de uma recuperação de parte dos custos e despesas da Monsanto incorridos em razão do referido compromisso assumido com a Recorrente.

Repisa o exposto na impugnação (páginas 64 a 106 e documentos 17 a 152) e no curso da diligência fiscal realizada posteriormente. Afirma que os custos reembolsados (despesas na Contribuinte) referiam-se, por exemplo, à elaboração de folhas de pagamento, departamento jurídico, departamento contábil, processamento de dados, energia elétrica, água, telefone, vapor, entre outros, ou seja elementos absolutamente necessários ao desenvolvimento das atividades de uma empresa.

Deste modo, não haveria como negar que os valores reembolsados à Monsanto, a título de rateio de despesas, enquadravam-se perfeitamente na definição de despesas operacionais, na medida em que eram necessárias, usuais e normais às atividades e manutenções da sua fonte produtora.

Junta e comenta decisões administrativas que secundariam suas conclusões: ac.101-92961, de 26/01/2000, 101-89.828, de 11.06.96, 101-92.565 de 24/02/99, 105-11.132, de 30/04/97.

O julgador de primeira instância determinou a realização de diligência fiscal adicional, para que se comprovasse definitivamente a origem, valor e efetividade das despesas que geraram o reembolso pela Recorrente. Tal trabalho resultou em extensa documentação que somente poderia levar à conclusão da dedutibilidade integral das despesas apropriadas.

Mas, com base no relatório das autoridades fiscais que realizaram a diligência, a decisão de primeira instância reconheceu a dedutibilidade apenas de parcela das despesas incorridas no curso do ano-calendário de 1997.

Reclama dessa conclusão porque, ao contrário do que indicam as autoridades fiscais, não são somente Notas Fiscais que poderiam fazer prova da efetiva prestação dos serviços rateados, sendo necessária a análise de todos os elementos apresentados tanto pela Recorrente quanto pela Monsanto do Brasil no curso desse processo. Esses documentos, analisados em conjunto, são certamente suficientes para comprovar a natureza, valor e efetividade dos serviços e, conseqüentemente, a dedutibilidade das respectivas despesas.

Invoca o princípio da verdade material, reproduz o artigo 332 do CPC, como suficiente para dar guarida a sua pretensão, porque todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Transcreve ementa dos acórdãos: 104-17246 e 203-08194, para dizer que os atos exarados pela administração tributária devem ser baseados na mais fiel realidade dos fatos, percebida mediante a análise de todos os meios legais de demonstrar a existência de um fato jurídico, o que claramente não foi observado no presente caso.

Pois, embora as autoridades fiscais terem analisado as despesas rateadas pela Monsanto e a Recorrente, fato é que tão-somente as despesas para as quais foram apresentadas Notas Fiscais foram consideradas dedutíveis, tendo sido simplesmente desconsideradas todas as outras formas de prova, tais como relatórios, demonstrativos de centros de custo, dentre outros.

Pede que tendo a decisão de primeira instância reconhecido, em tese, a possibilidade de dedução das despesas rateadas entre ela e a Monsanto - por reconhecer a regularidade do rateio de despesas e do procedimento adotado pelas partes. Pede que sejam analisados, detalhadamente, todos os documentos acostados aos presentes autos, o que certamente levará à conclusão do acerto em seu procedimento.

g) Termo de Verificação Fiscal nº08 - refere-se à exigência de multa isolada de 75% em virtude da insuficiência dos recolhimentos de estimativas mensais de IRPJ no curso dos anos-calendário de 1997 e 1998, decorrente da postergação de receitas.

Ressalta que a fiscalização não questionou a correção do seu procedimento contábil que, no máximo, implicou na postergação de algumas receitas do final de um mês para o mês seguinte. Tal fato, no seu entender, não comportaria na imposição da severa multa de 75%, quer pela inexistência de débito de IRPJ na apuração anual dos exercícios em tela, quer pela desconsideração de despesas igualmente postergadas ou, ainda, pela existência de denúncia espontânea.

Comenta que a imposição desta penalidade somente teria razão de existir (i) se após o encerramento dos anos-calendário de 1997 e 1998 restasse imposto a recolher do valor de IRPJ apurado ou, (ii) se a antecipação mensal de IRPJ em questão fosse considerada como uma obrigação tributária principal autônoma e independente do IRPJ anual, o que não ocorre. Sentido no qual fora as decisões proferidas nos acórdãos CSRF/01-05.201 de 14/03/2005 e CSRF/01-04.263, de 02/12/2002, das quais reproduz as ementas.

Além da impossibilidade de exigência da multa isolada em virtude da inexistência de débito de IRPJ ao final do período de apuração, menciona que não há certeza nos valores dos supostos débitos referentes às estimativas mensais, por desconsideração das despesas postergadas e do IRRF retido.

O mesmo equívoco procedimental que levou à postergação de receitas, implicou também na postergação de despesas, que foram simplesmente desconsideradas pela fiscalização no cálculo da insuficiência de pagamento mensal do imposto de renda.

Reclama da decisão de primeira instância que tentou justificar o trabalho fiscal afirmando que essas despesas não teriam efeito no cálculo dos valores mensais de IRPJ devidos, já que a "*base de cálculo estimada do imposto de renda não leva em consideração as despesas incorridas*", esquecendo que este é o procedimento no caso de *realizar-se balancetes de suspensão ou redução*, tal como ocorreu no presente caso. Faz remissão à pg. 109 da impugnação e doc 153. Pede reexame da matéria.

Outro equívoco reside no fato de que para o ano-calendário de 1998, ao apurar o valor do imposto por estimativa mensal não recolhido (sobre cujo saldo se aplicou a multa isolada), a fiscalização deixou de deduzir os valores pagos pela Recorrente a título de Imposto de Renda na Fonte sobre aplicações financeiras, o que também não pode ser admitido.

Invoca a figura da “*Denúncia Espontânea*”, porque para o ano-calendário de 1998 recolheu aos cofres públicos os valores de juros de mora calculados sobre os valores das estimativas mensais recolhidas a menor em cada período. Invoca o comando do artigo 138 do CTN.

Complementa que se todos os argumentos não fossem suficientes para reconhecimento da total inaplicabilidade da multa isolada ao caso - o que admite tão-somente para fins de argumentação - menciona que o valor dessa multa deve ser reduzido para 50%, nos termos da Lei n.º 11.488/2007, art 14, aplicando-se o novo percentual veiculado por norma posterior, em observância ao princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional.

Pede o cancelamento das exigências mantidas pela decisão de primeira instância relativas (i) à glosa de despesas de variação cambial passiva; (ii) à glosa de despesas financeiras; (iii) à omissão de receitas; (iv) à glosa de despesas de testes, amostras grátis e doações; (v) à glosa de despesas com a Companhia Brasileira de Estireno; (vi) à glosa de despesas com a Monsanto do Brasil; e (v) à multa isolada por insuficiência de recolhimento mensal de IRPJ.

Alternativa e sucessivamente, no que diz respeito exclusivamente ao pedido contido no item (v) acima, requer a Recorrente, na remota hipótese de sua manutenção, seja aplicado o percentual de multa veiculado pela nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em respeito ao comando contido no art. 106, II, "c" do CTN.

Requer, ainda, seja negado provimento ao Recurso de Ofício, mantendo-se as exclusões concedidas na decisão de primeira instância administrativa, bem como seja-lhe concedida a oportunidade de sustentar oralmente seus argumentos de defesa por ocasião do julgamento deste caso por esse E. Conselho de Contribuintes.

Despacho de fls.1576 encaminha o processo ao CARF.

Recebo os autos para relato.

Este é o relatório.

A então 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, resolveu converter o julgamento em diligência para que possam ser esclarecidas as matérias de fato abaixo discriminadas:

(i) No tocante à glosa de despesas de variação cambial passiva (Termo de verificação Fiscal n.º 01 – que trata de dedução indevida de valor de Imposto sobre Produtos Industrializados "IPI" e dedução indevida de valores a título de variação cambial passiva.

A Contribuinte aduz que as variações cambiais só foram observadas no que tange às despesas. Contudo, também reconheceu receitas utilizando-se do mesmo valor na taxa de conversão.

**1) Pergunta:** tal fato se comprova na contabilidade (independente de dizer respeito a contratos de câmbio diversos, desde que tais valores digam respeito a um mesmo exercício fiscal?

(ii) No tocante à operação contratada com a Flexys Indústria e Comércio Ltda., caso em que efetivamente se tratava de empréstimo, diz a Contribuinte que discorda da manutenção integral da glosa das despesas financeiras, uma vez que, conforme exaustivamente exposto na impugnação, somente seriam passíveis de glosa a diferença entre os juros contratados com o *The First National Bank of Boston* de 8,5% e os juros cobrados da Flexys Indústria e Comércio Ltda. correspondentes à TJLP do período.

A Contribuinte informa que a decisão reconheceu a procedência deste argumento apresentado, de que somente o encargo financeiro não repassado seria indedutível, mas manteve o valor da glosa das despesas financeiras, sob a alegação de que o valor glosado já seria a diferença entre os juros do empréstimo contraído pela Recorrente de 10% (8,5% acrescido do imposto de renda retido na fonte) e os juros TJLP cobrados da Flexys Indústria e Comércio Ltda.

**2) Perguntas :** a) Confirma-se a assertiva da Contribuinte de que, ao contrário, o demonstrativo de fls. 41 aponta que a fiscalização tomou como base o saldo do empréstimo junto à Flexys e computou variação cambial e juros calculados a taxa de 10%, apurando um valor de R\$ 155.724,03 de despesas não dedutíveis para o ano-calendário de 1997 e este mesmo às fls. 460 como "valor tributável" para fins de glosa da despesa financeira da Recorrente para o empréstimo concedido a Flexys durante o ano de 1997, o que teria implicado na falta de exclusão do valor apurado? b) O mesmo evento se deu, também, na apuração de "uma suposta dedução indevida de R\$ 99.660,00" para o ano-calendário de 1998 (fls. 460)?

iii) Das diferenças de estoques (Termo de Verificação Fiscal nº03)- Neste item o recurso trata somente da suposta diferença de estoque do produto "TKPP", consignando que, a partir do Termo de Verificação Fiscal, a omissão de receitas se dera por diferença verificada entre o Livro de Registro de Inventário e o Livro de Controle da Produção e Estoque. Concorda que enquanto o Livro Registro de Inventário registrava, em 31 de dezembro de 1997, a quantidade de 55.570,50 kg do produto "TKPP", o Livro de Controle da Produção e Estoque registrava a quantidade de 57.750,50 kg desse mesmo produto.

**3) Perguntas:** a) Confirma-se a informação da Contribuinte de que o equívoco em seus registros relativos ao produto TKPP, restou demonstrado como erro formal no preenchimento da quantidade do produto no Livro Registro de Inventário sem que tenha havido efetiva diferença de estoques? b) O Livro de Inventário apontou como valor total do estoque a importância de R\$ 88.349,99? (Que não corresponde, à multiplicação de 55.570,50 pelo valor unitário dos produtos de R\$ 1,53)? E se considerada a quantidade de 57.750,50 kg de produto indicada no Controle da Produção e do Estoque e a multiplicasse pelo custo unitário dos mesmos R\$ 1,53, tem-se que o resultado é de R\$ 88.358,27, valor somente R\$ 8,27 superior àquele indicado no Livro de Registro de Inventário?

(iv) A exigência de IRPJ relativa à glosa de despesas com amostras grátis, remessas para testes e doações (Termo de Verificação Fiscal nº 05 – que trata da dedução indevida de valores relativos a amostras grátis e remessas para testes e dedução indevida de valores relativos à doação de bens obsoletos)

**Perguntas: a)** as saídas referentes às amostras grátis foram acompanhadas de notas fiscais? Que percentual representou sobre o valor das vendas dos produtos ali descritos? (Docs. 13 e 14 da impugnação).

No tocante às doações de bens obsoleto ( Termo de Verificação Fiscal nº 05) onde a exigência se dá para recolhimento de IRPJ sobre o valor informado nas Notas Fiscais n.º 438, 439, 444, 445, 446 e 448, as quais foram emitidas apenas para amparar operações . Destaca a concordância de que a natureza da despesa não comporta dedutibilidade mas reclama dos valores, porque a dedução se fizera apenas sobre os valores residuais e não históricos.

**b):** Confirma-se que no balanço a dedução se deu pelo valor histórico, conforme alegado pela Contribuinte?

**v)** Pagamentos à Monsanto (Termo de Verificação Fiscal nº 07 – que versa sobre a glosa de despesas relativas a pagamentos efetuados à Monsanto do Brasil a título de rateio de despesas.

**5) Pergunta;** As notas de débitos invocadas pela Contribuinte como prova do pagamento à Monsanto do rateio de despesas eram as únicas referentes aos títulos que apontavam? Ou estiveram superpostas às despesas próprias da Contribuinte, sob as mesmas rubricas, consignadas na Contabilidade, no período? (Conforme consta da impugnação, páginas 64 a 106 e documentos 17 a 152 ).

Complementam o pedido de esclarecimentos, aqui formulados, repostas às questões oferecidas nas razões de recurso, postas como perícia mas que podem ser respondidas no mesmo procedimento de diligência, a seguir reproduzidas:

*a) Custos Incorridos pela Monsanto - Confirmar que os valores referidos nas Notas de Débito 003/97 do 23/10/97, 001/97 de 24/11/97, 002/97 de 23/12/1997, 003/97 de 28/01/1907, emitidas pela Monsanto do Brasil Ltda. constam da contabilidade da Monsanto (item 4.7 desta defesa);*

*b) Informar se os valores demonstrados na Planilha de Demonstrações de Valores Alocados à Solutia (Tabela 1), na Planilha de Centro de Custos e Linhas de Despesas (Tabela 2) e na Planilha de Relatórios (Tabela 3) encontram suporte na contabilidade da Monsanto (item 4.7 desta defesa);*

*c) Confirmar se os valores indicados nas notas fiscais de doações (item 4.5.2 desta defesa) foram iguais aos deduzidos pela Impugnante sob a mesma rubrica e qual foi o valor total deduzido pela Impugnante para fins fiscais;*

*d) Remessas para Testes e Amostras Grátis - (a) Informar o volume em metros de produtos vendidos e em Reais para a Blindex Vidros Segurança Ltda., Cia Vidraria Santa Marina, Santa Lúcia Cristal S.A. I.C. e Vidros Lirquen S.A.; (b) informar o percentual que representou as remessas para amostras grátis e testes sobre o valor total de produtos vendidos para os clientes acima mencionados, tanto em volume de metros como em Reais.*

*e) Verificar se na operação contratada com a Flexys Indústria e Comércio Ltda., se o lançamento considerou o valor total dos juros que a Contribuinte pagou sobre os empréstimos contraídos sem deduzir a parcela de remuneração que diz ter recebido nessa operação, correspondentes à TJLP do período.*

Concluída a diligência fiscal com a juntada do Relatório de Diligência Fiscal (fls. 9.773/9.783) e do Termo de Encerramento Fiscal (9.784), a recorrente teve ciência dos mesmos em 16/07/2015 (AR de fls. 9.785/9.786) e apresentou a manifestação de fls. 9.788/9.819, onde anuiu pelo cancelamento das exigências relativas aos Termos de Verificação fiscal nº 3 e 5, como já reconhecido pelas autoridades fiscais e, no tocante as exigências fiscais remanescentes, manifesta a sua discordância em relação às conclusões contidas no Termo de Encerramento de Diligência, reiterando todos os argumentos apresentados em sede de recurso voluntário e o pedido de cancelamento integral do auto de infração.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, Relator.

Inicialmente é necessário verificar os pressupostos de admissibilidade do recurso de ofício, que está previsto no art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72.

*Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:*

*I exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.*

O valor a ser fixado para o recurso de ofício está previsto no art 1º da Portaria MF nº 63/2017.

*Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).*

Apesar da Portaria MF 63/2017 ter sido publicada em 10 de fevereiro de 2017, por tratar-se de matéria processual, entendo ser a regra de aplicação para todos os casos ainda pendentes de julgamento. No caso em tela, o valor exonerado pela autoridade *a quo*, atingiu a soma de R\$ 1.443.034,83 (e-fls. 6.417), inferior ao limite previsto na Portaria MF 63/2017.

Diante do exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso de ofício.

Quanto ao recurso voluntário, deve ser conhecido na sua integralidade por ser tempestivo e atender os demais requisitos de admissibilidade.

A recorrente aduz inicialmente que efetuou o recolhimento de parte das exigências fiscais contidas no Termo de Verificação Fiscal nº 1 (dedução de valores de IPI) e de nº 3 (diferenças de estoque para o produto "TCP"), bem como o pagamento integral dos valores exigidos no Termo de Verificação Fiscal nº 4 (omissão de receitas decorrente de existência de passivo fictício).

Portanto, o litígio do presente processo se restringe às seguintes infrações apuradas pela autoridade fiscal:

#### **Glosa de despesas de variação cambial passiva (Termo de Verificação Fiscal nº 1)**

Segundo a fiscalização, o sujeito passivo levantou em 31/12/97 balanço e demonstração de resultado, para fins de apuração do lucro real anual, utilizando-se da taxa de R\$ 1,1170 da cotação do dólar, para atualizar as obrigações contraídas em moeda estrangeira (dólar norte americano). O correto seria atualizar as obrigações utilizando-se a taxa de R\$ 1,1164 para cada dólar. Em função do exposto, ocorreu redução indevida do lucro líquido do exercício, no valor de R\$ 9.934,20 de variação cambial passiva, que foram contabilizados a maior.

A contribuinte aduz que as variações cambiais só foram observadas no que tange às despesas e que também reconheceu receitas utilizando-se do mesmo valor na taxa de conversão. Requer que deve ser recalculado o montante eventualmente devido pela recorrente, considerando-se apenas a diferença entre os excessos de variação cambial passiva e ativa.

Nesse contexto o CARF formalizou o seguinte questionamento na Resolução citada anteriormente:

**1) Pergunta:** tal fato se comprova na contabilidade (independente de dizer respeito a contratos de câmbio diversos, desde que tais valores digam respeito a um mesmo exercício fiscal?

A conclusão da diligência fiscal sobre essa infração, abaixo colacionada, diz respeito exclusivamente à acusação fiscal de dedução indevida de IPI, a qual, segundo a recorrente foi por ela liquidada antes da apresentação da impugnação:

*Questionou o CARF se tal fato se comprova na contabilidade, independentemente de dizer respeito a contratos de câmbio diversos, desde que tais valores digam respeito a um mesmo exercício fiscal.*

*Assim, respondendo a esse questionamento, com base em apenas a documentação anexada aos autos, verifiquei que, na fl. 4913 do processo, constam o Razão Contábil da empresa, onde comprova o registro do valor de R\$ 113.049,37, em 26/03/1998, referente à Recuperação do Crédito de IPI; e na fl. 4914, a Cópia do Livro Registro de Apuração do IPI de novembro de 1997, onde consta o Estorno do Débito na ordem de R\$ 113.049,37.*

*Existiu, portanto, um descompasso de tempo entre o Estorno do Débito no Livro Fiscal em novembro de 1997 e o Registro Contábil do Crédito Recuperação do IPI em 26/03/1998, a crédito da conta Outras Despesas, código MC 45104-008-5000.*

*Deste modo, houve o crédito, no Resultado de 1998, dessa recuperação de IPI, no valor de R\$ 113.049,37, a qual deveria ter sido realizada em 1997. Postergou-se, portanto, esse crédito somente para a apropriação da Receita Tributável no ano subseqüente de 1998.*

*Tendo em vista a falta de quaisquer informações complementares que pudessem servir de base para as respostas aos Questionamentos do CARF, ou mudar o entendimento da matéria fiscal, sou de parecer na manutenção do Auto de Infração.*

Em sua manifestação em resposta ao Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, a recorrente aduz que:

Em que pese tal equívoco, há que se ressaltar que o questionamento feito pelo CARF já havia sido respondido na diligência determinada pela dd. autoridades julgadoras de primeira instância, que confirmou o quanto afirmado pela Recorrente. Confirma-se o respectivo trecho da r. decisão recorrida:

*“Diante de tal argumento [de que a fiscalização teria desconsiderado as variações cambiais ativas], quando da primeira análise dos autos, excedentes das variações cambiais ativas decorrentes da utilização de taxa de câmbio a maior tinham sido consideradas ou não no lançamento.*

*Como resultado da diligência, a autoridade fiscal informou às fls. 1423/1424 que tais excedentes não compensaram os excedentes passivos, representando um total de R\$ 8.248,60.”*  
(grifos da Recorrente)

O valor de R\$ 8.248,60 foi apurado pelas dd. autoridades fiscais, que aplicaram a taxa de conversão de R\$ 1,1164 (em substituição à taxa de R\$ 1,1171) sobre os saldos contábeis, existentes em 31 de dezembro de 1997, nas contas que representavam créditos a receber em moeda estrangeira. Nesse sentido, oportuno transcrever o seguinte trecho do Termo de Encerramento Diligência Fiscal:

*“Os saldos contábeis em 31/12/97, com base nos livros diários e razão contábil, das contas 115.02 – EXPORT POSITION CUSTOMER (vendas para empresas do grupo) e 112.04 – EXPORT POSITION CUSTOMER (venda para terceiros), representam o montante dos créditos a receber em moeda estrangeira como demonstrado nas planilhas anexadas as fls. 1021/1023.”*

Dessa forma, as autoridades fiscais já reconheceram que a Recorrente registrou uma variação cambial ativa a maior no valor de R\$ 8.248,60, a qual é comprovada pela própria contabilidade da Recorrente.

Vale notar que esse valor apenas não foi considerado para fins de redução pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, pois as autoridades julgadoras entenderam ser impossível o encontro de contas entre a variação cambial passiva e a variação cambial ativa, para fins do presente lançamento fiscal.

Não obstante, considerando a acertada posição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no momento da determinação da presente diligência no sentido de que tal encontro de contas seria possível, faz-se necessário -- na ausência de manifestação das dd. autoridades fiscais nessa oportunidade -- considerar o valor da variação cambial ativa atestada pelas próprias dd. autoridades fiscais em diligência anterior.

Ante ao exposto, entendo que cabe razão ao recorrente, devendo ser excluída dessa infração a variação cambial ativa de R\$ 8.248,60 da base tributável do IRPJ e CSLL apurada no lançamento.

**Assim, a glosa de despesa de variação cambial passiva mantida neste voto perfaz o montante de R\$ 1.685,60 (R\$ 9.934,20 - R\$ 8.248,60).**

**Glosa de despesas financeiras relativas a empréstimo repassado para a empresa Flexys Indústria e Comércio Ltda (Termo de Verificação Fiscal nº 2)**

Trata-se de despesas financeiras glosadas relativas a empréstimo obtido junto ao The First Nacional Bank of Boston, cujos valores teriam sido repassados à empresa Flexys

Indústria e Comércio Ltda sem a cobrança dos mesmos encargos financeiros assumidos pela recorrente.

O contribuinte alega em seu recurso voluntário que não pode concordar com a manutenção integral da glosa das despesas financeiras, uma vez que, conforme exaustivamente exposto na impugnação, somente seriam passíveis de glosa a diferença entre os juros contratados com o The First National Bank of Boston de 8,5% e os juros cobrados da Flexys Indústria e Comércio Ltda. correspondentes à TJLP do período.

A decisão de primeira instância manteve o valor da glosa das despesas financeiras sob o seguinte argumento:

*(...) conforme pode ser verificado junto aos demonstrativos às fls. 41 e 43 e às cópias do razão da conta "Flexys Mutuo/genérico" às fls. 42 e 44, se a autoridade fiscal não tivesse levado em consideração os juros cobrados da Flexys para abater dos juros pagos ao Bank of Boston, teria glosado o montante bruto de R\$ 204.580,03 (em 1997) e de R\$ 601.273,11 (em 1998). Contudo, tributou apenas os valores de R\$ 155.724,03 e de R\$ 298.351,11, respectivamente, correspondentes à diferença entre a taxa de 10% aa cobrada pelo banco e a TJLP por ele cobrada do mutuário.*

O CARF formulou o seguinte questionamento para a autoridade fiscal:

**2) "Perguntas: a) Confirma-se a assertiva da Contribuinte de que, ao contrário, o demonstrativo de fls. 41 aponta que a fiscalização tomou como base o saldo do empréstimo junto à Flexys e computou variação cambial e juros calculados a taxa de 10%, apurando um valor de R\$ 155.724,03 de despesas não dedutíveis para o ano-calendário de 1997 e este mesmo às fls. 460 como "valor tributável" para fins de glosa da despesa financeira da Recorrente para o empréstimo concedido a Flexys durante o ano de 1997, o que teria implicado na falta de exclusão do valor apurado? B) O mesmo evento se deu, também, na apuração de "uma suposta dedução indevida de R\$ 99.660,00" para o ano-calendário de 1998 (fls. 460)?"**

Em resposta ao aludido questionamento, o auditor-fiscal responsável pela diligência simplesmente informou no Relatório de Diligência Fiscal que: "Tendo em vista a falta de quaisquer informações complementares que pudessem servir de base para as respostas aos Questionamentos do CARF, ou mudar o entendimento da matéria fiscal, sou de parecer na manutenção do Auto de Infração."

No entanto, o sujeito passivo em sua manifestação de fls. 9.794 e seguintes, reitera o seu pedido de cancelamento da glosa das despesas financeiras, sob os seguintes argumentos, *verbis*:

No entanto, a Recorrente não pode concordar com a conclusão das dd. autoridades fiscais, uma vez que os documentos em questão não eram necessários para responder ao questionamento formalizado pelo CARF.

Isso porque, da simples análise dos cálculos elaborados pelas dd. autoridades fiscais para justificar os valores glosados, constantes às fls. 4918 (fl. 41 na numeração antiga) e fls. 4920 (fl. 43 na numeração antiga) dos autos, é possível concluir que está sendo exigido da Recorrente o valor total dos juros devidos no empréstimo contraído com o *The First National Bank of Boston*, sem qualquer dedução dos juros pagos pela Flexys.

Para demonstrar tal fato, a Recorrente reproduz abaixo a planilha utilizada pelas dd. autoridades fiscais para calcular a glosa supostamente devida no ano-calendário de 1997:

**SOLUTIA BRASIL LTDA**

**CONTRATOS DE MUTUOS**

conta: mc 11501-011-2950  
nomenclatura: Flexys-Mutuo / generico

DATA	HISTORICO	principal - R\$	tx.dolar	valor em dolar
01/09/1997	crédito	6.202.759,84	1,0916	5.682.264,42
27/11/1997	pagto juros	(936.767,13)	1,1098	(844.086,44)
		5.265.992,71		4.838.177,98
31/12/1997	variação cambial	135.349,19	1,1164	4.838.177,98
31/12/1997	saldo ajustado	5.401.341,90		

taxa de juros	10% ao ano			
Calculo dos juros		Principal = us\$	n.º dias	juros em us\$
31/12/1997	juros 01/09 a 27/11	5.682.264,42	88	138.899,80
31/12/1997	juros 28/11 a 31/12	4.838.177,98	33	44.349,96
			total	183.249,76
		juros em reais	1,1164	204.580,03

**SALDO AJUSTADO EM REAIS EM 31/12/97**

Principal	5.401.341,90
juros	204.580,03
total	5.605.921,93

**SALDO NA CONTABILIDADE EM 31/12/97** 5.450.197,90

**DIFERENÇA** 155.724,03 /

De acordo com o quadro acima, as dd. autoridades fiscais apuraram a glosa supostamente devida da seguinte forma: (i) foi deduzido do saldo inicial (01/09/1997) existente na conta contábil de empréstimo o valor dos juros pagos pela Recorrente (R\$ 6.202.759,84 – R\$ 936.767,13 = R\$ 5.265.992,71), (ii) sobre o valor remanescente na conta foi calculada a variação cambial existente no período (USD 4.838.177,98 (R\$ 5.265.992,71) x 1,1164 = R\$ 5.401.341,90), (iii) foram calculados os juros *pro rata die* devidos pela Recorrente (R\$ 204.580,03) e, por fim, (iv) da somatória do saldo inicial da contábil e dos juros apurados foi subtraído o saldo final (31/12/1997) existente na conta contábil (R\$ 5.401.341,90 + R\$ 204.580,03 – R\$ 5.450.197,90 = R\$ 155.724,03).

Assim, como já afirmado desde a impugnação, resta claro que as dd. autoridades fiscais não deduziram qualquer valor referente aos juros recebidos pela Recorrente da Flexys, calculando o valor da glosa somente com base nos juros devidos ao *First National Bank of Boston*.

Frise-se que, ao contrário do que afirmado pelas dd. autoridades julgadoras de primeira instância, a glosa da quantia de R\$ 155.724,03, ao invés de R\$ 204.580,03, não decorre da dedução dos juros cobrados da Flexys.

As dd. autoridades fiscais consideraram o valor de R\$ 155.724,03 por entender que este valor representa os juros efetivamente registrados na contabilidade da Recorrente. Nesse contexto, ainda que as dd. autoridades fiscais tivessem calculado como supostamente devido à título de juros a quantia de R\$ 204.580,03, a glosa não poderia superar o valor efetivamente considerado pela Recorrente como despesa financeira na sua contabilidade.

Ainda nesse contexto, cumpre mencionar que, diferentemente do concluído pelo agente fiscal, o valor dos juros efetivamente incorridos pela Recorrente foi de R\$ 90.629,64 em 1997, conforme razão de fls. 4919, de forma que o lançamento fiscal deveria ter se limitado a esse valor, que foi o efetivamente registrado e deduzido pela Recorrente. O mesmo se aplica para 1998, conforme documento de fls. 4921 e 4922.

Nesse caso, a diligência efetuada em nada contribuiu para o deslinde da questão. Todavia, baseado nos documentos dos autos (fls. 4.918/4.921) e na explicação da recorrente em sua manifestação transcrita acima, estou convencido de que a fiscalização efetuou a glosa somente com base nos juros devidos ao *The Frist Nacional Bank of Boston*, sem qualquer dedução dos juros recebidos pela recorrente da Flexys.

**Assim, entendo que cabe razão ao sujeito passivo, devendo ser excluídos os valores de R\$ 155.724,03 e R\$ 298.351,11 das bases tributáveis apuradas nos lançamentos do IRPJ nos anos-calendário de 1997 e 1998, respectivamente.**

**Omissão de receitas em razão de suposta diferença de estoque verificada entre o Registro de Inventário e o Controle de Produção e do Estoque (Termo de Verificação Fiscal nº 3)**

Segundo a fiscalização, o contribuinte mantém sistema de custos coordenado e integrado com a contabilidade geral e, no ano calendário de 1997 omitiu receita, em função das diferenças de estoques apuradas mediante confronto em 31/12/97, das quantidades de produtos constantes do livro Registro de Inventário e do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque. Para determinação do valor da receita omitida, a autoridade fiscal multiplicou as diferenças apuradas pelos respectivos preços de vendas praticados nas notas fiscais de venda n.º 157 e 255 ( cópias anexas ), emitidas em 09 e 15 de dezembro de 1997, respectivamente.

Questionou o Carf na Resolução ao norte mencionada:

*No que se refere às Diferenças de Estoques (Termo de Verificação nº 03), o CARF tratou somente da suposta diferença de estoque do produto “TKPP”, consignando que, a partir desse Termo de Verificação, a Omissão de Receitas se dera por diferença verificada entre o LRI – Livro de Registro de Inventários e o LRCPE – Livro de Registro do Controle de Produção e Estoque, concordando que enquanto o LRI, em 31/12/1997, registrava a quantidade de 55.570,50 kg do produto “TKPP”, o LRCPE registrada a quantidade de 57.750,50 desse mesmo produto (diferença de 2.180 kg).*

Segundo o Relatório de Diligência Fiscal a contribuinte apresentou a documentação solicitada por esta fiscalização: a cópia do Livro Registro de Inventário e do Livro Registro Controle de Produção de Estoques, documentos estes extraídos do presente processo administrativo, às fls. 4.974 e 4.975.

Com base na documentação apresentada, a fiscalização concluiu:

*Conforme documentação apresentada nesta Diligência constatei que houve erro meramente formal no preenchimento da quantidade do produto no Livro Registro de Inventário sem que tenha havido efetiva diferença de estoque.*

*Portando, sou favorável à exclusão dessa irregularidade do Auto de Infração.*

**Com base na diligencia efetuada, entendo que cabe razão ao sujeito passivo, devendo ser excluído o valor de R\$ 18.854,25 da base tributável do IRPJ, CSSL, COFINS e PIS.**

**Dedução indevida de valores relativos a amostra grátis e doação de bens obsoletos (Termo de Verificação Fiscal nº 5)**

Segundo o Relatório de Diligência Fiscal a contribuinte apresentou a seguinte documentação à fiscalização:

*a) Planilhas de vendas informando o volume em metros de produtos vendidos e em reais para a Blindex Vidros de*

*Segurança Ltda., Cia Vidraria Santa Marina, Santa Lúcia Cristal S/A e Vidros Lirquem S/A;*

*b) Relatório de esclarecimento quanto aos métodos utilizados nas remessas para testes e amostras grátis, acompanhados do relatório dessas notas fiscais.*

Com base na documentação apresentada e respondendo aos questionamentos do CARF feitos por meio da Resolução ao norte mencionada, a fiscalização informa que :

*Item (a) – A saída de Remessa de Amostra Grátis foi acompanhada da Nota Fiscal nº 14, de 01/12/1997, para a empresa Blindex Vidros de Segurança, no valor de R\$ 9.998,56.*

*Item (b) - O faturamento para a empresa Blindex, no período de setembro a dezembro de 1997, foi de R\$ 6.260.327,28. Em relação ao envio Amostra Grátis no ano de 1997, conforme nota fiscal 14, no valor de R\$ 9.998,56, representou um percentual de 0,2% do faturamento para a empresa Blindex Vidros de Segurança, em relação ao quarto trimestre de 1997.*

*Item (c) – No tange às Doações, foi apresentado listagem com os bens do ativo imobilizado com os valores originais e depreciados. Todos os bens doados estavam totalmente depreciados quando doados, com exceção de uma Impressora Elebra Laser 513 que possuía um valor residual de R\$ 747,90.*

Com base nos documentos apresentados pela recorrente durante a diligência, a fiscalização apresentou a seguinte conclusão:

*Conforme o Relatório de Esclarecimentos quanto aos métodos utilizados nas remessas para testes e amostras grátis, ficou clara a necessidade das amostras para diminuir as perdas com a devolução de pedidos inteiros, por eventuais imperfeições do produto ou insatisfação das indústrias de vidro, quando a SOLUTIA for desenvolver o SAFLEX de acordo com as solicitações de clientes.*

*Portanto, sou favorável à exclusão dessa irregularidade do Auto de Infração.*

**Com base na diligencia efetuada, entendo que cabe razão ao sujeito passivo, devendo ser excluído o valor de R\$ 63.993,56 da base tributável do IRPJ.**

**Dedução indevida de valores relativos a pagamentos efetuados para a Companhia Brasileira de Estireno em decorrência de cumprimento de contrato de cisão (Termo de Verificação Fiscal nº 6)**

Consta do Termo de Verificação Fiscal nº 6 a seguinte infração:

O contribuinte acima identificado, contabilizou no ano calendário de 1997 a débito da conta contábil 45104-008-7510: Outras Despesas /Incentive Plan, a importância de R\$ 223.644,99, e, foi intimado em 26/09/00 ( termo de intimação fiscal n.º 03/2000), a apresentar os comprovantes de justificam o lançamento efetuado como despesa.

Em resposta a intimação, apresentou as Notas de Débitos n.º 003/97, 007/97 e 009/97, emitidas pela Companhia Brasileira de Estireno, as quais foram pagas em 19/12/97 e, a cópia do Contrato de Compra e Venda de Ações celebrado entre a Monsanto do Brasil Ltda. e a Unigel Participações, Serviços Industriais e Representação Ltda., datado de 02/08/97 ( cópia anexa ).

A justificativa para a contabilização do pagamento como despesa, é que se trata de reembolso do equivalente à 50% das despesas assumidas pela Cia. Brasileira de Estireno, as quais estão relacionadas no item 8 do contrato de compra e venda de ações ( Stock Purchase Agreement ). As despesas realizadas referem-se aos meses de agosto, setembro e outubro de 1997.

O contrato apresentado refere-se à alienação feita pela Monsanto Brasil Ltda., de 11.603.651.586 (onze bilhões, seiscientos e três milhões, seiscientos cinquenta e um mil, quinhentos e oitenta e seis ) ações do capital social da Companhia Brasileira de Estireno, à Unigel Participações, Serviços Industriais e Representações Ltda., celebrado de 02/08/97. No item 8.1 do referido contrato, a Monsanto Brasil Ltda. se responsabiliza em indenizar a empresa compradora das ações, de todos e quaisquer danos resultantes de ou relativos a questões ambientais com relação a Fábrica de Cubatão, até o limite de 50% dos gastos incorridos ou sofridos.

O mesmo procedimento foi adotado no ano calendário de 1998, sendo contabilizado a débito de resultado do período a importância de R\$ 694.742,57 ( conta contábil 45104-008-7510).

Admitindo-se ainda, que tais desembolsos fossem de responsabilidade da Empresa fiscalizada, em função de obrigação assumida por ocasião da cisão parcial da Monsanto Brasil Ltda., os mesmos deveriam ser considerados como redução do capital social ou como contas a receber dos sócios quotistas, uma vez que, se fossem considerados no balanço patrimonial que serviu de base para a cisão parcial, afetaria o acervo líquido vertido, tendo como consequência aumento de capital social menor ao que efetivamente ocorreu.

Tratando-se de gastos decorrentes das obrigações assumidas pela Monsanto Brasil Ltda., em função do contrato de compra e venda de ações celebrado com a empresa e Unigel Participações, Serviços Industriais e Representação Ltda., ocorreu nos anos calendários de 1997 e 1998, redução indevida do resultado na apuração do lucro real e da base da contribuição social, em funções dos reembolsos dos gastos efetuados à Companhia Brasileira de Estireno.

(...)

A decisão de primeira instância afasta corretamente a premissa fiscal de que as obrigações fiscais transferidas da Monsanto ao sujeito passivo quando da cisão deveriam ser consideradas como redução de capital ou como contas a receber dos sócios quotistas, sob o seguinte argumento:

*(...) não vislumbro como a mesma possa prevalecer, pois não há qualquer orientação normativa nesse sentido. Ressalte-se, ainda, que os custos de recuperação ambiental a serem reembolsados à Cia Brasileira de Estireno não eram conhecidos à época da cisão da Monsanto, quando ocorreu a passagem de parcela de seu patrimônio ao sujeito passivo, o que impossibilitaria o procedimento contábil pretendido pela Auditor-fiscal.*

Mais adiante reconhece expressamente que as autoridades fiscais não questionaram o montante das despesas e seus comprovantes e que tal matéria restou excluída da presente controvérsia.

No entanto, o voto condutor da decisão de piso apresentou a seguinte fundamentação para manter a glosa:

65. Não resta dúvida de que sendo a despesa, ainda não determinada, necessária para a Monsanto, ao ser transferida a obrigação com a cisão, a mesma tornar-se-ia necessária também ao sujeito passivo. A questão, portanto, é avaliar a necessidade da despesa para a Monsanto.

66. Segundo o sujeito passivo o dispêndio era necessário à Monsanto para a realização do negócio de venda das ações da Cia. Brasileira de Estireno para a Unigel (exigência deste último, conforme cláusula contratual). Para ele o negócio não teria se efetivado, "pelo menos nos moldes como acordado entre as partes".

67. O problema está exatamente aí: o negócio poderia ter sido realizado em outros moldes. Em um negócio de venda de ações é normal o adquirente assumir os riscos dele decorrentes. Contudo, a Monsanto, utilizando de sua discricionariedade, ou seja, por ato de liberalidade, decidiu assumir 50% do ônus que adviria em decorrência de possível futura recuperação ambiental. Tal condição não era, a meu ver, imprescindível para a realização da venda de ações, fato este reconhecido pelo próprio contribuinte, quando afirma que o negócio poderia ter sido realizado em outros moldes.

68. Daí não ser possível considerar que a despesa realizada era necessária ao sujeito passivo, por não tratar-se de operação usual em negócios de venda de ações, decorrendo de ato de liberalidade. A glosa é, pois, devida.

69. Ao final desta parte, o sujeito passivo alegou a improcedência do lançamento reflexo de CSLL, por não haver previsão legal vedando a dedução de despesas não necessárias para fins de IRPJ na apuração da base de cálculo da CSLL. Conforme já discutido em preliminar, cabe razão ao sujeito passivo, devendo ser exonerada a CSLL apurada com base na infração mantida nesta parte.

No recurso voluntário a recorrente defende que não houve qualquer liberalidade em realizar tais pagamento, já que ela estava obrigada contratualmente a realizá-los e, caso houvesse deixado de fazê-lo, estaria sujeita a ação de cobrança por parte da Unigel Participações.

Com relação à necessidade e usualidade dessa despesa no fechamento do negócio entre a Monsanto do Brasil e a Unigel Participações, afirma que é absolutamente correto que as partes envolvidas em um negócio façam exigências mútuas para a celebração do contrato. Acrescenta ainda, *verbis*:

No presente caso, considerando que os possíveis dispêndios de recuperação ambiental decorreram de fatos ocorridos na época em que a Companhia Brasileira de Estireno era controlada da Monsanto, revela-se ainda mais lógico que a Unigel exigisse o ressarcimento, mesmo que parcial, de qualquer despesa que viesse a ter no futuro sob esta rubrica.

Assim, é evidente que a assunção dessa obrigação pela Monsanto foi essencial para o fechamento do negócio, o qual, por sua vez, era necessário às atividades da sociedade à época. Ora, Ilustres Julgadores, despicendo alongar-se com a argumentação de que nenhuma empresa se comprometeria a arcar com despesas alheias se essa condição não fosse absolutamente necessária à conclusão do negócio. E foi exatamente isso que aconteceu no presente caso.

Portanto, ante o acima exposto, considero que a única motivação para a fiscalização considerar a despesa como indedutível, foi no sentido de que as obrigações transferidas da Monsanto ao sujeito passivo quando da sua cisão deveriam ser consideradas como redução de capital social ou como contas a receber dos sócios quotistas. Essa foi corretamente afastada pela decisão de primeira instância.

A nova justificativa apresentada para a glosa partiu da própria decisão de piso, inovando a infração fiscal, no sentido de que não ser possível considerar que a despesa realizada era necessária ao sujeito passivo, por não tratar-se de operação usual em negócios de venda de ações, decorrendo de ato de liberalidade.

Considerando, ainda, os argumentos da recorrente em seu voluntário, no sentido da usualidade e da necessidade da despesa, entendo a glosa como indevida.

**Portanto, devem ser excluídos os valores de R\$ 223.644,99 e R\$ 694.742,57 das bases tributáveis apuradas nos lançamentos do IRPJ nos anos-calendário de 1997 e 1998, respectivamente.**

**Dedução indevida de valores relativos a pagamentos efetuados para a Monsanto do Brasil Ltda a título de rateio de despesas (Termo de Verificação Fiscal nº 7)**

Segundo a recorrente, a Monsanto comprometeu-se a ceder-lhe atividades e estruturas administrativas e operacionais, imprescindíveis para o desenvolvimento de suas atividades, mediante alocação e rateio dos custos incorridos. Para isso, a Monsanto apresentava as suas notas de débitos com os valores a serem recuperados da recorrente, referente à parte que lhe cabia.

A decisão de primeira instância, com base na diligência fiscal, reconheceu a dedutibilidade de parcela das despesas incorridas no ano-calendário de 1997, mantendo a glosa para as despesas que não estariam suportadas por notas fiscais, mas em relatórios gerenciais elaborados pela Monsanto com base nas despesas incorridas no período.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário e o CARF formulou o seguinte questionamento:

*a) as Notas de Débitos invocadas pelo contribuinte, como prova do pagamento à Monsanto do rateio de despesas, eram as únicas referentes aos títulos que apontavam; b) ou, conforme consta às páginas 64 a 106 e documentos 17 a 152 da impugnação, as despesas estiveram superpostas às despesas próprias do contribuinte, sob as mesmas rubricas, consignadas na Contabilidade, no período.*

Para realizar a diligência determinada pelo CARF, a autoridade fiscal solicitou a recorrente a apresentação dos seguintes documentos:

- a) Contrato de Rateio de Despesas firmado entre a Monsanto e a Solutia Brasil Ltda;
- b) Notas de Débitos cobradas pela Monsanto no período;
- c) comprovantes de despesas pagas pela Monsanto (notas fiscais e contratos de prestações de serviços);
- d) razões contábeis onde foram contabilizadas as despesas pagas mediante notas de débito;
- e) prova de que essas despesas reembolsadas não foram contabilizadas como despesas na Monsanto.

Porém, o sujeito passivo apresentou somente os documentos mencionados nas alíneas "a" e "b" acima, além de Planilhas de Demonstrações que traz os valores das Despesas e Custos alocados à Solutia, bem como Planilha de Centro de Custos e Linhas de Despesas e Relatórios Descritivos de cada item, Declarações da Monsanto de que forneceu pleno acesso aos seus documentos contábeis e fiscais à época da autuação, bem como de que somente aproveitou a dedutibilidade das despesas incorridas nos anos de 1997 e 1998 que lhe pertenciam.

A diligência fiscal determinada pelo Carf concluiu que :

*O contribuinte esclareceu que não poderia apresentar quaisquer outros documentos relacionados à Monsanto, uma vez que o prazo legal para guarda desses documentos há muito se esgotou. Sem prejuízo, o contribuinte entende que os documentos juntados aos autos são suficientes para que se verifique a improcedência das respectivas exigências fiscais.*

*Esqueceu-se o contribuinte de que, na existência de autos de infração e de ações judiciais ou trabalhistas, o prazo de guarda do documento se estende até a decisão administrativa ou judicial correspondente.*

*Causa espécie o fato do contribuinte ter anexado nesta Diligência, no entanto, uma declaração da Monsanto informando que durante a fiscalização realizada em 2001, a empresa deu acesso aos seus documentos fiscais e contábeis para empresa Solutia Brasil Ltda. obter os documentos necessários à defesa administrativa.*

No final, a autoridade responsável pela diligência assim conclui:

*Tendo em vista a falta de quaisquer informações complementares que pudessem servir de base para as respostas aos Questionamentos do CARF, ou mudar o entendimento da matéria fiscal, sou de parecer na manutenção do Auto de Infração.*

Em sua manifestação de fls. 9.801 e seguintes, a recorrente não concorda com as conclusões do Relatório de Diligência Fiscal e argumenta, *verbis*:

A solicitação para apresentação de comprovantes das despesas pagas pela Monsanto e a prova de que as despesas reembolsadas não foram contabilizadas como despesas na Monsanto a essa altura é evidentemente incabível, uma vez que tal empresa não é parte integrante deste processo e, conseqüentemente, não tinha qualquer obrigação de manter seus registros contábeis e comerciais tanto tempo após o decurso do prazo decadencial, ao contrário do que afirmado pelas dd. autoridades fiscais.

Em que pese tal fato, a Recorrente, em demonstração de sua boa-fé, apresentou declaração firmada pela Monsanto que confirma que não houve duplicidade no registro das despesas, afastando qualquer possível dúvida nesse sentido.

Frise-se, também, que quando da realização da diligência determinada pelas dd. autoridades julgadoras de primeira instância, as próprias dd. autoridades fiscais visitaram a Monsanto e coletaram os dados necessários para verificar a regularidade das despesas escrituradas. Confira-se, nesse sentido, o respectivo trecho do Termo de Encerramento de Diligência Fiscal:

*“Em diligência junto a MONSANTO DO BRASIL LTDA., foram coletados elementos, tais como, demonstrativos da conta do razão, cópia dos livros diários e balancetes, os quais, referem-se ao montante das notas de débitos, objeto de cobrança no período. Os elementos coletados passam a fazer parte integrante do presente processo como ANEXO V, o qual é composto de 355 folhas.”*

Assim, é certo que a d. fiscalização (i) já verificou que as despesas informadas nas notas de débito questionadas estavam corretamente contabilizadas nos livros da Monsanto e (ii) reconheceu que a Monsanto apropriou-se das despesas no montante do rateio que lhe cabia, sendo perfeitamente possível que a Recorrente se apropriasse da parcela do rateio restante.

A dedutibilidade do total das despesas incorridas no curso do ano-calendário de 1997 não foi aceita pelas as dd. autoridades fiscais e julgadoras somente porque parte delas estariam suportadas por relatórios internos.

Contudo, como já demonstrado no Recurso Voluntário, não são apenas as Notas Fiscais que fazem prova da efetiva prestação de serviços, sendo necessária a análise de todos os elementos apresentados pela Recorrente, os quais comprovam a regularidade das despesas registradas.

Entendo que, também nesse caso, a diligência determinada pelo CARF não obteve êxito. Assim, comungo do entendimento da decisão de primeira instância que, sustentado pela diligência requerida pela DRJ, decidiu, *verbis*:

*72. Baixado o processo em diligência, o sujeito passivo apresentou oito volumes encadernados correspondentes a relatório de auditoria independente, representando a importância de R\$ 3.690.237,00, bem assim demonstrativo de despesas no valor de R\$ 978.618,00, que somados correspondem ao valor de R\$ 4.668.855,00.*

*73. A autoridade fiscal concluiu pela comprovação de despesas no montante de R\$ 1.737.074,51, considerando o montante restante como não comprovado.*

*74. Em que pese as críticas do sujeito passivo ao trabalho realizado pela autoridade fiscal, entendendo que não foi feita uma análise adequada do relatório da auditoria independente, motivo pelo qual solicitou uma re-análise detalhada, consoante as planilhas às fls. 1.023/1.062, que acompanharam o Termo de Intimação Fiscal no. 011 (fls. 1.021/1.022), restou evidente a verificação minuciosa realizada pelo Auditor-Fiscal, que indicou mês a mês, despesa a despesa, independente do seu valor ser irrisório ou não, o motivo da aceitação ou não das comprovações apresentadas. Cite-se, como exemplo, a despesa de material de consumo, para a qual o relatório da auditoria independente não apresentou as notas fiscais correspondentes (fl. 1.023).*

*75. Como as despesas foram realizadas pela Monsanto, com aproveitamento ao sujeito passivo, para fins de comprovação das mesmas seria necessária a apresentação dos documentos fiscais que comprovassem as despesas realizadas pela Monsanto, seja com pessoal, com manutenção, com depreciação, com compra de material etc. Não basta para tanto a apresentação de notas de débito e dos lançamentos contábeis, sendo necessários os documentos que alicerçaram tais lançamentos, como as notas fiscais, folha analítica por funcionários (fichas financeiras), etc. Deve-se raciocinar como se as despesas tivessem sido realizadas diretamente pelo sujeito passivo: neste caso, todos os documentos fiscais seriam exigidos, não bastando notas de débito, extratos bancários e lançamentos contábeis.*

*76. Então, em vista da comprovação de R\$ 1.737.074,51, a glosa deve ser reduzida para R\$ 2.937.270,49, que se refere às*

*despesas efetivamente não comprovadas, motivo pelo qual será recalculado o IR e a CSLL ao final do voto.*

**Ante o exposto acima, mantenho a glosa no valor de R\$ 2.937.270,49, para o ano-calendário de 1997, para a base tributável do IRPJ e CSLL.**

**Exigência de multa isolada em virtude da insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ (Termo de Verificação Fiscal nº 8)**

O problema da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, ser exigida concomitantemente com a multa de ofício sobre o tributo apurado no ajuste anual já suscitou muita controvérsia no âmbito do CARF.

Contudo, essa matéria encontra-se atualmente sumulada:

*Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

No caso destes autos, a concomitância das multas se deu em relação aos anos-calendário de 1997 e 1998, quando o suporte legal para a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas era justamente o dispositivo acima mencionado, que vigorava antes das alterações implementadas pela Lei nº 11.488/2007.

**Não há, portanto, como deixar de aplicar a referida súmula e afastar a multa isolada lançada no valor de R\$ 316.025,83.**

## **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário, para:

a) excluir da glosa de variação cambial passiva o valor de R\$ 8.248,60 da base tributável do IRPJ e CSLL;

b) excluir da glosa de despesas financeiras os valores de R\$ 155.724,03 e R\$ 298.351,11 das bases tributáveis apuradas nos lançamentos do IRPJ nos anos-calendário de 1997 e 1998, respectivamente.

c) excluir da omissão de receitas - diferença de estoque o valor de R\$ 18.854,25 da base tributável do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS.

d) excluir da dedução indevida de amostra grátis e bens obsoletos o valor de R\$ 63.993,56 da base tributável do IRPJ

e) excluir da dedução indevida relativa a pagamentos efetuados para a Cia Brasileira de Estireno os valores de R\$ 223.644,99 e R\$ 694.742,57 das bases tributáveis apuradas nos lançamentos do IRPJ nos anos-calendário de 1997 e 1998, respectivamente.

f) manter a glosa no valor de R\$ 2.937.270,49 relativa a dedução indevida - Monsanto no ano-calendário de 1997, para a base tributável do IRPJ e CSLL.

g) excluir a multa isolada no valor de R\$ 316.025,83.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator designado.

Em que pesem os argumentos expendidos pelo Ilustre Relator, peço vênia para, respeitosamente, divergir de seu voto no que diz respeito à manutenção da glosa relativa ao Termo de Verificação Fiscal nº 7 - *dedução indevida de valores relativos a pagamentos efetuados para a Monsanto do Brasil Ltda a título de rateio de despesas*.

De acordo com o artigo 299 do RIR/99:

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

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

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

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

Como se percebe, a dedutibilidade de despesas pressupõe a sua necessidade e respectiva comprovação, o que deve ser feito com base em elementos e documentos que atestem a efetividade da operação que lhe deu causa, notadamente no caso de contratos de prestação de serviços, e mais ainda, de rateio de gastos (*cost sharing*).

O rateio de despesas constitui, na verdade, espécie de contrato atípico, envolvendo aspectos do mandato, afinal nele uma parte (empresa que concentra as despesas compartilhadas) tem a autorização para assumir obrigações em benefício das demais partes.

Nesse contexto, o Código Civil prevê o direito de reembolso das dívidas de terceiro<sup>1</sup>. Assim, o contrato de rateio tem como objetivo alocar para cada parte beneficiada os

---

<sup>1</sup> Art. 305. O terceiro não interessado, que paga a dívida em seu próprio nome, tem direito a reembolsar-se do que pagar; mas não se sub-roga nos direitos do credor.

dispêndios envolvidos, de forma que os ingressos de valores a título de reembolso, materializado ordinariamente por *notas de débito*, não possuem natureza de receita, mas sim de mera recomposição patrimonial.

O contrato de rateio de despesa não está especificamente disciplinado na lei tributária brasileira, mas sua prática já vem sendo adotada há algum tempo e é cada vez mais comum dentro de um mesmo grupo econômico como forma de otimização.

Em razão disso, há diversos pronunciamentos dos órgãos julgadores administrativos, desde a época do antigo Conselho de Contribuintes, reconhecendo a legitimidade de tal expediente em determinadas circunstâncias, conforme atestam as ementas dos julgados abaixo.

*“IRPJ – CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS – RATEIO DE DESPESAS ADMINISTRATIVAS – As despesas administrativas podem ser rateadas pelas empresas integrantes do grupo econômico, quando demonstrado que os serviços foram executados e eram necessários, normais e usuais e, ainda, quando justificado o critério de rateio e a efetividade dos dispêndios”.* (Ac. 1º CC nº 101-92.565, DOU 28/04/99);

*“IRPJ – RATEIO DE DESPESAS – EMPRESAS DO MESMO GRUPO - Comprovado que a empresa utilizava estrutura de coligada para realização de serviços, é de se acolher como operacional as despesas que lhe competirem por rateio, não incidindo nenhum tributo sobre as despesas objeto desse rateio que satisfaçam os pressupostos gerais de dedutibilidade contidos na legislação tributária”.* (Ac. 1º CC nº 107-06.780, Sessão 18/09/02); e

*“IRPJ – RESSARCIMENTO – RATEIO DE DESPESAS – EMPRESAS DO MESMO GRUPO – NÃO CONFIGURAÇÃO DE RECEITA – LUCRO DA EXPLORAÇÃO – O ressarcimento da parcela da despesa rateada, por outra empresa do mesmo grupo empresarial, não representa receita para a empresa que suportou inicialmente todo o custeio, mas mero estorno daquele custo. Esse entendimento, no cálculo do lucro da exploração, não permite reconhecer o ressarcimento pela empresa industrial, relativo à alimentação de funcionários, como receita de atividade não operacional”.* (Ac. 1º CC 108-06.604, Sessão 26/07/01).

Também no âmbito da própria Receita Federal este procedimento vem sendo admitido. No processo de Consulta nº 8/12, por exemplo, a própria Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT pronunciou-se sobre rateio de despesas entre empresas do mesmo grupo, pontuando as condições para sua dedutibilidade nos seguintes termos:

---

Parágrafo único. Se pagar antes de vencida a dívida, só terá direito ao reembolso no vencimento.

*IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ.  
RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO  
MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE.*

*São dedutíveis as despesas administrativas rateadas se: a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos; b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas; c) o rateio se der mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; d) o critério de rateio for consistente com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios gerais de Contabilidade; e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços apropriar como despesa tão-somente a parcela que lhe couber segundo o critério de rateio. (g.n.)*

Posteriormente, em sede de Solução de Divergência, a COSIT se manifestou confirmando esse posicionamento. Veja:

*É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada. Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas. Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, observadas as exigências estabelecidas no item anterior para regularidade do rateio de dispêndios em estudo: a) os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas como reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns não integram a base de cálculo das contribuições em lume apurada pela pessoa jurídica centralizadora; b) a apuração de eventuais créditos da não cumulatividade das mencionadas contribuições deve ser efetuada individualizadamente em cada pessoa jurídica integrante do*

*grupo econômico, com base na parcela do rateio de dispêndios que lhe foi imputada; c) o rateio de dispêndios comuns deve discriminar os itens integrantes da parcela imputada a cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico para permitir a identificação dos itens de dispêndio que geram para a pessoa jurídica que os suporta direito de creditamento, nos termos da legislação correlata. (Solução de Divergência nº 23/13, publicada em 14.10.2013)*

Seguindo essas orientações, nota-se que, para a dedutibilidade de despesas compartilhadas, é preciso que as partes formalizem contrato que disponha de forma clara: **(i)** quais os gastos necessários que serão objeto de rateio; e **(ii)** o método de rateio, método este que deve estar suportado por critério objetivo e consistente com o efetivo gasto de cada uma das empresas e com o preço global pago pelos bens e serviços.

É preciso, ainda, comprovar o controle gerencial de que os referidos critérios de fato foram observados e de fato colocados em prática.

Ao tratar da fixação dos critérios de rateio, Natanael Martins<sup>2</sup> leciona que:

*“Na verdade, dado que o rateio de custos/despesas é possível e vem sendo relativamente praticado, circunstância que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes está claramente a demonstrar, questão delicada e fundamental que se põe diz respeito aos critérios que devem presidir o rateio.*

*Em primeiro lugar, deve-se ter presente que o parâmetro do contrato deve ser o montante dos gastos relativos aos recursos humanos e materiais compartilhados, que devem estar suportados em documentos hábeis e idôneos, devendo a empresa partilhadora demonstrar, em mapas ou planilhas, sua origem e valor, discriminando o montante imputado a cada partícipe, fornecendo a todos, ainda, se exigido pela fiscalização, cópia de todos os documentos que presidiram o rateio.*

*Em segundo lugar, no que se refere aos critérios de rateio propriamente ditos, sempre que possível, é preferível que o critério adotado seja por imputação direta, isto é, pela quantificação efetiva do custo/despesa atribuível a cada um apurável, por exemplo, pelo custo dos homens/hora utilizados; das máquinas/equipamentos/hora utilizados; pela quantificação dos bens fornecidos; pela medição da energia elétrica e águas consumidas; etc.*

*Na impossibilidade de apuração dos custos/despesas pelo critério de imputação direta, deve a empresa partilhadora, por meio de laudos e/ou planilhas, evidenciar as razões da adoção do critério escolhido”.*

<sup>2</sup> Planejamento Fiscal - Teoria e Prática. São Paulo: Dialética. 1995. P.157/158.

A legitimidade do rateio, portanto, pressupõe que as despesas sejam repartidas entre as pessoas jurídicas envolvidas na medida de sua efetiva utilização. Daí a necessidade de um critério uniforme e objetivo, de tal maneira que os dispêndios incorridos estejam efetivamente relacionados à pessoa jurídica que estiver arcando com os gastos<sup>3</sup>.

Na prática, é possível dizer que há basicamente duas espécies de métodos de rateio: o direto e o indireto. Nesses termos, o *método direto* seria aquele em que são consideradas as remunerações por bens e serviços divisíveis, concretos e específicos, cujo faturamento pode ser segregado de forma individual, isto é, quando for possível segregar a utilização de cada um dos integrantes. Já o *método indireto* cabe quando não for possível o método direto<sup>4</sup>, em que não há relação direta entre custo do serviço prestado e sua remuneração em função do benefício recebido, o que às vezes leva a adoção de critérios econômicos como parâmetro (*faturamento*).

De qualquer forma, a objetividade do critério, seja ele direto (quando possível) ou indireto (quando não possível o direto), assim como os respectivos controles, são fundamentais para a plena caracterização dessa espécie contratual e, conseqüentemente, para sua dedutibilidade.

Do ponto de vista da empresa centralizadora, a documentação acerca da comprovação do dispêndio rateado deve ser feita por meio dos documentos ordinários, como nota fiscal ou fatura do valor integral assumido, restando a dedutibilidade limitada ao valor não reembolsado, ao passo que, para as empresas participantes, a comprovação se faz justamente através da *nota de débito*, desde que esta seja instruída com elementos que demonstrem o controle de implementação do critério objetivo pactuado, podendo este se dar através de planilhas analíticas, mapas, *time sheet*, faturamento, área útil, etc., a depender do próprio método empregado.

Pois bem.

Nessa situação particular, a divergência está justamente no rigor empregado pela decisão da DRJ e pelo voto vencido no tocante à comprovação pela Recorrente na sua participação no rateio com a Monsanto, que insistiram no argumento de que o único meio de prova aceito seria *a apresentação dos documentos fiscais que comprovassem as despesas realizadas pela Monsanto, seja com pessoal, com manutenção, com depreciação, com compra de material etc.*

Ora, além de se tratar da diabólica "prova emprestada", a qual, aliás, diz respeito a documentos que já superavam o prazo de guarda por outro sujeito passivo, sua exigência e condição para dedutibilidade não encontra guarida na doutrina e jurisprudência, conforme exposto acima.

Com razão a Recorrente quando afirma:

---

<sup>3</sup> Por outro lado, a adoção de margem de lucro sobre o gasto ou a inclusão no rateio de despesas que constituam atividade-fim da empresa centralizadora impede o enquadramento nessa rubrica, caracterizando a operação como de prestação de serviços.

<sup>4</sup> Como exemplo, gastos com promoção e propaganda.

A solicitação para apresentação de comprovantes das despesas pagas pela Monsanto e a prova de que as despesas reembolsadas não foram contabilizadas como despesas na Monsanto a essa altura é evidentemente incabível, uma vez que tal empresa não é parte integrante deste processo e, conseqüentemente, não tinha qualquer obrigação de manter seus registros contábeis e comerciais tanto tempo após o decurso do prazo decadencial, ao contrário do que afirmado pelas dd. autoridades fiscais.

Com efeito, a Recorrente, desde a resposta à primeira intimação acerca do tema, demonstrou que, em função de evento de cisão, teve a necessidade de se valer da estrutura operacional (administrativa e industrial) da Monsanto (centralizadora dos gastos) para iniciar suas atividades, o que foi feito justamente mediante alocação e rateio de custos incorridos (RH, jurídico, contabilidade, fretes etc.).

Nos termos do contrato de rateio firmado (Doc. 2 do arquivo não paginável - resposta à diligência), há individualização dos gastos partilhados, bem como forma objetiva de remuneração dos itens, em conformidade com a cláusula 4 e Anexos "A" a "F".

As Notas de Débito (Doc. 3) cobradas pela Monsanto discriminam analiticamente cada uma das parcelas que compõem o valor total mensal exigido a título de rateio, juntamente com os Razões, permitindo o confronto e avaliação do método contratual eleito.

Foram, também, juntadas planilhas demonstrativas que trazem os valores dos dispêndios rateados alocados a Recorrente, bem como planilha de Centro de Custos e Linhas de Despesas que discrimina individualmente cada um dos itens compartilhados (Doc. 04).

Alem dessa documentação, cumpre observar, ainda, que a Recorrente acostou na defesa relatório detalhado de auditoria dos documentos comprobatórios relativos aos registros contábeis e formação das parcelas integrantes das Notas de Débitos (fls. 6.236 e 6.474/9.697 - Anexos I a V), que assim concluiu:

*Examinamos todos os documentos comprobatórios, bem como o respectivo registro nos livros Diário e Razão, relativos aos registros contábeis das parcelas que integram o valor das Notas de Débito emitidas contra a empresa Solutia do Brasil Ltda. no período de setembro a dezembro de 1997.*

*Nossos exames compreenderam: (a) a identificação da natureza e o valor de todos gastos que integram cada uma das Notas de Débito emitidas mensalmente; (b) a constatação das evidências e dos registros que suportam os valores; (c) a localização e cópia dos documentos comprobatórios; e (d) acompanhamento do processo de autenticação das cópias.*

*Em nossa opinião, os documentos comprobatórios apresentados são verídicos, estão regularmente registrados na escrituração*

*comercial da Monsanto do Brasil Ltda. e atendem os requisitos previstos nos artigos 289, 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda/1999.*

Diante desse conjunto probatório, entendo que a legitimidade do presente rateio de despesa não foi só justificada e demonstrada, mas também comprovada, atendendo os requisitos de dedutibilidade, razão pela qual a parte da glosa mantida não se sustenta.

Dessa forma, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO para: a) excluir da glosa de variação cambial passiva o valor de R\$ 8.248,60 da base tributável do IRPJ e CSLL; b) excluir da glosa de despesas financeiras os valores de R\$ 155.724,03 e R\$ 298.351,11 das bases tributáveis apuradas nos lançamentos do IRPJ nos anos-calendário de 1997 e 1998, respectivamente; c) excluir da omissão de receitas - diferença de estoque o valor de R\$ 18.854,25 da base tributável do IRPJ, CSLL, Cofins e PIS; d) excluir da dedução indevida de amostra grátis e bens obsoletos o valor de R\$ 63.993,56 da base tributável do IRPJ; e) excluir da dedução indevida relativa a pagamentos efetuados para a Cia Brasileira de Estireno os valores de R\$ 223.644,99 e R\$ 694.742,57 das bases tributáveis apuradas nos lançamentos do IRPJ nos anos-calendário de 1997 e 1998, respectivamente; f) afastar a glosa relativa a dedução indevida - Monsanto - no ano-calendário de 1997, relativa à base tributável do IRPJ e CSLL; e, g) excluir a multa isolada no valor de R\$ 316.025,83.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli