

*mais
encontrado*

PGFN Papel

não tá LDC PRO

SI-CITI
Fl. 1



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

Processo nº 13808.003936/00-95
Recurso nº 172.747 Voluntário
Acórdão nº 1101-00.346 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de agosto de 2010
Matéria IRPJ - Ex(s): 1997
Recorrente VISCOFAN DO BRASIL SOCIEDADE COMERCIAL E IND. LTDA
Recorrida 7a. TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 1997

AMORTIZAÇÃO.

PERDAS EM PROCESSO DE TREINAMENTO OPERACIONAL. REQUISITOS PARA DEDUTIBILIDADE. As perdas verificadas em processo produtivo são dedutíveis desde que comprovada a sua efetividade e razoabilidade. Laudos ou certificados de autoridades competentes somente são necessários quando a quebra ou perda se verifica em relação a estoques.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

[Assinatura]
FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente.

[Assinatura]
EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

EDITADO EM:

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (presidente da turma), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (vice-presidente), Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa e Shelley Henrique Dalcamim. Ausente o conselheiro José Ricardo da Silva.

Relatório

VISCOFAN DO BRASIL SOCIEDADE COMERCIAL E IND. LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo-I, que por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o lançamento formalizado em 27/11/2000, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 394.375,37.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Em procedimento de Auditoria Externa, a empresa acima qualificada foi autuada e notificada, em 27/11/00, a recolher ou impugnar os créditos tributários no montante total de R\$ 285.130,83, a título de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ e R\$ 109.244,54 a título de CSLL, incluídos nesses totais multas e juros de mora calculados até 31/10/00. O enquadramento legal para o Auto de Infração do IRPJ abrange os arts. 195, inciso I, 197 e parágrafo único, 242, 265, parágrafo 2º e 266 do RIR 194; art. 13, inciso III, da Lei nº 9249/95; para a CSLL a fundamentação legal inclui art. 2º e parágrafos, da Lei nº 7.689/88; art. 19 da Lei nº 9.249/95; art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96.

2. Conforme descrição no Termo de Verificação e Constatação de fls. 17/20, a Fiscalização, verificou em análise da documentação trazida aos autos, relativamente ao período encerrado em 31 de dezembro de 1997, a amortização de valores diferidos num prazo de 5 anos, ou seja, à razão de 20% anuais, contabilizada na conta "Imobilização por Sub-Atividade EM" (dedução de 12 parcelas mensais no valor de R\$ 34.694,75, totalizando R\$ 416.337,00) e na conta "Consumo de Materiais para Aprendizagem" (dedução de 12 parcelas mensais no valor de R\$ 13.851,14, totalizando R\$ 166.213,68). Segundo o relatório elaborado pela Fiscalização os valores referem-se a produtos de caráter experimental os quais foram destruídos em virtude de terem sido considerados imprestáveis ou impróprios para consumo humano. No entanto, tal procedimento não foi presenciado por autoridades fiscais, sanitárias ou de segurança, portanto, sem laudos ou certificados de vistoria. Fundamenta-se a autoridade fiscal no art. 233 e seus incisos do RIR/94 e Pareceres Normativos 72/75 e 110/75 da COSIT os quais preconizam a indedutibilidade de despesas pré-operacionais e pré-industriais que não obedecerem aos ditames legais do RIR.

3. Cientificada do feito em 27/11/00, apresenta, em 26/12/00, impugnação, de fls. 31/47, para todos os feitos, arguindo, em síntese, o seguinte:

3.1 Relata que a empresa contabilizou os gastos pré-operacionais em conta do Ativo Diferido para posterior amortização. Com esse objetivo foram criadas duas contas: "Imobilizado por Sub-atividade EM" no qual foram alocados os montantes referentes às despesas de mão-de-obra direta e indireta e demais despesas relacionadas à produção, exceto gastos com matérias-primas e "Consumo de Materiais para Aprendizagem" destinados as despesas referentes às quebras/perdas de matérias-primas utilizadas no processo industrial levado a efeito para treinamento/aprendizagem do pessoal operacional;

3.2 Alega nulidade do Auto de Infração em decorrência de sua constituição baseada em mera presunção. Deve, portanto, o Fisco proceder à produção da prova do fato gerador motivando-o, ou seja, indicar o texto da lei que autoriza a edição do ato.

Esse processo decorre do princípio da legalidade da ação administrativa (art.5º, II e art.7º da CF);

3.3 Em relação as perdas/quebras incorridas na fase de reorganização classificadas na conta "Conta de Materiais p/ Aprendizagem" afirma que são necessárias obedecendo-se ao previsto no inciso I, do art.233, do RIR/94, portanto, constituindo-se em valores dedutíveis;

3.4 Em relação às despesas lançadas na conta "Imobilizado por Subatividade EM" afirma a impugnante que não houve qualquer fundamentação legal ou evidência fática que demonstre a sua indedutibilidade;

3.5 Diz que as despesas incorridas no processo de reorganização são classificadas no Ativo Diferido tendo em vista a sua contribuição em mais de um exercício social;

3.6 As despesas, objeto de discussão, visavam à reorganização da empresa, portanto, classificadas como pré-operacionais, razão pela qual são dedutíveis de acordo com a legislação tributária (arts.265 e 266 do RIR/94);

3.7 Alega que os materiais contabilizados na conta "Consumo de Materiais de Aprendizagem" tratam-se de quebras/perdas ocorridas durante o processo de fabricação sendo a única condição para sua dedutibilidade é a razoabilidade de tais quebras/perdas (na fase de testes e de reorganização). Enfatiza que os referidos materiais decorrem do processo de fabricação e não de perda de estoques por conta de obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros (inciso II, art.233 do RIR/94), portanto, inaplicável ao presente caso;

3.8 Por fim, pede a anulação do presente Auto de Infração.

4. Em virtude da necessidade de informações detalhadas a respeito da Conta "Imobilizado por Sub-Atividade EM" (conta n 10600100003/5) foi requisitado por meio do Despacho de fls.161/162 diligência no sentido de se esclarecer à origem da referida conta, a natureza dos valores lançados bem como a sua composição e se os referidos montantes foram lançados como Ativo Diferido.

5. Para se averiguar as indagações suscitadas por esta Delegacia de Julgamento foi providenciado o MPF de nº08.190.00-2005-01285-5 (fl.165) pela Fiscalização. No Termo de Constatação e Verificação Fiscal de fls.185/188 chegou-se as seguintes conclusões:

5.1 A conta 1.0600100003-5 — Imobilizado por Sub-Atividade EM" foi constituída a partir de janeiro de 1996;

5.2 Os montantes da referida conta foram lançados como Ativo Diferido;

5.3 A diligência discriminou a composição da conta 1.0600100003-5 o qual totalizou R\$ 2.081.685,27.

6. A contribuinte em resposta às conclusões da Fiscalização esclarece que os gastos, objeto de contestação no presente processo, foram incorridos no processo de reorganização produtiva de uma de suas unidades produtivas. Tratam-se, portanto, de custos e despesas pré-operacionais cujos benefícios contribuíram para a formação de resultados futuros.

Os referidos dispêndios foram contabilizados no Ativo Diferido obedecendo-se à legislação que rege a matéria.

7. É o relatório.

A Turma Julgadora recorrida admitiu parcialmente estas alegações argumentando que:



- Não se verificaram as circunstâncias previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 que ensejam a nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal. Ainda, como foram observados os requisitos do art. 10 do mesmo diploma legal para formalização do auto de infração, não há nulidade *em decorrência de sua constituição estar baseada em mera presunção da ocorrência do fato ensejador da infração*.
- Ressaltando que nem todas as despesas incorridas no início das atividades são classificadas como pré-operacionais e, assim, sujeitas a amortização dedutível, a autoridade julgadora explicitou os requisitos para dedutibilidade de despesas de amortização na forma dos arts. 265 e 266 do RIR/94 e também citou o art. 233 do mesmo Regulamento que explicita as parcelas que *poderão compor o custo para fins de dedução*, concluindo que os valores registrados em “Consumo de Materiais para Aprendizagem” foram destruídos sem a observância dos requisitos legais.
- De outro lado, admitiu a dedutibilidade dos valores registrados na conta “Imobilizado por Sub-atividade E.M”, dado ter ficado demonstrado em diligência que se tratam de *despesas relacionadas às atividades pré-operacionais e pré-industriais*, e assim dedutíveis na apuração do lucro tributável.

Cientificada da decisão de primeira instância em 21/05/2008 (fl. 226), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 19/06/2008 (fls. 229/241).

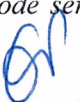
Preliminarmente afirma que a Receita Federal teria cerceado seu direito de defesa ao deixar de consignar, na intimação que lhe foi encaminhada, o prazo para apresentação do recurso voluntário, posto que a decisão antes proferida deve estar sujeita ao duplo grau de jurisdição. E, nos termos da legislação que cita, argumenta ser cabível o recurso voluntário que interpõe.

No mérito, defende que os valores computados na conta “Consumo de Materiais para Aprendizagem” *não se tratam de quebras/perdas decorrentes de perda de estoque, mas sim, quebras inerentes ao processo de fabricação*

Relata a aquisição de unidade fabril de empresa então denominada HOECHST QUÍMICA E FARMACÊUTICA, posteriormente constatando que os métodos ali empregados estavam ultrapassados, *bem como as máquinas utilizadas necessitavam de ajustes e melhorias, além do produto final estar fora dos padrões internacionais de qualidade exigidos pela gerência da Recorrente*. Promoveu-se, então, a necessária reorganização com modernização do maquinário empregado e treinamento dos empregados alocados, para obtenção do produto final segundo as expectativas da Recorrente.

Reproduz excerto do *Memorando Descritivo do Processo Industrial da Fábrica Trifical e Respectivas Perdas no Período de 1996* de seguinte teor:

"Tal processo industrial gera quebras/perdas que são consideradas razoáveis à natureza da atividade. O material resultante de tais quebras/perdas não pode ser



reaproveitado, razão pela qual, é remetido a aterros sanitários por intermédio de empresas de transporte de lixo.

Durante o ano de 1996 tal processo industrial foi reorganizado, sendo que neste período, os gastos referentes às quebras/perdas foram superiores às médias históricas, mantendo, contudo, extrema razoabilidade com tal processo de reorganização e desenvolvimento de novos métodos de produção aliado ao treinamento do pessoal envolvido no processo." (destaques do original)

Defende, assim, a dedutibilidade destes valores na forma do art. 233, I do RIR/94, que ao contrário do previsto no seu inciso II, não depende da emissão de laudo ou certificados de autoridade competente. Ressalta que tais requisitos apenas se referem a perdas de estoque, ao passo que no presente caso houve *perda na fabricação e manuseio das tripas celulósicas, consoante demonstram os documentos já costados à peça impugnativa.*

Na medida em que *as perdas se deram em razão dos novos procedimentos utilizados na fabricação de seus produtos e melhoramento em seu maquinário, uma vez que os mesmos tiveram que ser descartados por não se adequarem aos seus padrões de qualidade, não se lhe aplicam as exigências do art. 234, II do RIR/94, condicionando-se, apenas a critério de razoabilidade, o qual está demonstrado nos excertos do memorial, antes citado, que transcreve.*

É o relatório.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O litígio remanescente nestes autos refere-se à dedutibilidade de amortização de despesas correspondentes a *materiais p/ aprendizagem*.

Para maior clareza, reproduz-se o disposto no fundamento legal da exigência em litígio:

Art. 233. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506/64, art. 46, V e VI):

I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;

II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovada:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;

b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

Destes termos extrai-se que o tratamento fiscal às quebras ou perdas é diferenciado em razão do momento em que elas ocorrem:

a) se *na fabricação, no transporte e manuseio*, as quebras e perdas são admitidas desde que *razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade*;

b) se em estoque, as quebras e perdas admissíveis são aquelas em decorrência de *deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros*, desde que comprovadas na forma mencionada.

Inferre-se, daí, que a legislação fiscal é mais tolerante com as perdas ocorridas durante o processo produtivo ou de distribuição, possivelmente porque mais frequentes, exigindo apenas a prova de sua razoabilidade, além, é claro, de sua efetividade. Já nos demais casos, as perdas se verificam em relação a uma situação estática, envolvendo eventos naturais ou casos fortuitos que devem ser demonstrados, ou mesmo decisões administrativas quanto à perda de valor econômico dos produtos, cuja destinação também precisa ser comprovada.

Logo, relevante é determinar quais as características das perdas verificadas durante o mencionado processo de *aprendizagem*.

Neste sentido, vê-se à fl. 09 que a fiscalização intimou a contribuinte a *comprovar, apresentando Razões e documentos, a origem dos gastos pré-operacionais contabilizados nas contas do Ativo Diferido "10600100003/5 - IMOBILIZAÇÃO POR SUB-ATIVIDADE E.M." e "10600100004/3 - CONSUMO DE MATERIAIS P/ APRENDIZAGEM"*,

relativos aos saldos existentes em 01.01.97, e segundo documento de fl. 14, a empresa apresentou Razão analítico e documentos das contas do Ativo Diferido 1.06.001.00003/5 - Imobilização por Sub-Atividade- EM e 1.06.001.00004/3 — Consumo de Materiais p/Aprendizagem, os quais não foram juntados aos autos.

À fl. 15 consta que a empresa também apresentou mapas analíticos (item a item) mensais, demonstrando as depreciações e as amortizações contabilizadas no ano-calendário de 1997; A-) Dois demonstrativos contendo as seguintes informações: A-1) descrição resumida do bem, data de aquisição, valor contábil de aquisição, valor contábil corrigido, depreciação acumulada e valor residual; A-2) Outro demonstrativo contendo as seguintes informações: descrição resumida do bem, data de aquisição, valor contábil de aquisição, valor contábil corrigido, depreciação acumulada e meses a depreciar (taxas de depreciação). (complemento do item 2 da intimação)., que não estão juntados aos autos.

Analisando a documentação que lhe foi disponibilizada, a autoridade lançadora concluiu que:

A) em 01.01.95, ambas as contas sub examine possuíam saldo contábeis iguais a zero;

B) No ano-calendário de 1995, a pessoa jurídica iniciou, em caráter experimental, a industrialização de novos produtos alimentícios (tripas), na sua unidade situada nesta Capital no bairro de Ermelino Matarazzo (EM.). Nesse período, realizou urna série de gastos até que o produto final chegasse ao padrão de qualidade desejável e pudesse então passar a ser oferecido à comercialização. Os gastos ocorridos nessa fase de aperfeiçoamento de produtos foram contabilizados nas contas em questão, classificadas no ativo diferido.

C) Os valores diferidos nas contas em tela passaram a ser amortizados em 5 anos, ou seja à razão de 20% ao ano. No ano-calendário de 1997, verificamos que relativamente à conta "Imobilização por Sub-atividade E.M." foram deduzidas 12 (doze) quotas mensais no valor de R\$ 34.694,75 cada uma, totalizando R\$ 416.337,00. E, relativamente à conta "Consumo de Materiais p/ Aprendizagem" foram deduzidas 12 (doze) quotas mensais no valor de R\$ 13.851,14 cada uma, totalizando R\$ 166.213,68.

D) Segundo nos declararam os representantes da pessoa jurídica fiscalizada, os produtos produzidos durante/a fase pré-industrial foram destruídos pela mesma, em virtude de terem sido considerados imprestáveis para a comercialização e ou para o consumo humana Ainda de acordo com os referidos representantes, tais procedimentos não foram presenciados por autoridades sanitárias ou de segurança, nem por autoridade fiscal, razão pela qual a fiscalizada não possui laudos ou certificados subscritos por essas autoridades, que especifique e identifique as quantidades destruídas.

[...]

I) Portanto, em termos fiscais, a pessoa jurídica tinha duas opções: considerar os valores dos bens destruídos como custos indedutíveis ou, de outra forma, ativá-los no Diferido. Na segunda hipótese, ficaria obrigada a considerar como indedutíveis as respectivas amortizações que viessem a ser contabilizadas, e a adicionar os valores correspondentes ao lucro líquido, quando da apuração do lucro real.

Na impugnação, a contribuinte apresentou memorando descritivo do processo de reorganização da unidade de Ermelino Matarazzo, Fábrica Trifical, do qual consta:



Contudo, analisando os métodos de produção e o maquinário empregado nesta unidade fabril, a Gerência da VISCOFAN verificou que tais métodos estavam ultrapassados, bem como as máquinas utilizadas no processo industrial necessitavam melhorias, posto que, o produto final então produzido encontrava-se fora dos padrões de qualidade da VISCOFAN e das exigências do mercado.

Assim, no período de janeiro a agosto de 1996 a referida unidade fabril foi submetida a intenso processo de reorganização, no qual, o maquinário empregado foi reformado/modernizado de sorte a atender as especificações técnicas da empresa e do mercado consumidor.

De igual sorte, em face de tal processo de reorganização, os funcionários alocados na referida unidade passaram por processo de aprendizado/treinamento das novas técnicas de produção a serem empregadas na industrialização das tripas celulósicas para salsicharia.

Tal descrição, porém, aparenta corresponder às despesas cuja amortização foi admitida pela autoridade julgadora. À fl. 110 há outro memorando descritivo que assim expressa:

A Fábrica Trifical adquirida em 30/11/95 dedica-se à produção de tripas celulósicas para salsicharia.

A fabricação de tripa celulósica lisa, consiste em um processo, que envolve duas etapas: fabricação de viscose e fiação.

Placas de Celulose, são entumecidas com soda cáustica e prensadas, a álcali-celulose formada, então é desfibrada e deixada em uma estufa. A álcali-celulose, então é tratada com sulfeto de carbono, formando xantato de celulose, que é solubilizado por soda cáustica, centrifugado e homogeneizado resultando em viscose.

A viscose então é extrusada através de um alimentador e tubo mandril, com banho de ácido sulfúrico para a coagulação e regeneração, formando assim a tripa, que passa por bacias de lavagem e plastificação. Em seguida é seca, umedecida e bobinada.

Tal processo industrial gera quebras/perdas que são consideradas razoáveis à natureza da atividade. O material resultante de tais quebras/perdas não pode ser reaproveitado, razão pela qual, é remetido a aterros sanitários por intermédio de empresas de transporte de lixo.

Durante o ano de 1996 tal processo industrial foi reorganizado, sendo que neste período, os gastos referentes às quebras/perdas foram superiores às médias históricas, mantendo, contudo, extrema razoabilidade com tal processo de reorganização e desenvolvimento de novos métodos de produção aliado ao treinamento do pessoal envolvido no processo.

As cópias de notas fiscais juntadas na sequência dão conta de prestação de serviços de coleta de *resíduos industriais*, associados a *reembolso de taxa de aterro sanitário municipal*.

Por sua vez, os documentos que se seguem ao primeiro memorando descritivo apontam, em sua maioria, a composição dos valores que foram contabilizados como “Imobilizado por Sub-Atividade E.M.” Referem-se a “Consumo de Materiais p/ Aprendizagem” os elementos de fls. 77/79, 82, 90, 103 105/106, que evidenciam como origem dos valores registrados nesta conta, basicamente em março/96, abril/96 e novembro/96, o

consumo ou envio para testes de *tripa lisa* nos valores de R\$ 11.045,51, R\$ 75.601,28, R\$ 397.012,76 e R\$ 347.408,81, registrados sob o histórico *diferimento por aprendizagem*.

A autoridade julgadora de 1ª instância, entendendo tratar-se, naquela conta, de *quebras/perdas de matérias primas utilizadas no processo industrial levado a efeito para treinamento/aprendizagem do pessoal operacional*, sequer questionou este aspecto na diligência solicitada em 03/03/2005 (fls. 161/162). Nesse procedimento restou demonstrado, apenas, que a outra despesa amortizada (“Imobilizado por Sub-Atividade E.M.”) correspondia a *gastos efetuados com salários e gastos sociais diretos e indiretos, depreciação, despesas de manutenção, coleta de resíduos, viagens e estadias, material de escritório, frete, telefone e serviços*, cuja indedutibilidade foi afastada pela autoridade julgadora, porque consistente em despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais, na forma o art. 266, inciso II, alínea “a” do RIR/94.

Contudo, diante das premissas fixadas inicialmente, as evidências de as perdas terem se verificado em processo industrial de *treinamento/aprendizagem do processo operacional* já caracteriza o que previsto no art. 233, I do RIR/99. Não há qualquer demonstração de deterioração, obsolescência ou sinistro da matéria-prima *tripa lisa*, mas tão só de sua remessa e de seu consumo em processo de aprendizagem realizado em estabelecimento da autuada.

Neste contexto, a exigência imposta pela lei para os gastos de R\$ 831.068,44, além da comprovação, é a razoabilidade dos gastos, aspecto que não foi questionado pela autoridade lançadora. De outro lado, a DIPJ do ano-calendário 1997 aponta, na composição dos custos de fabricação do período, o consumo de matéria-prima em valores que se aproximam a R\$ 9 milhões, fato que opera em favor da razoabilidade alegada pela recorrente.

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


EDELE PEREIRA BESSA